To besedilo je zgolj informativne narave in nima pravnega učinka. Institucije Unije za njegovo vsebino ne prevzemajo nobene odgovornosti. Verodostojne različice zadevnih aktov, vključno z uvodnimi izjavami, so objavljene v Uradnem listu Evropske unije. Na voljo so na portalu EUR-Lex. Uradna besedila so neposredno dostopna prek povezav v tem dokumentu

►B

UREDBA KOMISIJE (ES) št. 1126/2008

z dne 3. novembra 2008

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

(Besedilo velja za EGP)

(UL L 320, 29.11.2008, str. 1)

spremenjena z:

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

►**M20**	Uredba Komisije (ES) št. 1171/2009 z dne 30. novembra 2009	L 314	43	1.12.2009
►**M21**	Uredba Komisije (EU) št. 1293/2009 z dne 23. decembra 2009	L 347	23	24.12.2009
►**M22**	Uredba Komisije (EU) št. 243/2010 z dne 23. marca 2010	L 77	33	24.3.2010
►**M23**	Uredba Komisije (EU) št. 244/2010 z dne 23. marca 2010	L 77	42	24.3.2010
►**M24**	Uredba Komisije (EU) št. 550/2010 z dne 23. junija 2010	L 157	3	24.6.2010
►**M25**	Uredba Komisije (EU) št. 574/2010 z dne 30. junija 2010	L 166	6	1.7.2010
►**M26**	Uredba Komisije (EU) št. 632/2010 z dne 19. julija 2010	L 186	1	20.7.2010
►**M27**	Uredba Komisije (EU) št. 633/2010 z dne 19. julija 2010	L 186	10	20.7.2010
►**M28**	Uredba Komisije (EU) št. 662/2010 z dne 23. julija 2010	L 193	1	24.7.2010
►**M29**	Uredba Komisije (EU) št. 149/2011 z dne 18. februarja 2011	L 46	1	19.2.2011
►**M30**	Uredba Komisije (EU) št. 1205/2011 z dne 22. novembra 2011	L 305	16	23.11.2011
►**M31**	Uredba Komisije (EU) št. 475/2012 z dne 5. junija 2012	L 146	1	6.6.2012
►**M32**	Uredba Komisije (EU) št. 1254/2012 z dne 11. decembra 2012	L 360	1	29.12.2012
►**M33**	Uredba Komisije (EU) št. 1255/2012 z dne 11. decembra 2012	L 360	78	29.12.2012
►**M34**	Uredba Komisije (EU) št. 1256/2012 z dne 13. decembra 2012	L 360	145	29.12.2012
►**M35**	Uredba Komisije (EU) št. 183/2013 z dne 4. marca 2013	L 61	6	5.3.2013
►**M36**	Uredba Komisije (EU) št. 301/2013 z dne 27. marca 2013	L 90	78	28.3.2013
►**M37**	Uredba Komisije (EU) št. 313/2013 z dne 4. aprila 2013	L 95	9	5.4.2013
►**M38**	Uredba Komisije (EU) št. 1174/2013 z dne 20. novembra 2013	L 312	1	21.11.2013
►**M39**	Uredba Komisije (EU) št. 1374/2013 z dne 19. decembra 2013	L 346	38	20.12.2013
►**M40**	Uredba Komisije (EU) št. 1375/2013 z dne 19. decembra 2013	L 346	42	20.12.2013
►**M41**	Uredba Komisije (EU) št. 634/2014 z dne 13. junija 2014	L 175	9	14.6.2014
►**M42**	Uredba Komisije (EU) št. 1361/2014 z dne 18. decembra 2014	L 365	120	19.12.2014
►**M43**	Uredba Komisije (EU) 2015/28 z dne 17. decembra 2014	L 5	1	9.1.2015
►**M44**	Uredba Komisije (EU) 2015/29 z dne 17. decembra 2014	L 5	11	9.1.2015
►**M45**	Uredba Komisije (EU) 2015/2113 z dne 23. novembra 2015	L 306	7	24.11.2015
►**M46**	Uredba Komisije (EU) 2015/2173 z dne 24. novembra 2015	L 307	11	25.11.2015
►**M47**	Uredba Komisije (EU) 2015/2231 z dne 2. decembra 2015	L 317	19	3.12.2015
►**M48**	Uredba Komisije (EU) 2015/2343 z dne 15. decembra 2015	L 330	20	16.12.2015
►**M49**	Uredba Komisije (EU) 2015/2406 z dne 18. decembra 2015	L 333	97	19.12.2015
►**M50**	Uredba Komisije (EU) 2015/2441 z dne 18. decembra 2015	L 336	49	23.12.2015
►**M51**	Uredba Komisije (EU) 2016/1703 z dne 22. septembra 2016	L 257	1	23.9.2016
►**M52**	Uredba Komisije (EU) 2016/1905 z dne 22. septembra 2016	L 295	19	29.10.2016
►**M53**	Uredba Komisije (EU) 2016/2067 z dne 22. novembra 2016	L 323	1	29.11.2016
►**M54**	Uredba Komisije (EU) 2017/1987 z dne 31. oktobra 2017	L 291	63	9.11.2017
►**M55**	Uredba Komisije (EU) 2017/1988 z dne 3. novembra 2017	L 291	72	9.11.2017
►**M56**	Uredba Komisije (EU) 2017/1989 z dne 6. novembra 2017	L 291	84	9.11.2017
►**M57**	Uredba Komisije (EU) 2017/1990 z dne 6. novembra 2017	L 291	89	9.11.2017
►**M58**	Uredba Komisije (EU) 2018/182 z dne 7. februarja 2018	L 34	1	8.2.2018
►**M59**	Uredba Komisije (EU) 2018/289 z dne 26. februarja 2018	L 55	21	27.2.2018

►**M60**	Uredba Komisije (EU) 2018/400 z dne 14. marca 2018	L 72	13	15.3.2018
►**M61**	Uredba Komisije (EU) 2018/519 z dne 28. marca 2018	L 87	3	3.4.2018

▼B

UREDBA KOMISIJE (ES) št. 1126/2008

z dne 3. novembra 2008

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

(Besedilo velja za EGP)

Člen 1

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

Člen 2

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

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

Člen 3

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

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

▼B

PRILOGA

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARDI

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

▼B

MRS 40	*Naložbene nepremičnine*
MRS 41	*Kmetijstvo*
MSRP 1	*Prva uporaba Mednarodnih standardov računovodskega poročanja*
MSRP 2	*Plačilo na podlagi delnic*
MSRP 3	*Poslovne združitve*
MSRP 4	*Zavarovalne pogodbe*
MSRP 5	*Nekratkoročna sredstva za prodajo in ustavljeno poslovanje*
MSRP 6	*Raziskovanje in vrednotenje rudnih bogastev*
MSRP 7	*Finančni instrumenti: razkritja*
MSRP 8	*Poslovni odseki*
MSRP 9	*Finančni instrumenti*
MSRP 10	*Konsolidirani računovodski izkazi*
MSRP 11	*Skupni aranžmaji*
MSRP 12	*Razkritje deležev v drugih podjetjih*
MSRP 13	*Merjenje poštene vrednosti*
MSRP 15	*Prihodki iz pogodb s kupci*
OPMSRP 1	*Spremembe v obstoječih obveznostih razgradnje, ponovne vzpostavitve in podobnih obveznosti*
OPMSRP 2	*Delnice članov v zadrugah in podobni instrumenti*
OPMSRP 4	*Določanje, ali dogovor vsebuje najem*
OPMSRP 5	*Pravica do deležev, ki izhajajo iz skladov za razgradnjo, obnovo in ponovno oživljanje okolja*
OPMSRP 6	*Obveznosti iz udeležbe na specifičnem trgu – odpadna električna in elektronska oprema*
OPMSRP 7	*Uporaba pristopa preoblikovanja na podlagi MRS 29 Računovodsko poročanje v hiperinflacijskih gospodarstvih*
OPMSRP 10	*Medletno računovodsko poročanje in oslabitev*
OPMSRP 12	Pojasnilo OPMSRP 12 *Dogovori o koncesiji storitev*
OPMSRP 13	Pojasnilo OPMSRP 13 – Programi nagrajevanja zvestobe strank
OPMSRP 14	Pojasnilo OPMSRP 14 *MRS 19* – Omejitev sredstva za določeni zaslužek, zahteve glede minimalnega financiranja in njihove medsebojne povezanosti
OPMSRP 15	Pojasnilo OPMSRP 15, *Dogovori o izgradnji nepremičnin*
OPMSRP 16	Pojasnilo 16 OPMSRP, *Zavarovanje čistih finančnih naložb v poslovanje v tujini pred tveganji*
OPMSRP 17	Pojasnilo 17 OPMSRP *Razdelitev nedenarnih sredstev lastnikom*
OPMSRP 18	Pojasnilo 18 OPMSRP *Prenosi sredstev od odjemalcev*
OPMSRP 19	Pojasnilo 19 OPMSRP *Poravnava finančnih obveznosti s kapitalskimi instrumenti*
OPMSRP 20	*Stroški odstranjevanja v proizvodni fazi dnevnega kopa*

▼**M41**

OPMSRP 21	Pojasnilo OPMSRP 21 *Dajatve* (*)

▼**B**

OPMSRP® 22	Pojasnilo 22 odbora OPMSRP® *Transakcije v tuji valuti in vnaprejšnja nadomestila*
SOP-7	*Uvedba evra*
SOP-10	*Državna pomoč – brez posebnih povezav s poslovnim delovanjem*
SOP-15	*Poslovni najemi – spodbudnine*
SOP-25	*Davek iz dobička – spremembe davčnega položaja podjetja ali njegovih delničarjev*
SOP-27	*Ocenjevanje vsebine transakcij, ki vključujejo pravno obliko najema*
SOP-29	*Razkritje – sporazumi o koncesijskih storitvah*
SOP-31	*Prihodki – transakcije neposredne zamenjave, ki vključujejo storitve oglaševanja*
SOP-32	*Neopredmetena sredstva – stroški spletne strani*

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

▼M5

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 1

Predstavljanje računovodskih izkazov

CILJ

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

PODROČJE

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

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

▼M32

4 Ta standard se ne uporablja za sestavo in vsebino zgoščenih medletnih računovodskih izkazov, pripravljenih v skladu z MRS 34 *Medletno računovodsko poročanje*. Vendar se 15.–35. člen uporabljajo za takšne računovodske izkaze. Ta standard se uporablja enako za vsa podjetja, vključno s podjetji, ki predstavijo konsolidirane računovodske izkaze v skladu z MSRP 10 *Konsolidirani računovodski izkazi*, in podjetji, ki predstavijo ločene računovodske izkaze v skladu z MRS 27 *Ločeni računovodski izkazi*.

▼M5

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

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

OPREDELITEV POJMOV

▼M53

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

▼M5

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

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

▼M5

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

(a) Mednarodne standarde računovodskega poročanja,

(b) Mednarodne računovodske standarde, ter

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

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

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

►M31 *Pojasnila* vsebujejo informacije, ki dopolnjujejo tiste iz izkaza finančnega položaja, izkazov poslovnega izida in drugega vseobsegajočega donosa itd, ◄ ločenega ►M5 izkaza vseobsegajočega donosa ◄ (če je predstavljen), izkaza sprememb lastniškega kapitala in izkaza denarnih tokov. V pojasnilih so navedeni besedni opisi ali razčlenitve postavk, predstavljenih v teh izkazih, in informacije o tistih postavkah, ki niso upravičene do vključitve v izkaze.

▼M53

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

▼M31

Sestavine drugega vseobsegajoča donosa vključujejo:

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

(b) ponovne izmere programov z določenimi zaslužki (glejte MRS 19 *Zaslužki zaposlencev*);

▼M5

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

▼M53

(d) dobičke in izgube iz naložb v kapitalske instrumente, določenih kot merjenih po pošteni vrednosti prek drugega vseobsegajočega donosa v skladu s 5.7.5. členom MSRP 9 *Finančni instrumenti*;

▼M53

(da) dobičke in izgube iz finančnih sredstev, merjenih po pošteni vrednosti prek drugega vseobsegajočega donosa v skladu s 4.1.2.A členom MSRP 9;

(e) efektivni del dobičkov in izgub iz instrumentov za varovanje pred tveganjem pri varovanju denarnih tokov pred tveganjem ter dobičke in izgube iz instrumentov za varovanje pred tveganjem, ki varujejo naložbe v kapitalske instrumente, merjene po pošteni vrednosti prek drugega vseobsegajočega donosa v skladu s 5.7.5. členom MSRP 9 (glejte 6. člen MSRP 9);

(f) za nekatere obveznosti, določene kot merjene po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, znesek spremembe poštene vrednosti, ki se lahko pripiše spremembam kreditnega tveganja pri obveznosti (glejte 5.7.7. člen MSRP 9);

(g) spremembe časovne vrednosti opcij pri ločevanju notranje vrednosti in časovne vrednosti opcijske pogodbe ter določitvi samo sprememb notranje vrednosti kot instrumenta za varovanje pred tveganjem (glejte poglavje 6 MSRP 9);

(h) spremembe vrednosti terminskih elementov terminskih pogodb pri ločevanju terminskega elementa in promptnega elementa terminske pogodbe ter določanju samo sprememb promptnega elementa kot instrumenta za varovanje pred tveganjem, kot tudi spremembe vrednosti v bazičnih točkah izraženega valutnega tečajnega razmika pri finančnem instrumentu, kadar se ga izključi iz določitve tega finančnega instrumenta kot instrumenta za varovanje pred tveganjem (glejte poglavje 6 MSRP 9).

▼M5

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

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

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

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

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

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

▼M6

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

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

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

▼M5

RAČUNOVODSKI IZKAZI

Namen računovodskih izkazov

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

(a) sredstvih,

(b) obveznostih,

(c) lastniškem kapitalu,

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

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

(f) denarnih tokovih.

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

Celoten sklop računovodskih izkazov

▼M49

10 Celoten sklop računovodskih izkazov vsebuje:

(a) izkaz finančnega položaja ob koncu obdobja;

(b) izkaz poslovnega izida in drugega vseobsegajočega donosa za obdobje;

(c) izkaz sprememb lastniškega kapitala za obdobje;

(d) izkaz denarnih tokov za obdobje;

(e) pojasnila, ki obsegajo pomembne računovodske usmeritve in drugo pojasnjevalno gradivo;

(ea) primerjalne informacije v zvezi s predhodnim obdobjem, kot so določene v 38. in 38.A členu; ter

(f) izkaz finančnega položaja po stanju z začetka predhodnega obdobja, če podjetje uporablja računovodsko usmeritev za nazaj ali postavke v računovodskih izkazih preračuna za nazaj ali če postavke v računovodskih izkazih prerazvrsti v skladu s 40.A–40.D členom.

Podjetje lahko za izkaze uporablja druge naslove, kot so naslovi, ki se uporabljajo v tem standardu. Podjetje lahko na primer namesto naslova „izkaz poslovnega izida in drugega vseobsegajočega donosa“ uporabi „izkaz vseobsegajočega donosa“.

▼M31

10A Podjetje lahko predloži en izkaz poslovnega izida in drugega vseobsegajočega donosa, pri čemer sta poslovni izid in drugi vseobsegajoči donos predstavljena v dveh oddelkih. Oddelka je treba predstaviti skupaj, pri čemer je najprej predstavljen oddelek poslovnega izida, takoj za njim pa oddelek drugega vseobsegajočega donosa. Podjetje lahko oddelek poslovnega izida predloži v ločenem izkazu poslovnega izida. V takem primeru je treba ločeni izkaz poslovnega izida predložiti neposredno pred izkazom vseobsegajočega donosa, ki se začne s poslovnim izidom.

▼M5

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

▼M31

_____

▼M5

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

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

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

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

14 Številna podjetja predstavijo izven računovodskih izkazov tudi poročila in izkaze, kot so poročila o okolju in izkazi dodane vrednosti, zlasti v dejavnostih, kjer je okolje pomemben dejavnik, in če so zaposlenci obravnavani kot pomembna skupina uporabnikov. Za poročila in izkaze, predstavljene izven računovodskih izkazov, MSRP ne veljajo.

Splošne značilnosti

Pošteno predstavljanje in skladnost z MSRP

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

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

▼**M5**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

▼M5

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

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

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

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

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

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

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

Delujoče podjetje

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

▼M5

26 Pri ocenjevanju, ali je predpostavka o delujočem podjetju ustrezna, upošteva poslovodstvo vse razpoložljive informacije o predvidenem nadaljnjem delovanju v naslednjih dvanajstih mesecih od konca poročevalskega obdobja, lahko pa tudi v daljšem obdobju. Stopnja upoštevanja je v vsakem primeru odvisna od dejstev. Če je podjetje v preteklosti poslovalo z dobičkom in ima takojšen dostop do finančnih sredstev, lahko brez podrobne analize sklene, da zasnova računovodstva delujočega podjetja ustreza. V drugih primerih pa mora poslovodstvo upoštevati več različnih dejavnikov, ki vplivajo na trenutno in pričakovano dobičkonosnost, roke vračanja dolgov in možnih zamenjav pri financiranju, preden lahko sklepa, da zasnova računovodstva delujočega podjetja ustreza.

Računovodenje, zasnovano na poslovnih dogodkih

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

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

Bistvenost in združevanje

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

30 Računovodski izkazi so posledica obdelovanja velikega števila transakcij ali drugih dogodkov, ki so združeni v skupine v skladu z njihovo naravo ali vlogo. Končna stopnja združevanja in razvrščanja je predstavitev zgoščenih in razvrščenih podatkov, ki predstavljajo posamezne vrstične postavke v računovodskih izkazih. Če kaka vrstična postavka ni bistvena, se združi z drugimi postavkami bodisi v prej navedenih izkazih bodisi v pojasnilih. Postavka, ki ni dovolj bistvena, da bi jo bilo upravičeno posebej predstaviti v navedenih izkazih, je lahko dovolj bistvena, da jo je treba posebej predstaviti v pojasnilih.

▼M49

30A Pri uporabi tega in drugih MSRP se podjetje ob upoštevanju vseh zadevnih dejavnikov in okoliščin odloči, kako bo združevalo informacije v računovodskih izkazih, vključno s pojasnili. Podjetje ne sme zmanjšati razumljivosti svojih računovodskih izkazov, tako da pomembne informacije pomeša z nepomembnimi oziroma združi pomembne podatke, ki pa so različne narave ali imajo različno funkcijo.

31 Nekateri MSRP določajo podatke, ki jih je treba vključiti v računovodske izkaze, ki vključujejo pojasnila. Podjetju ni treba zagotoviti posebnega razkritja, ki ga zahteva MSRP, če informacija, ki izhaja iz razkritja, ni pomembna. To velja tudi v primeru, če MSRP vsebuje seznam posebnih zahtev ali jih opisuje kot minimalne zahteve. Podjetje tudi premisli, ali naj navede dodatna razkritja, če izpolnjevanje specifičnih zahtev MSRP ne zadostuje, da bi uporabniki razumeli vpliv posameznih transakcij, drugih dogodkov in določenih stanj na finančni položaj in finančno uspešnost podjetja.

▼M5

Pobotanje

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

▼M5

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

▼M52

34 MSRP 15 – *Prihodki iz pogodb s kupci* zahteva, da podjetje meri prihodke iz pogodb s kupci po znesku nadomestila, za katerega pričakuje, da bo do njega upravičeno v zameno za prenos obljubljenega blaga ali storitev. Na primer, znesek pripoznanih prihodkov odraža vse trgovinske in količinske popuste, ki jih podjetje dovoljuje. Podjetje pri svojem rednem delovanju izvaja druge transakcije, ki ne ustvarjajo prihodkov, vendar spadajo h glavnim aktivnostim, ki ustvarjajo prihodke. Podjetje predstavi posledice takih transakcij, če taka predstavitev odseva vsebino transakcije ali drugega poslovnega dogodka, s pobotanjem dohodkov z ustreznimi odhodki, ki so nastali pri isti transakciji. Na primer:

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

▼M5

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

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

Pogostnost poročanja

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

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

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

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

▼M5

Primerjalne informacije

▼M36

Minimalne primerjalne informacije

38 **Razen če MSRP ne dovoljujejo ali zahtevajo drugače, mora podjetje za vse prikazane zneske v računovodskih izkazih tekočega obdobja predstaviti primerjalne informacije iz predhodnega obdobja. Podjetje mora vključiti primerjalne informacije za besedne in opisne informacije, če je to pomembno za razumevanje računovodskih izkazov tekočega obdobja.**

38A **Podjetje predstavi najmanj dva izkaza finančnega položaja, dva izkaza poslovnega izida in drugega vseobsegajočega donosa, dva ločena izkaza poslovnega izida (če je predstavljen), dva izkaza denarnih tokov, dva izkaza sprememb lastniškega kapitala in povezana pojasnila.**

38B V nekaterih primerih so besedne informacije, ki jih vsebujejo računovodski izkazi predhodnega obdobja ali več predhodnih obdobij, v tekočem obdobju še vedno relevantne. Podjetje na primer v tekočem obdobju razkrije podrobnosti o pravnem sporu, katerega izid je bil ob koncu predhodnega obdobja negotov in je še nerešen. Uporabnikom lahko koristi razkritje informacije, da je ob koncu predhodnega obdobja obstajala negotovost, in razkritje informacije o ukrepih, ki so bili v predhodnem obdobju sprejeti, da bi se negotovost razrešila.

Dodatne primerjalne informacije

38C Podjetje lahko poleg minimalnih primerjalnih računovodskih izkazov, ki jih zahtevajo MSRP, predstavi dodatne primerjalne informacije, če so te pripravljene v skladu z MSRP. Te primerjalne informacije lahko vsebujejo enega ali več izkazov iz 10. člena, vendar ni treba, da obsegajo celoten sklop računovodskih izkazov. V takšnem primeru podjetje predstavi informacije v povezanih pojasnilih za te dodatne izkaze.

38D Podjetje lahko na primer predstavi tretji izkaz poslovnega izida in drugega vseobsegajočega donosa (s čimer predstavi tekoče obdobje, predhodno obdobje in dodatno primerjalno obdobje). Vendar podjetju ni treba predstaviti tretjega izkaza finančnega položaja, tretjega izkaza denarnih tokov ali tretjega izkaza sprememb lastniškega kapitala (tj. dodatnega primerjalnega računovodskega izkaza). Podjetje mora v pojasnilih k računovodskim izkazom predstaviti primerjalne informacije, povezane s tem dodatnim izkazom poslovnega izida in drugega vseobsegajočega donosa.

———————

Sprememba v računovodski usmeritvi, preračun za nazaj ali prerazvrstitev

40A **Podjetje poleg minimalnih primerjalnih računovodskih izkazov, ki se zahtevajo v 38.A členu, predstavi tretji izkaz finančnega položaja s stanjem na začetku predhodnega obdobja, če:**

(a) **uporablja računovodsko usmeritev za nazaj, naredi preračun postavk v računovodskih izkazih za nazaj ali prerazvrsti postavke v računovodskih izkazih; in**

▼M36

(b) **imajo uporaba za nazaj, preračun za nazaj ali prerazvrstitev pomemben vpliv na informacije v izkazu finančnega položaja na začetku predhodnega obdobja.**

40B V okoliščinah, opisanih v 40.A členu, podjetje predstavi tri izkaze finančnega položaja s stanjem:

(a) na koncu tekočega obdobja;

(b) na koncu predhodnega obdobja; in

(c) na začetku predhodnega obdobja.

40C Če se od podjetja zahteva, da predstavi dodaten izkaz finančnega položaja v skladu s 40.A členom, mora razkriti informacije, ki jih zahtevajo 41.–44. člen in MRS 8. Vendar mu ni treba predstaviti povezanih pojasnil k začetnemu izkazu finančnega položaja s stanjem na začetku predhodnega obdobja.

40D Datum začetnega izkaza finančnega položaja je začetek predhodnega obdobja ne glede na to, ali računovodski izkazi podjetja predstavljajo primerjalne informacije za zgodnejša obdobja (kot je dovoljeno v 38.C členu).

41 Če podjetje spremeni predstavitev ali razvrstitev postavk v računovodskih izkazih, mora prerazvrstiti primerjalne zneske, razen če to ni izvedljivo. Če podjetje prerazvrsti primerjalne zneske, razkrije (vključno s stanjem na začetku predhodnega obdobja):

(a) naravo prerazvrstitve;

(b) zneske v vsaki postavki ali skupini postavk, ki se ponovno razvrščajo; in

(c) razlog za prerazvrstitev.

▼M5

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

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

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

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

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

▼M5

Doslednost predstavljanja

45 Podjetje mora ohraniti enako predstavljanje in razvrščanje postavk v računovodskih izkazih iz obdobja v obdobje, razen če:

(a) se zaradi pomembne spremembe narave poslovanja podjetja ali ob pregledu njegovih računovodskih izkazov izkaže, da bi bilo ob upoštevanju sodil za izbiro in uporabo računovodskih usmeritev iz MRS 8 drugačno predstavljanje ali razvrščanje primernejše, ali

(b) MSRP zahteva spremembe v načinu predstavljanja.

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

SESTAVA IN VSEBINA

Uvod

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

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

Identifikacija računovodskih izkazov

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

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

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

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

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

▼M5

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

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

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

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

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

Izkaz finančnega položaja

Informacije, ki jih je treba predstaviti v izkazu finančnega položaja

▼M49

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

▼M5

(a) opredmetenih osnovnih sredstev,

(b) naložbenih nepremičnin,

(c) neopredmetenih sredstev,

(d) finančnih sredstev (brez zneskov, prikazanih v točkah (e), (h) in (i)),

(e) finančnih naložb, obračunanih z uporabo kapitalske metode,

▼M45

(f) bioloških sredstev, ki spadajo v področje uporabe MRS 41 – *Kmetijstvo*,

▼M5

(g) zalog,

(h) poslovnih in drugih terjatev,

(i) denarnih sredstev in njihovih ustreznikov,

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

(k) poslovnih in drugih obveznosti,

(l) rezervacij,

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

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

▼M5

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

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

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

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

▼M49

55 **Podjetje predstavi dodatne vrstične postavke (vključno z razdružitvijo vrstičnih postavk, naštetih v 54. členu), naslove in vmesne seštevke v izkazu finančnega položaja, če je takšna predstavitev koristna za razumevanje finančnega položaja podjetja.**

55A Če podjetje predstavlja vmesne seštevke v skladu s 55. členom, te delne vsote:

(a) vsebujejo vrstične postavke, ki jih sestavljajo zneski, pripoznani in izmerjeni v skladu z MSRP;

(b) so predstavljene in označene tako, da so vrstične postavke, ki sestavljajo vmesni seštevek, jasne in razumljive;

(c) so dosledne iz obdobja v obdobje v skladu s 45. členom; ter

(d) se ne prikažejo kot bolj pomembne od vmesnih seštevkov in seštevkov, ki se zahtevajo v MSRP za izkaz finančnega položaja.

▼M5

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

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

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

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

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

(a) narave in likvidnosti sredstev,

(b) vloge sredstev v okviru podjetja, ter

(c) zneskov, narave in časovnega okvira obveznosti.

▼M5

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

Razlikovanje med kratkoročnim in nekratkoročnim

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

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

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

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

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

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

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

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

▼M5

Kratkoročna sredstva

66 Podjetje mora sredstvo razvrstiti kot kratkoročno, če:

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

(b) je namenjeno predvsem za trgovanje,

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

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

Podjetje mora razvrstiti vsa druga sredstva med nekratkoročna.

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

▼M53

68 Poslovni cikel podjetja je čas od pridobitve sredstev, ki se vključijo v določen proces, do njihove konverzije v denarna sredstva ali njihove ustreznike. Če normalnega poslovnega cikla podjetja ni možno jasno identificirati, se šteje, da traja dvanajst mesecev. Kratkoročna sredstva so sredstva (kot so zaloge in terjatve do kupcev), ki se prodajo, porabijo ali realizirajo v normalnem poslovnem ciklu, tudi če ni predvideno, da se bo to zgodilo v dvanajstih mesecih po poročevalskem obdobju. Kratkoročna sredstva vključujejo tudi sredstva, ki so namenjena predvsem trgovanju (na primer nekatera finančna sredstva, ki ustrezajo opredelitvi „v posesti za trgovanje“ v MSRP 9), in kratkoročni del nekratkoročnih finančnih sredstev.

▼M5

Kratkoročne obveznosti

▼M22

69 Podjetje mora razvrstiti obveznost kot kratkoročne, če:

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

(b) je obveznost namenjena predvsem za trgovanje,

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

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

Podjetje mora razvrstiti vse druge obveznosti med nekratkoročne.

▼M5

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

▼M53

71 Druge kratkoročne obveznosti se ne poravnavajo v normalnem poslovnem ciklu, temveč jih je treba poravnati v dvanajstih mesecih po poročevalskem obdobju ali pa se zadržijo predvsem za namene trgovanja. Primer so nekatere finančne obveznosti, ki ustrezajo opredelitvi „v posesti za trgovanje“ v MSRP 9, prekoračitve na bančnih računih, kratkoročni del nekratkoročnih finančnih obveznosti, obveznosti za dividende, davek od dobička ter druge neposlovne obveznosti. Finančne obveznosti, ki zagotavljajo dolgoročno financiranje (tj. niso del obratnega kapitala, ki se uporablja v običajnem poslovnem ciklu podjetja) in jih ni treba poravnati v dvanajstih mesecih po obdobju poročanja, so nekratkoročne obveznosti, ki so predmet 74. in 75. člena.

▼M5

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

(a) je izvirni rok presegel dvanajst mesecev, in

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

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

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

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

▼**M5**

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

(a) refinanciranje na dolgi rok,

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(a) za vsako skupino delniškega kapitala:

(i) število odobrenih delnic,

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

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

▼M5

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

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

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

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

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

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

▼M6

80A Če je podjetje prerazvrstilo

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

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

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

▼M31

Izkaz poslovnega izida in drugega vseobsegajočega donosa

———————

81A Izkaz poslovnega izida in drugega vseobsegajočega donosa (izkaz vseobsegajočega donosa) mora poleg poslovnega izida in drugega vseobsegajočega donosa vključevati oddelke:

(a) poslovnega izida,

(b) celotnega vseobsegajočega donosa;

(c) vseobsegajočega donosa v obravnavanem obdobju, ki je seštevek poslovnega izida in drugega vseobsegajočega donosa.

Če podjetje predloži ločen izkaz poslovnega izida, v izkaz vseobsegajočega donosa ne vključi oddelka poslovnega izida.

▼M31

81B Podjetje mora poleg oddelkov poslovnega izida in drugega vseobsegajočega donosa predstaviti naslednje postavke kot razporeditev poslovnega izida in drugega vseobsegajočega donosa v obravnavanem obdobju:

(a) poslovni izid v obravnavanem obdobju, ki ga je mogoče pripisati:

(i) neobvladujočim deležem; in

(ii) lastnikom obvladujočega podjetja;

(b) vseobsegajoči donos v obravnavanem obdobju, ki ga je mogoče pripisati:

(i) neobvladujočim deležem; in

(ii) lastnikom obvladujočega podjetja.

Če podjetje predstavi poslovni izid v ločenem izkazu, mora predstaviti informacije iz točke (a).

Informacije, ki jih je treba vključiti v oddelek poslovnega izida ali izkaz poslovnega izida

▼M53

82 Poleg postavk, ki jih zahtevajo drugi MSRP, mora oddelek poslovnega izida ali izkaz poslovnega izida vključevati vrstične postavke, ki predstavljajo naslednje zneske za obravnavano obdobje:

(a) prihodke, pri čemer se ločeno izkažejo prihodki od obresti, izračunani z uporabo metode efektivnih obresti;

(aa) dobičke in izgube, ki so posledica odprave pripoznanja finančnih sredstev, merjenih po odplačni vrednosti;

(b) stroške financiranja;

(ba) izgube zaradi oslabitve (vključno z razveljavitvami izgub ali dobičkov zaradi oslabitve), določene v skladu z oddelkom 5.5 MSRP 9;

(c) delež poslovnega izida pridruženih podjetij in skupnih podvigov, obračunan z uporabo kapitalske metode;

(ca) če se finančno sredstvo prerazvrsti iz kategorije merjenja po odplačni vrednosti, tako da se meri po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, morebitne dobičke ali izgube, ki izhajajo iz razlike med prejšnjo odplačno vrednostjo finančnega sredstva in njegovo pošteno vrednostjo na datum prerazvrstitve (kot je opredeljen v MSRP 9);

(cb) če se finančno sredstvo prerazvrsti iz kategorije merjenja po pošteni vrednosti prek drugega vseobsegajočega donosa, tako da se meri po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, morebitne kumulativne dobičke ali izgube, ki so bili prej pripoznane v drugem vseobsegajočem donosu in se prerazvrstijo v poslovni izid;

▼M31

(d) odhodke za davek;

(e) [črtano]

(ea) en znesek za celotno ustavljeno poslovanje (glej MSRP 5).

(f)–(i) [črtano]

▼M31

Informacije, ki jih je treba predstaviti v oddelku drugega vseobsegajočega donosa

▼M49

82A **V oddelku drugega vseobsegajočega donosa so predstavljene vrstične postavke za obdobje za zneske:**

(a) postavk drugega vseobsegajočega donosa (razen zneskov v odstavku (b)), razvrščenih po vrstah in združenih v skupine, ki v skladu z drugimi MSRP:

(i) ne bodo pozneje prerazvrščene v poslovni izid; ter

(ii) bodo pozneje na podlagi izpolnjevanja posebnih pogojev prerazvrščene v poslovni izid;

(b) deleža drugega vseobsegajočega donosa pridruženih podjetij in skupnih podvigov, ki se obračunava po kapitalski metodi, razčlenjenega po deležu postavk, ki v skladu z drugimi MSRP:

(i) ne bodo pozneje prerazvrščene v poslovni izid; ter

(ii) bodo pozneje na podlagi izpolnjevanja posebnih pogojev prerazvrščene v poslovni izid;

▼M31

———————

▼M49

85 **Podjetje predstavi dodatne vrstične postavke (vključno z razdružitvijo vrstičnih postavk, naštetih v členu 82), naslove in vmesne seštevke v izkazih poslovnega izida in izkazih drugega vseobsegajočega donosa, če je takšna predstavitev koristna za razumevanje finančne uspešnosti podjetja.**

85A Če podjetje predstavlja vmesne seštevke v skladu s 85. členom, ti vmesni seštevki:

(a) vsebujejo vrstične postavke, ki jih sestavljajo zneski, pripoznani in izmerjeni v skladu z MSRP;

(b) so predstavljeni in označeni tako, da so vrstične postavke, ki sestavljajo seštevek jasne in razumljive;

(c) so dosledni iz obdobja v obdobje v skladu s 45. členom; ter

(d) se ne prikažejo kot bolj pomembni od vmesnih seštevkov in seštevkov, ki se zahtevajo v MSRP za izkaze poslovnega izida in drugega vseobsegajočega donosa.

85B Podjetje predstavi vrstične postavke v izkazih poslovnega izida in drugega vseobsegajočega donosa, ki usklajujejo vse vmesne seštevke, predstavljene v skladu s 85. členom, z vmesnimi seštevki ali seštevki, ki jih za takšne izkaze zahteva MSRP.

▼M31

86 Učinki različnih dejavnosti, transakcij in drugih dogodkov podjetja se razlikujejo glede na pogostnost, možnost za dobiček ali izgubo in predvidljivost, zato razkritje posameznih sestavin finančne uspešnosti pomaga uporabnikom pri razumevanju finančne uspešnosti in napovedovanju prihodnje finančne uspešnosti. Podjetje v izkaz poslovnega izida in drugega vseobsegajočega donosa vključi dodatne vrstične postavke ter spremeni uporabljene opise in vrstni red postavk, če je to potrebno za pojasnitev sestavin finančne uspešnosti. Podjetje upošteva dejavnike, kot so bistvenost ter narava in vloga postavk prihodkov in odhodkov. Na primer finančna institucija lahko dopolni opise, da zagotovi informacije, koristne za poslovanje finančne institucije. Podjetje postavk prihodkov in odhodkov ne pobota, razen če je to v skladu s sodili iz 32. člena.

87 Podjetje ne sme niti v izkazu ali izkazih poslovnega izida in drugega vseobsegajočega donosa niti v pojasnilih predstaviti nobenih postavk prihodkov in odhodkov kot izrednih postavk.

▼M5

Poslovni izid obdobja

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

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

Drugi vseobsegajoči donos obdobja

▼M31

90 Podjetje mora razkriti znesek davka iz dobička za vsako postavko drugega vseobsegajočega donosa, vključno s prilagoditvami zaradi prerazvrstitev, v izkazu poslovnega izida in drugega vseobsegajočega donosa ali v pojasnilih.

91 Podjetje lahko predstavi postavke drugega vseobsegajočega donosa:

(a) brez povezanih davčnih učinkov; ali

(b) pred povezanimi davčnimi učinki, pri čemer je prikazan en znesek za celotni znesek davka iz dobička, ki se nanaša na te postavke.

Če podjetje izbere možnost (b), mora razporediti davek med postavke, ki bodo pozneje morda prerazvrščene v oddelek poslovnega izida, in postavke, ki pozneje ne bodo prerazvrščene v oddelek poslovnega izida.

▼M5

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

▼M53

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

▼M31

94 Podjetje lahko predstavi prilagoditve zaradi prerazvrstitev v izkazu ali izkazih poslovnega izida in drugega vseobsegajočega donosa ali v pojasnilih. Podjetje, ki prilagoditve zaradi prerazvrstitev predstavi v pojasnilih, predstavi postavke drugega vseobsegajočega donosa za vsemi povezanimi prilagoditvami zaradi prerazvrstitev.

▼M53

95 Do prilagoditev zaradi prerazvrstitev pride na primer ob odtujitvi posla v tujini (glejte MRS 21) in kadar nekateri pred tveganjem varovani napovedani denarni tokovi vplivajo na poslovni izid (glejte 6.5.11.(d) člen MSRP 9 v zvezi z varovanjem denarnih tokov pred tveganjem).

96 Do prilagoditev zaradi prerazvrstitev ne pride pri spremembah prevrednotovalnega presežka, pripoznanih v skladu z MRS 16 ali MRS 38, ali pri ponovnih izmerah programov z določenimi zaslužki, pripoznanih v skladu z MRS 19. Te sestavine se pripoznajo v drugem vseobsegajočem donosu in se v poznejših obdobjih ne prerazvrstijo v poslovni izid. Spremembe prevrednotovalnega presežka se lahko prenesejo v zadržani čisti dobiček v poznejših obdobjih, ko se sredstvo uporablja ali ko se preneha pripoznavati (glejte MRS 16 in MRS 38). V skladu z MSRP 9 do prilagoditev oz. popravkov vrednosti zaradi prerazvrstitve ne pride, če varovanje denarnih tokov pred tveganjem ali obračunavanje časovne vrednosti opcije (ali terminskega elementa terminske pogodbe ali v bazičnih točkah izraženega valutnega tečajnega razmika pri finančnem instrumentu) privede do zneskov, ki se odstranijo iz rezerve za varovanje denarnih tokov pred tveganjem oziroma iz ločene sestavine kapitala, in vključijo neposredno v začetno nabavno vrednost ali drugo knjigovodsko vrednost sredstva ali obveznosti. Ti zneski se prenesejo neposredno v sredstva ali obveznosti.

▼M31

Informacije, ki jih je treba predstaviti v izkazu ali izkazih poslovnega izida in drugega vseobsegajočega donosa ali v pojasnilih.

▼M5

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

98 Okoliščine, ki utegnejo narekovati ločen prikaz postavk prihodkov in odhodkov, so naslednje:

(a) delni odpisi zalog do čiste iztržljive vrednosti ali opredmetenih osnovnih sredstev do nadomestljive vrednosti pa tudi razveljavitve (storni) takšnih odpisov,

(b) prestrukturiranje delovanja podjetja in razveljavitve (storni) vseh rezervacij za stroške prestrukturiranja,

(c) odtujitve opredmetenih osnovnih sredstev,

(d) odtujitve finančnih naložb,

(e) ustavljeno poslovanje,

(f) poravnave pravd, ter

(g) druge razveljavitve (storni) rezervacij.

▼**M5**

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

▼**M31**

100 Podjetja se spodbuja k predstavitvi analize iz 99. člena v izkazu ali izkazih poslovnega izida in drugega vseobsegajočega donosa.

▼**M5**

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

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

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

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

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

▼M5

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

105 Izbira med metodo funkcije odhodkov in metodo lastnosti odhodkov je odvisna od zgodovinskih in panožnih dejavnikov ter od narave podjetja. Obe metodi pokažeta tiste stroške, za katere se lahko pričakuje neposredno ali posredno spreminjanje v skladu z obsegom prodaje ali proizvodnje v podjetju. Ker ima vsaka metoda razčlenitve prednost pri drugačnih vrstah podjetij, ta standard od poslovodstva zahteva, da izbere predstavitev, ki je zanesljiva in ustreznejša. Ker pa so informacije o naravi odhodkov koristne pri napovedovanju denarnih tokov v prihodnosti, se zahteva dodatno razkritje, kadar se uporablja razvrstitev po vlogi odhodkov. V 104. členu ima izraz „zaslužki zaposlencev“ isti pomen kot v MRS 19.

Izkaz sprememb lastniškega kapitala

▼M29

Informacije, ki se predstavijo v izkazu sprememb lastniškega kapitala

▼M53

106 Podjetje predstavi izkaz sprememb lastniškega kapitala, kakor se zahteva v 10. členu. Izkaz sprememb lastniškega kapitala vključuje naslednje informacije:

▼M29

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

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

▼M53

(c) [izbrisano]

(d) za vsako sestavino lastniškega kapitala uskladitev knjigovodske vrednosti na začetku in na koncu obdobja, pri čemer se ločeno predstavijo (najmanj) spremembe, ki izhajajo iz:

(i) poslovnega izida,

(ii) drugega vseobsegajočega donosa, in

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

▼M29

Informacije, ki se predstavijo v izkazu sprememb lastniškega kapitala ali pojasnilih

106A Podjetje za vsako sestavino lastniškega kapitala bodisi v obrazcu izkaza sprememb lastniškega kapitala bodisi v pojasnilih predstavi analizo drugega vseobsegajočega donosa po postavkah (glej 106.(d)(ii) člen).

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

▼M5

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

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

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

Izkaz denarnih tokov

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

Pojasnila

Sestava

112 Pojasnila morajo:

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

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

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

▼M49

113 Podjetje mora pojasnila predstaviti kolikor je mogoče sistematično. Pri določanju sistematičnega načina podjetje preuči učinek na razumljivost in primerljivost svojih računovodskih izkazov. Podjetje se mora pri vsaki postavki v izkazih finančnega položaja ter izkazih poslovnega izida in drugega vseobsegajočega donosa ter v izkazih sprememb lastniškega kapitala in denarnih tokov sklicevati na ustrezne informacije v pojasnilih.

▼M49

114 Primeri sistematičnega urejanja ali združevanja pojasnil vključujejo:

(a) poudarjanje pomembnosti področij dejavnosti, za katera podjetje meni, da so najpomembnejša za razumevanje njegove finančne uspešnosti in finančnega položaja, kot je združevanje informacij o določenih poslovnih dejavnostih;

(b) združevanje informacij o podobno merjenih postavkah, kot so sredstva, merjena po pošteni vrednosti; ali

(c) upoštevanje vrstnega reda vrstičnih postavk v izkazih poslovnega izida in drugega vseobsegajočega donosa ter v izkazih finančnega položaja, kot so:

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

(ii) pomembne računovodske usmeritve, ki so bile upoštevane (glejte 117. člen),

(iii) podporne informacije za postavke, ki so bile predstavljene v izkazih finančnega položaja ter izkazih poslovnega izida in drugega vseobsegajočega donosa, v izkazih sprememb lastniškega kapitala in denarnih tokov, v vrstnem redu navedbe posameznega izkaza in vrstične postavke; ter

(iv) druga razkritja, med njimi

(1) pogojne obveznosti (glej MRS 37) in nepripoznane pogodbene obveze ter

(2) razkritja nefinančne narave, npr. cilji in usmeritve podjetja na področju obvladovanja finančnih tveganj (glej MSRP 7).

———————

▼M5

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

Razkrivanje računovodskih usmeritev

▼M49

117 Podjetje razkrije pomembne računovodske usmeritve, ki vključujejo:

(a) podlage za merjenje, ki so uporabljajo pri pripravi računovodskih izkazov; ter

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

▼M5

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

▼M49

119 Pri odločanju o razkritju posamezne računovodske usmeritve poslovodstvo upošteva, ali razkritje pomaga uporabnikom razumeti, kako so transakcije, drugi dogodki in stanja izraženi v finančni uspešnosti in finančnem položaju, o katerih se poroča. Vsako podjetje upošteva naravo svojega poslovanja in usmeritve, za katere uporabnik računovodskih izkazov pričakuje, da jih bo tovrstno podjetje razkrilo. Razkritje določenih računovodskih usmeritev je še posebej koristno za uporabnike, če so te usmeritve izbrane iz alternativ, ki jih MSRP dovoljujejo. Primer je razkritje, ali podjetje za svoje naložbene nepremičnine uporablja model poštene vrednosti ali model nabavne vrednosti (glej MRS 40 *Naložbene nepremičnine*). Nekateri MSRP izrecno zahtevajo razkritje določenih računovodskih usmeritev, vključno z izbirami poslovodstva med usmeritvami, ki jih MSRP dovoljujejo. Na primer, MRS 16 zahteva razkritje podlag za merjenje, uporabljenih za razrede opredmetenih osnovnih sredstev.

———————

▼M5

121 Računovodska usmeritev je lahko pomembna zaradi narave poslovanja podjetja, četudi so zneski, prikazani v obravnavanem in prejšnjih obdobjih, nebistveni. Prav tako je ustrezno razkriti vsako pomembno računovodsko usmeritev, ki je MSRP sicer izrecno ne zahteva, jo pa podjetje izbere in uporablja v skladu z MRS 8.

▼M49

122 Podjetje skupaj s pomembnimi računovodskimi usmeritvami ali drugimi pojasnili poleg presoj, ki temeljijo na ocenah, razkrije presoje (glejte člen 125), ki jih je poslovodstvo pripravilo v procesu izvrševanja računovodskih usmeritev in ki najbolj močno vplivajo na zneske, pripoznane v računovodskih izkazih.

▼M53

123 V postopku izvajanja računovodskih usmeritev v podjetju poslovodno osebje poleg ocen podaja tudi presoje, ki lahko zelo vplivajo na zneske, pripoznane v računovodskih izkazih. Poslovodno osebje na primer presoja:

(a) [izbrisano]

(b) kdaj se vsa pomembna tveganja in koristi, povezane z lastništvom finančnih sredstev in sredstev v najemu, dejansko prenesejo na druga podjetja;

(c) ali določene prodaje proizvodov vsebinsko predstavljajo sporazume o financiranju in tako ne prinašajo prihodkov; in

(d) ali v skladu s pogodbenimi pogoji finančnega sredstva na določene datume prihaja do denarnih tokov, ki so izključno odplačila glavnice in obresti na neporavnani znesek glavnice.

▼M5

►M32 124 Nekatera razkritja v skladu s 122. členom zahtevajo tudi drugi MSRP. V MSRP 12 *Razkritje deležev v drugih podjetjih se* od podjetja na primer zahteva razkritje presoj, ki jih je oblikovalo pri ugotavljanju, ali obvladuje drugo podjetje. ◄ MRS 40 *Naložbene nepremičnine* zahteva razkritje sodil, ki jih je podjetje razvilo, da bi razlikovalo naložbene nepremičnine od lastniško uporabljanih nepremičnin in od nepremičnin, ki jih poseduje za prodajo v rednem poslovanju, če je razvrstitev nepremičnin težavna.

Viri negotovosti ocene

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

(a) njihovo naravo, ter

(b) njihovo knjigovodsko vrednost ob koncu poročevalskega obdobja.

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

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

▼M33

128 Razkritja iz 125. člena niso potrebna za sredstva in obveznosti, za katera obstaja velika verjetnost, da se bodo njihove knjigovodske vrednosti v naslednjem poslovnem letu bistveno spremenile, če so na koncu poročevalnega obdobja izmerjene po pošteni vrednosti na podlagi kotirane cene na delujočem trgu za enako sredstvo ali obveznost. Takšne poštene vrednosti bi se lahko v naslednjem poslovnem letu bistveno spremenile, vendar te spremembe ne bi izhajale iz predpostavk ali drugih virov negotovosti na koncu poročevalnega obdobja.

▼M5

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

(a) narava predpostavke ali druge negotovosti ocene,

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

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

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

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

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

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

▼M33

133 Drugi MSRP zahtevajo razkritje nekaterih predpostavk, ki bi se sicer zahtevale v skladu s 125. členom. MRS 37 na primer v določenih okoliščinah zahteva razkritje glavnih predpostavk v zvezi s prihodnjimi poslovnimi dogodki, ki bodo vplivali na različne vrste rezervacij. IFRS 13 *Merjenje poštene vrednosti* zahteva razkritje pomembnih predpostavk (vključno s tehnikami ocenjevanja vrednosti in vložkov), ki jih uporabi podjetje pri merjenju poštenih vrednosti sredstev in obveznosti, izkazanih po pošteni vrednosti.

▼M5

Kapital

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

135 Za zagotavljanje skladnosti s 134. členom podjetje razkrije:

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

(i) opisom, kaj upravlja kot kapital,

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

(iii) kako uresničuje svoje cilje glede upravljanja kapitala.

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

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

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

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

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

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

▼M6

Prodajljivi finančni instrumenti, ki so razvrščeni kot lastniški kapital

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

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

▼M6

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

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

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

▼M5

Druga razkritja

137 Podjetje mora v pojasnilih razkriti:

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

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

▼M6

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

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

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

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

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

▼M5

PREHOD IN DATUM UVELJAVITVE

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

▼M11

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

▼**M6**

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

▼**M8**

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

▼**M22**

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

▼**M29**

139F Z *Izboljšavami MSRP*, ki so bile izdane maja 2010, sta bila spremenjena 106. in 107. člen ter dodan 106.A člen. Podjetje mora uporabljati navedene spremembe za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2011 ali pozneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena.

▼**M32**

139H Z MSRP 10 in MSRP 12, ki sta bila izdana maja 2011, so bili spremenjeni 4., 119., 123. in 124. člen. Podjetje mora navedene spremembe uporabiti, kadar uporablja MSRP 10 in MSRP 12.

▼**M33**

139I Z MSRP 13, ki je bil izdan maja 2011, sta bila spremenjena 128. in 133. člen. Podjetje mora uporabiti navedeni spremembi, kadar uporablja MSRP 13.

▼**M31**

139J *S predstavitvijo postavk drugega vseobsegajočega donosa* (spremembe MRS 1), ki je bila izdana junija 2011, so se spremenili 7., 10., 82., 85. do 87., 90., 91., 94., 100. in 115. člen, dodali 10.A, 81.A, 81.B in 82.A člen ter črtali 12., 81., 83. in 84. člen. Podjetje mora uporabljati te spremembe za letna obdobja, ki se začnejo 1. julija 2012 ali po tem datumu. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporabi spremembe za zgodnejše obdobje, ta podatek razkrije.

139K MRS 19 *Zaslužki zaposlencev* (kakor je bil spremenjen junija 2011) je spremenil opredelitev drugega vseobsegajočega donosa v 7. in 96. členu. Podjetje te spremembe uporabi, ko uporabi MRS 19 (kakor je bil spremenjen junija 2011).

▼**M36**

139L *Cikel letnih izboljšav 2009–2011*, ki je bil izdan maja 2012, je spremenil 10., 38. in 41. člen, izbrisal 39.–40. člen ter dodal 38.A–38.D člen in 40.A–40.D člen. Podjetje to spremembo uporablja za nazaj v skladu z MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake* za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2013 ali kasneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje to spremembo uporabi za zgodnejše obdobje, mora to razkriti.

▼**M52**

139N Z MSRP 15 – *Prihodki iz pogodb s kupci*, izdanim maja 2014, je bil spremenjen 34. člen. Podjetje mora uporabljati navedeno spremembo, kadar uporablja MSRP 15.

▼**M53**

139O Z MSRP 9, kot je bil izdan julija 2014, so bili spremenjeni 7., 68., 71., 82., 93., 95., 96., 106. in 123. člen ter izbrisani 139.E, 139.G in 139.M člen. Podjetje mora uporabljati navedene spremembe, kadar uporablja MSRP 9.

▼**M49**

139P *Pobuda za razkritje* (Spremembe k MRS 1), izdana decembra 2014, spremenjeni 10., 31., 54.–55., 82.A, 85., 113.–114., 117., 119. in 122. člen, dodani 30.A, 55.A in 85.A–85.B člen ter črtana 115. in 120. člen. Podjetje začne uporabljati navedene spremembe za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2016 ali pozneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Naročniki niso dolžni razkriti informacij, ki jih zahtevajo 28.–30. člen standarda MRS 8 v zvezi s temi spremembami.

▼**M5**

RAZVELJAVITEV MRS 1 (POPRAVLJEN 2003)

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

▼B

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 2

Zaloge

CILJ

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

PODROČJE UPORABE

▼M53

2 Ta standard se uporablja za vse zaloge z izjemo:

(a) [izbrisano]

(b) finančnih instrumentov (glej MRS 32 *Finančni instrumenti: predstavljanje* in MSRP 9 *Finančni instrumenti*); in

▼B

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

3 Ta standard ne velja za vrednotenje zalog v posesti:

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

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

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

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

▼B

OPREDELITVE POJMOV

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

Zaloge so sredstva:

(a) namenjena prodaji v rednem poslovanju,

(b) v postopku proizvajanja za tako prodajo, ali

(c) v obliki materialov, ki bodo porabljeni pri proizvajanju ali pri opravljanju storitev.

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

▼M33

Poštena vrednost je cena, ki bi se prejela za prodajo sredstva ali plačala za prenos obveznosti v redni transakciji med udeleženci na trgu na datum merjenja. (Glej MSRP 13 *Merjenje poštene vrednosti*.)

7 Čista iztržljiva vrednost je čisti znesek, ki ga podjetje pričakuje od prodaje zalog v okviru rednega poslovanja. Poštena vrednost izraža ceno, po kateri bi se izvedla redna transakcija za prodajo enake zaloge na glavnem (ali najugodnejšem) trgu za zadevno zalogo med udeleženci na trgu na datum merjenja. Prva vrednost je značilna za podjetja, druga pa ne. Čista iztržljiva vrednost zalog ni nujno ista kot poštena vrednost z odbitkom stroškov prodaje.

▼M52

8 Zaloge obsegajo kupljeno trgovsko blago, namenjeno za nadaljnjo prodajo, na primer trgovsko blago, ki ga kupi trgovec na drobno in ga hrani za prodajo, ali nepremičnine, ki so namenjene nadaljnji prodaji. Zaloge obsegajo tudi dokončane proizvode ali proizvode v delu v podjetju in vključujejo materiale in zaloge, ki čakajo na porabo v proizvodnem procesu. Stroški, nastali zaradi izpolnjevanja pogodbe s kupcem, ki ne povzročijo nastanka zalog (ali sredstva iz področja uporabe drugega standarda) se obračunajo v skladu z MSRP 15 – *Prihodki iz pogodb s kupci*.

▼B

VREDNOTENJE ZALOG

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

Vrednost zalog

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

Stroški nabave

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

▼B

Stroški pretvarjanja

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

13 Alokacija stalnih posrednih proizvajalnih stroškov med stroške pretvarjanja je zasnovana na normalnih zmogljivostih proizvajalnih sredstev. Normalna zmogljivost je pričakovana proizvodnja, ki naj bi se uresničila v povprečju večjega števila obdobij ali sezon v normalnih okoliščinah, pri čemer se upošteva izguba zmogljivosti zaradi načrtovanega vzdrževanja. Dejansko raven proizvodnje je mogoče uporabiti, če je blizu normalni zmogljivosti. Znesek posrednih splošnih proizvajalnih stroškov, razporejen na vsako proizvedeno enoto, se zaradi manjšega obsega proizvodnje ali neizrabljenih zmogljivosti ne poveča. Nerazporejeni posredni proizvajalni stroški se obravnavajo kot odhodki v obdobju, v katerem se pojavijo. V obdobjih z nenormalno veliko proizvodnjo se znesek razporejenih stalnih proizvajalnih stroškov na vsako proizvedeno enoto zmanjša, tako da zaloge niso ovrednotene nad normalnimi stroški. Spremenljivi posredni proizvajalni stroški se razporedijo na vsako proizvedeno enoto na temelju dejanske uporabe proizvajalnih sredstev.

14 Plod proizvajalnega procesa je lahko več kot ena vrsta proizvoda hkrati. To je na primer pri proizvajanju skupnih proizvodov ali če obstajata glavni in stranski proizvod. Če stroškov pretvarjanja ni mogoče ugotavljati za vsako vrsto proizvodov posebej, jih je treba razporediti mednje smiselno in dosledno. Alokacija je lahko zasnovana na primer na ustrezni prodajni vrednosti vsakega proizvoda na tisti stopnji proizvajanja, ko je proizvod že mogoče razločevati, ali ob koncu proizvodnje. Večina stranskih proizvodov je po svoji naravi nebistvenih. V takšnem primeru se pogosto ovrednotijo po čisti iztržljivi vrednosti, ta pa se nato odšteje od stroškov glavnega proizvoda. Posledica je, da se knjigovodska vrednost glavnega proizvoda ne razlikuje bistveno od njegovih stroškov.

Drugi stroški

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

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

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

▼B

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

(c) stroški splošnih služb, ki ne prispevajo k spravljanju zalog na njihovo sedanje mesto in v njihovo sedanje stanje, ter

(d) prodajni stroški.

17 MRS 23 – *Stroški izposojanja* – določa omejene okoliščine, v katerih se stroški izposojanja vštejejo v stroške zalog.

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

Stroški zalog pri izvajalcu storitev

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

Stroški kmetijskih pridelkov iz bioloških sredstev

▼M8

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

▼B

Metode merjenja vrednosti

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

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

▼B

Metode obračunavanja nabavne vrednosti in stroškov

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

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

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

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

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

Čista iztržljiva vrednost

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

▼M52

29 Vrednost zalog se običajno odpiše na čisto iztržljivo vrednost za vsako posamezno postavko. V nekaterih okoliščinah pa je to mogoče opraviti tudi po skupinah sorodnih ali povezanih postavk. To na primer mogoče, če so postavke zalog izdelki iste vrste, imajo enak namen ali končno uporabo, se proizvajajo ali prodajajo na istih geografskih območjih in jih praktično ni mogoče ovrednotiti ločeno od drugih postavk v tej liniji proizvodov. Odpis vrednosti zalog na podlagi njihove razvrstitve, na primer dokončanih proizvodov ali vseh zalog v posameznem poslovnem segmentu, ni primeren.

▼B

30 Ocene čiste iztržljive vrednosti so zasnovane na najbolj zanesljivih dokazih, ki so na razpolago v času ocenjevanja vrednosti zalog, koliko bi bilo mogoče iztržiti zanje. Te ocene upoštevajo nihanje cen ali stroškov, neposredno povezanih z dogodki po koncu obdobja, kolikor takšni dogodki potrjujejo okoliščine, ki so obstajale na koncu obdobja.

31 Ocene čiste iztržljive vrednosti upoštevajo tudi namen, zaradi katerega zaloge obstajajo. Na primer čista iztržljiva vrednost količin v zalogi, ki podjetju zadostujejo za pogodbeno prodajo ali opravljanje storitev, je zasnovana na pogodbenih cenah. Če so prodajne pogodbe sklenjene za manjšo količino proizvodov, kot jih je v zalogi, mora biti čista iztržljiva vrednost, ki se nanaša na presežne zaloge, zasnovana na splošno veljavnih prodajnih cenah. Če je na zalogi preveč proizvodov, je zaradi trdnih pogodb o prodaji ali trdnih nakupnih pogodbah možen pojav dolgoročnih rezervacij. Tovrstne dolgoročne rezervacije so obravnavane v MRS 37 – *Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva.*

32 Vrednosti običajnih količin materialov, ki so v zalogi, da bi jih vključili v proizvajanje proizvodov, se ne smejo zmanjšati pod izvirne vrednosti, če je mogoče pričakovati, da bo prodajna vrednost dokončanih proizvodov, v katere bodo vgrajeni, enaka ali večja kot njihovi stroški. Toda če zmanjšanje cen materialov kljub temu kaže, da bodo stroški dokončanih proizvodov večji od čiste iztržljive vrednosti, je treba zmanjšati že vrednost zalog materialov. V takem položaju so najboljše merilo za določanje čiste iztržljive vrednosti materialov njihove nadomestitvene vrednosti.

33 Čista iztržljiva vrednost se na novo oceni v vsakem nadaljnjem obdobju. Ko okoliščin, ki so v prejšnjem obdobju povzročile delni odpis vrednosti zalog pod njihovo izvirno vrednost, ni več, ali ko obstaja neizpodbiten dokaz o povišanju čiste iztržljive vrednosti kot posledice gospodarskih sprememb, se odpisana vrednost razveljavi (razveljavitev je omejena na vrednost prvotnega odpisa vrednosti), tako da je nova knjigovodska vrednost manjša izmed teh velikosti: izvirne vrednosti ali popravljene čiste iztržljive vrednosti. To se pojavi, če je na primer kaka stvar v zalogi, ki je prikazana po čisti iztržljivi vrednosti, ker se je njena prodajna cena zmanjšala, še v skladišču v naslednjem obdobju, ko je njena prodajna cena večja.

PRIPOZNAVANJE ODHODKOV

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

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

▼B

RAZKRITJE

36 Računovodski izkazi morajo razkriti:

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

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

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

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

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

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

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

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

▼M52

37 Informacija o knjigovodskih vrednostih v različnih razvrstitvah zalog in o obsegu sprememb teh sredstev je koristna za uporabnike računovodskih izkazov. Običajna je razvrstitev zalog na trgovsko blago, pomožni in osnovni material, nedokončano proizvodnjo in dokončane proizvode.

▼B

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

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

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

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

▼M33

40C Z MSRP 13, ki je bil izdan maja 2011, je bila spremenjena opredelitev poštene vrednosti v 6. členu in spremenjen 7. člen. Podjetje mora uporabiti navedeni spremembi, kadar uporablja MSRP 13.

▼**M52**

40E Z MSRP 15 – *Prihodki iz pogodb s kupci*, izdanim maja 2014, so bili spremenjeni 2., 8., 29. in 37. člen ter izbrisan 19. člen. Podjetje mora uporabljati navedene spremembe, kadar uporablja MSRP 15.

▼**M53**

40F Z MSRP 9, kot je bil izdan julija 2014, je bil spremenjen 2. člen in izbrisani 40.A, 40.B in 40.D člen. Podjetje mora uporabljati navedene spremembe, kadar uporablja MSRP 9.

▼**B**

UMIK DRUGIH IZJAV

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

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

▼B

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 7

▼M5

Izkaz denarnih tokov [1]

▼B

CILJ

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

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

PODROČJE UPORABE

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

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

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

KORISTI OD INFORMACIJ O DENARNIH TOKOVIH

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

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

▼B

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

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

OPREDELITVE POJMOV

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

Denarna sredstva obsegajo denar v blagajni in vloge na vpogled.

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

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

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

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

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

Denarna sredstva in njihovi ustrezniki

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

▼B

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

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

PREDSTAVITEV IZKAZA DENARNIH TOKOV

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

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

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

Poslovanje; poslovno delovanje

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

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

(a) prejemki od prodaje stvari in opravljanja storitev,

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

▼B

(c) izdatki dobaviteljem stvari in storitev,

(d) izdatki zaposlencem ali v njihovo korist,

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

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

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

▼M8

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

▼B

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

Naložbene aktivnosti

▼M22

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

▼B

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

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

▼B

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

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

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

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

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

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

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

Finančne aktivnosti

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

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

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

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

(d) denarna vračila izposojenih zneskov, ter

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

▼B

POROČANJE DENARNIH TOKOV IZ POSLOVANJA

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

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

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

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

(a) iz poslovnih knjig podjetja ali

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

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

(ii) drugimi nedenarnimi postavkami, ter

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

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

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

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

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

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

POROČANJE O DENARNIH TOKOVIH IZ NALOŽBENIH IN FINANČNIH AKTIVNOSTI

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

▼B

POROČANJE O DENARNIH TOKOVIH PO MEDSEBOJNEM POBOTANJU

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(b) nakupom in prodajo dolgoročnih sredstev, ter

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

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

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

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

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

DEVIZNI DENARNI TOKOVI

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

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

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

▼B

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

29 [Izbrisano.]

30 [Izbrisano.]

OBRESTI IN DIVIDENDE

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

▼M1

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

▼B

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

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

DAVEK IZ DOBIČKA

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

▼B

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

NALOŽBE V ODVISNA PODJETJA, PRIDRUŽENA PODJETJA IN SKUPNA VLAGANJA

▼M32

37 Če je finančna naložba v pridruženo podjetje, skupni podvig ali odvisno podjetje obračunana po kapitalski metodi ali naložbeni metodi, naložbenik omeji svoje poročanje v izkazu denarnih tokov na finančne tokove med seboj in podjetjem, v katero naloži, na primer na dividende in posojila.

38 Podjetje, ki o svojem deležu v pridruženem podjetju ali skupnem podvigu poroča z uporabo kapitalske metode, v svoj izkaz denarnih tokov vključi denarne tokove v zvezi z njegovimi finančnimi naložbami v pridruženo podjetje ali skupni podvig ter razdelitve in druga plačila ali prejemke med njim in pridruženim podjetjem ali skupnim podvigom.

▼M11

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

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

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

(a) celotno plačano ali prejeto nadomestilo,

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

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

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

▼M38

40A Naložbenemu podjetju, kot je opredeljeno v MSRP 10 *Konsolidirani računovodski izkazi*, ni treba uporabljati 40.(c) ali 40.(d) člena za finančno naložbo v odvisno podjetje, ki jo je treba meriti po pošteni vrednosti prek poslovnega izida.

▼M11

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

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

▼M38

42A Denarni tokovi, ki izhajajo iz sprememb lastniških deležev v odvisnem podjetju, ki ne privedejo do izgube obvladovanja, se razvrstijo kot denarni tokovi iz dejavnosti financiranja, razen če finančno naložbo v odvisno podjetje drži naložbeno podjetje, kot je opredeljeno v MSRP 10, in jo je treba meriti po pošteni vrednosti prek poslovnega izida.

42B Spremembe lastniških deležev v odvisnem podjetju, ki ne privedejo do izgube obvladovanja, kot je naknaden nakup ali prodaja kapitalskih instrumentov odvisnega podjetja s strani obvladujočega podjetja, se obračunajo kot transakcije z lastniškim kapitalom (glej MSRP 10, razen če finančno naložbo v odvisno podjetje drži naložbeno podjetje in jo je treba meriti po pošteni vrednosti prek poslovnega izida). Skladno s tem se nastali denarni tokovi razvrstijo na enak način kot druge transakcije z lastniki, opisane v 17. členu.

▼B

NEDENARNE TRANSAKCIJE

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

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

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

(b) pridobitev podjetja z izdajo lastniškega kapitala, ter

(c) pretvorba dolga v lastniški kapital.

▼**M57**

SPREMEMBE OBVEZNOSTI, KI IZHAJAJO IZ AKTIVNOSTI FINANCIRANJA

44A **Podjetje zagotovi razkritja, ki uporabnikom računovodskih izkazov omogočajo oceno sprememb pri obveznostih, ki izhajajo iz aktivnosti financiranja, vključno s spremembami, ki izhajajo iz denarnih tokov, in nedenarnimi spremembami.**

44B Podjetje v obsegu, v katerem je potrebno za izpolnitev zahteve iz 44.A člena, razkrije naslednje spremembe obveznosti, ki izhajajo iz aktivnosti financiranja:

(a) spremembe iz naslova denarnih tokov iz financiranja;

(b) spremembe, ki izhajajo iz pridobitve ali izgube obvladovanja odvisnih podjetij ali drugih poslovnih subjektov;

(c) vpliv sprememb deviznih tečajev;

(d) spremembe poštene vrednosti in

(e) druge spremembe.

44C Obveznosti, ki izhajajo iz aktivnosti financiranja, so obveznosti, za katere so denarni tokovi bili ali bodo razvrščeni v izkaz denarnih tokov kot denarnih tokovi iz aktivnosti financiranja. Poleg tega se zahteva po razkritju iz 44.A člena uporablja tudi za spremembe finančnih sredstev (na primer sredstev, s katerimi se pred tveganjem varujejo obveznosti, ki izhajajo iz aktivnosti financiranja), če so bili denarni tokovi iz teh finančnih sredstev oziroma bodo prihodnji denarni tokovi vključeni v denarne tokove iz aktivnosti financiranja.

44D Eden od načinov za izpolnitev zahteve po razkritju iz 44.A člena je uskladitev začetnih in končnih saldov v izkazu finančnega položaja za obveznosti, ki izhajajo iz aktivnosti financiranja, vključno s spremembami, opredeljenimi v 44.B členu. Če podjetje razkrije tako uskladitev, zagotovi dovolj informacij, da lahko uporabniki računovodskih izkazov povežejo postavke, vključene v uskladitev, z izkazom finančnega položaja in izkazom denarnih tokov.

44E Če podjetje zagotovi razkritje, ki se zahteva v 44.A členu, skupaj z razkritji sprememb pri drugih sredstvih in obveznostih, spremembe obveznosti, ki izhajajo iz aktivnosti financiranja, razkrije ločeno od sprememb teh drugih sredstev in obveznosti.

▼**B**

SESTAVNI DELI DENARNIH SREDSTEV IN NJIHOVIH USTREZNIKOV

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

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

▼B

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

DRUGA RAZKRITJA

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

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

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

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

▼M32

_____

▼B

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

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

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

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

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

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

▼**M11**

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

▼**M8**

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

▼**M22**

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

▼**M32**

57 Z MSRP 10 in MSRP 11 *Skupni aranžmaji*, ki sta bila izdana maja 2011, so bili spremenjeni 37., 38. in 42.B člen ter izbrisan 50.(b) člen. Podjetje mora uporabiti navedene spremembe, kadar uporablja MSRP 10 in MSRP 11.

▼**M38**

58 *Naložbena podjetja* (spremembe MSRP 10, MSRP 12 in MRS 27), izdano oktobra 2012, spremenjena 42.A in 42.B člen ter dodan 40.A člen. Podjetje navedene spremembe uporablja za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2014 ali pozneje. Uporaba sprememb *Naložbena podjetja* pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje navedene spremembe uporabi pred tem datumom, vse spremembe, vključene v *Naložbena podjetja*, uporablja hkrati.

▼**M57**

60 Z dokumentom *Pobuda za razkritje* (spremembe k MRS 7), izdanim januarja 2016, so bili dodani 44.A–44.E člen. Podjetje začne uporabljati navedene spremembe za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2017 ali pozneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Ko podjetje prvič uporabi navedene spremembe, mu ni treba zagotoviti primerjalnih informacij za predhodna obdobja.

▼B

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 8

Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake

CILJ

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

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

PODROČJE UPORABE

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

4 Davčni učinki popravkov napak iz preteklih obdobij in prilagoditev za nazaj z namenom spreminjanja računovodskih usmeritev se obračunajo in razkrijejo v skladu z MRS 12 – *Davek iz dobička.*

OPREDELITVE POJMOV

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

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

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

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

(a) mednarodne standarde računovodskega poročanja,

(b) mednarodne računovodske standarde, ter

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

▼B

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

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

(a) so bile na voljo, ko so bili finančni izkazi za obravnavana obdobja odobreni za objavo, ter

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

in ostalimi informacijami.

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

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

▼B

(b) pripoznavanje učinka spremembe računovodske ocene v tekočem in vseh prihodnjih obdobjih, na katere bo sprememba vplivala.

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

RAČUNOVODSKE USMERITVE

Izbira in uporaba računovodskih usmeritev

▼M8

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

▼B

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

▼M8

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

▼B

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

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

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

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

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

(iii) nepristranski, to je brez predsodkov,

(iv) preudarni, ter

(v) v vseh bistvenih pogledih popolni.

▼M8

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

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

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

▼B

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

Doslednost računovodskih usmeritev

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

Spremembe računovodskih usmeritev

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

(a) obvezna po ►M5 MSRP ◄, ali

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

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

16 Spremembi računovodskih usmeritev pa nista:

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

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

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

▼B

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

Uporaba sprememb računovodskih usmeritev

19 Glede na 23. člen:

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

(b) če podjetje spremeni računovodsko usmeritev po začetni uporabi ►M5 MSRP ◄, ki ne vsebuje posebnih prehodnih določb glede takšnih sprememb, ali če prostovoljno spremeni računovodsko usmeritev, mora spremembo uporabiti za nazaj.

20 V tem standardu se zgodnja uporaba ►M5 MSRP ◄ ne šteje za prostovoljno spremembo računovodske usmeritve.

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

Uporaba za nazaj

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

Omejitve uporabe za nazaj

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

24 Če učinkov v določenem obdobju, ki jih ima sprememba računovodske usmeritve na primerjalne informacije iz preteklega predstavljenega obdobja ali več obdobij, ni mogoče določiti, mora podjetje novo računovodsko usmeritev uporabiti za knjigovodske vrednosti sredstev in obveznosti do virov sredstev kot na začetku prvega primernega obdobja, v katerem je uporaba za nazaj izvedljiva – to je lahko tekoče obdobje – in ustrezno prilagoditi začetni saldo vsake vpletene sestavine lastniškega kapitala za tisto obdobje.

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

▼B

26 Če podjetje uporablja novo računovodsko usmeritev za nazaj, jo uporablja za preračun primerjalnih informacij iz toliko preteklih obdobij, kot je izvedljivo. Uporaba za nazaj v preteklem obdobju je izvedljiva le, če je možno določiti nabrane učinke na zneske tako v ►M5 začetnem kot končnem izkazu finančnega položaja ◄ za obravnavano obdobje. Preračuni za obdobja pred tistimi, ki so predstavljena v računovodskih izkazih, se nanašajo na začetni saldo vsake vpletene sestavine lastniškega kapitala v prvem predstavljenem preteklem obdobju. Ponavadi se preračuna zadržani čisti dobiček. Lahko pa se preračuna tudi katera druga sestavina lastniškega kapitala (na primer zaradi zadostitve zahtevam ►M5 MSRP ◄). Vse ostale informacije iz preteklih obdobij, kot so izvirni seštevki računovodskih podatkov, se prav tako preračunajo za nazaj, kolikor je izvedljivo.

27 Če podjetje zaradi nezmožnosti določitve nabranih učinkov uporabe usmeritve za vsa pretekla obdobja ne more uporabiti nove računovodske usmeritve za nazaj, mora v skladu s 25. členom uporabiti novo računovodsko usmeritev za naprej, in sicer na začetku prvega obdobja, v katerem bo to izvedljivo. Tako se pred tem datumom del nabranih prilagoditev sredstev, obveznosti in lastniškega kapitala ne upošteva. Spreminjanje računovodske usmeritve je dovoljeno tudi, če uporaba usmeritve ni možna za nobeno preteklo obdobje. Členi 50–53 dajejo napotke o tem, kdaj je uporaba nove računovodske usmeritve za eno ali več preteklih obdobij neizvedljiva.

Razkritje

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

(a) naslov ►M5 MSRP ◄,

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

(c) vrsto spremembe računovodske usmeritve,

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

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

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

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

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

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

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

▼B

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

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

(a) vrsto spremembe računovodske usmeritve,

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

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

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

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

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

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

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

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

(a) to dejstvo, ter

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

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

(a) naslov novega ►**M5** MSRP ◄,

(b) vrsto prihajajoče spremembe ali sprememb računovodske usmeritve,

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

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

(e) bodisi

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

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

▼B

SPREMEMBE RAČUNOVODSKIH OCEN

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

(a) slabe terjatve,

(b) zastarele zaloge,

(c) pošteno vrednost finančnih sredstev ali finančnih obveznosti,

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

(e) jamstvene obveze.

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

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

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

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

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

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

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

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

▼B

Razkritje

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

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

NAPAKE

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

42 Glede na 43. člen mora podjetje popraviti bistvene napake iz preteklih obdobij za nazaj, in sicer v prvem kompletu računovodskih izkazov, ki bodo odobreni za objavo po odkritju napak. Napake bo podjetje popravilo s:

(a) preračunanjem primerjalnih zneskov iz predstavljenega preteklega obdobja ali preteklih obdobij, v katerih so se napake pojavile, ali

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

Omejitve sprememb za nazaj

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

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

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

▼B

46 Popravilo napake iz preteklega obdobja se ne vključi v poslovni izid v obdobju, v katerem je prišlo do odkritja napake. Vse predstavljene informacije iz preteklih obdobij, vključno z izvirnimi seštevki računovodskih podatkov, se prav tako preračunajo za nazaj, kolikor je izvedljivo.

47 Če obsega napake za vsa pretekla obdobja ni možno določiti (npr. napaka pri uporabi računovodske usmeritve), podjetje v skladu s 45. členom čim prej preračuna primerjalne informacije za naprej. Tako se pred tem datumom del nabranih sprememb sredstev, obveznosti in lastniškega kapitala ne upošteva. Členi 50–53 dajejo napotke o tem, kdaj je popravilo napake iz enega ali več preteklih obdobij neizvedljivo.

48 Popravila napak je treba ločevati od sprememb računovodskih ocen. Računovodske ocene so po svoji naravi približki, ki se lahko ob dodatnih informacijah spremenijo. Na primer dobiček ali izguba, ugotovljena pri izidu možnih izgub, ni popravilo napake.

Razkritje napak iz preteklega obdobja

49 Pri izvajanju 42. člena mora podjetje razkriti naslednje:

(a) vrsto napake iz preteklega obdobja,

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

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

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

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

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

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

NEIZVEDLJIVOST UPORABE IN SPREMEMBE ZA NAZAJ

50 V nekaterih okoliščinah s preračunanjem primerjalnih informacij iz preteklega obdobja ali več preteklih obdobij ni možno doseči primerljivosti s tekočim obdobjem. Na primer podatki v preteklem obdobju ali obdobjih niso bili zbrani na način, ki bi omogočal uporabo nove računovodske usmeritve za nazaj (vključno z uporabo za naprej za pretekla obdobja po členih 51–53) ali sprememba za nazaj ter s tem popravilo napake iz preteklega obdobja, in morda ponovno oblikovanje informacij ni izvedljivo.

▼B

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

▼M33

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

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

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

in ostalimi informacijami. Pri nekaterih vrstah ocen (npr. merjenje poštene vrednosti, pri katerem se uporabijo pomembni neopazovani vložki) teh informacij ni mogoče razločevati. Če uporaba ali sprememba za nazaj zahteva pripravo pomembne ocene, kjer pa razločevanje informacij ne bi bilo mogoče, je uporaba nove računovodske usmeritve ali popravilo napake iz preteklega obdobja za nazaj neizvedljivo.

▼M53

53 Ugotovitve za nazaj se ne bi smele upoštevati pri uporabi nove računovodske usmeritve ali popravljanju zneskov za preteklo obdobje, niti v obliki predpostavk o namenih ravnateljstva v preteklem obdobju niti v obliki ocenjevanja zneskov, ki so bili pripoznani, izmerjeni ali razkriti v preteklem obdobju. Na primer, ko podjetje popravi napako iz preteklega obdobja pri izračunavanju svoje obveznosti za akumulirani bolniški dopust zaposlencev v skladu z MRS 19 *Zaslužki zaposlencev*, ne upošteva informacij o pojavu izredno nevarne gripe v naslednjem obdobju, ki so se razkrile šele po tem, ko so bili računovodski izkazi za preteklo obdobje že odobreni za objavo. Dejstvo, da so pri spreminjanju primerjalnih informacij, predstavljenih za pretekla obdobja, pogosto potrebne pomembne ocene, ne preprečuje zanesljivih prilagoditev ali popravkov primerjalnih informacij.

▼B

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

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

▼**M33**

54C Z MSRP 13 *Merjenje poštene vrednosti*, ki je bil izdan maja 2011, je bil spremenjen 52. člen. Podjetje mora uporabiti navedeno spremembo, kadar uporablja MSRP 13.

▼**M53**

54E Z MSRP 9 *Finančni instrumenti*, kot je bil izdan julija 2014, je bil spremenjen 53. člen in izbrisani 54.A, 54.B in 54.D člen. Podjetje mora uporabljati navedene spremembe, kadar uporablja MSRP 9.

▼**B**

UMIK DRUGIH IZJAV

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

56 Ta standard nadomesti naslednja pojasnila:

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

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

▼B

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 10

▼M5

Dogodki po poročevalskem obdobju

▼B

CILJ

1 Cilj tega standarda je določiti:

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

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

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

PODROČJE UPORABE

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

OPREDELITVE POJMOV

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

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

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

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

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

▼B

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

Zgled

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

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

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

Zgled

Dne 18. marca 20X2 ravnateljstvo podjetja odobri predložitev računovodskih izkazov nadzornemu svetu. Nadzorni svet sestavljajo samo neposlovodni člani, v njem pa so lahko predstavniki zaposlencev in drugih zunanjih upravičencev. Nadzorni svet potrdi računovodske izkaze 26. marca 20X2. Računovodski izkazi so na razpolago delničarjem in drugim 1. aprila 20X2. Delničarji potrdijo računovodske izkaze na letni skupščini 15. maja 20X2 in računovodski izkazi se nato predložijo upravnemu organu 17. maja 20X2.

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

7 Dogodki ►M5 po poročevalskem obdobju ◄ so vsi dogodki do datuma, ko so računovodski izkazi odobreni za objavo, celo če se zgodijo po javni objavi dobička ali drugih izbranih računovodskih informacij.

PRIPOZNAVANJE IN MERJENJE

Popravljalni dogodki ►M5 po poročevalskem obdobju ◄

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

▼M53

9 Spodaj so predstavljeni primeri popravljalnih dogodkov po poročevalskem obdobju, ki zahtevajo, da podjetje popravi zneske, pripoznane v njegovih računovodskih izkazih, ali da pripozna postavke, ki prej niso bile pripoznane:

▼B

(a) sklep sodišča ►M5 po poročevalskem obdobju ◄, ki potrjuje, da je imelo podjetje sedanjo obvezo že na dan ►M5 izkaza finančnega položaja ◄. Podjetje popravi že pripoznano rezervacijo v zvezi s tem sodnim postopkom v skladu z MRS 37 – *Rezervacije, možne obveznosti in možna sredstva* – ali pa pripozna novo rezervacijo. Podjetje ne razkrije le možne obveznosti, ker sklep sodišča postreže z dodatnimi dokazi, ki se jih upošteva v skladu s 16. členom MRS 37.

▼M53

(b) prejem informacij po poročevalskem obdobju, ki kažejo, da je bilo ob koncu poročevalskega obdobja sredstvo oslabljeno ali da je treba popraviti znesek prej pripoznane izgube zaradi oslabitve takšnega sredstva. Na primer:

(i) stečaj odjemalca, do katerega je prišlo po poročevalskem obdobju, običajno potrdi, da je imel odjemalec na koncu poročevalskega obdobja poslabšano kreditno kakovost;

▼B

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

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

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

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

Nepopravljalni dogodki po datumu ►M5 izkaza finančnega položaja ◄

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

►M33 11 Primer nepopravljalnega dogodka po poročevalnem obdobju je zmanjšanje poštene vrednosti finančnih naložb med koncem poročevalnega obdobja in datumom odobritve računovodskih izkazov za objavo. Zmanjšanje poštene vrednosti se praviloma ne nanaša na stanje finančne naložbe ob koncu poročevalnega obdobja, ampak izraža okoliščine, ki so se pojavile pozneje. ◄ Zato podjetje ne popravi zneskov, pripoznanih v njegovih računovodskih izkazih, za finančne naložbe. Podobno podjetje ne posproti zneskov, razkritih o finančnih naložbah ►M5 ob koncu poročevalskega obdobja ◄, čeprav utegnejo biti potrebna dodatna razkritja po 21. členu.

▼B

Dividende

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

▼M17

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

▼B

DELUJOČE PODJETJE

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

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

16 MRS 1 določa obvezna razkritja, če:

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

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

RAZKRITJE

Datum odobritve za objavo

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

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

Posprotenje razkritja o okoliščinah ►M5 ob koncu poročevalskega obdobja ◄

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

▼B

20 V nekaterih primerih mora podjetje posprotiti razkritja v svojih računovodskih izkazih, da odsevajo informacije, dobljene ►M5 po poročevalskem obdobju ◄, celo če informacije ne vplivajo na zneske, ki jih podjetje pripoznava v svojih računovodskih izkazih. Potreba po posprotenju razkritij se na primer pojavi, če so ►M5 po poročevalskem obdobju ◄ na razpolago dokazi o možni obveznosti, ki je obstajala ►M5 ob koncu poročevalskega obdobja ◄. Poleg razmisleka, ali naj pripozna ali spremeni rezervacijo po MRS 37, podjetje v luči takšnega dokaza posproti svoja razkritja o možni obveznosti.

Nepopravljalni dogodki ►M5 po poročevalskem obdobju ◄

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

(a) vrsto dogodka, ter

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

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

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

(b) objava načrta ustavitve poslovanja,

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

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

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

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

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

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

▼B

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

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

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

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

▼M33

23A Z MSRP 13, ki je bil izdan maja 2011, je bil spremenjen 11. člen. Podjetje mora uporabiti navedeno spremembo, kadar uporablja MSRP 13.

▼M53

23B Z MSRP 9 *Finančni instrumenti*, kot je bil izdan julija 2014, je bil spremenjen 9. člen. Podjetje mora uporabljati navedeno spremembo, kadar uporablja MSRP 9.

▼B

RAZVELJAVITEV MRS 10 (POPRAVLJEN LETA 1999)

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

▼B

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 11

Pogodbe o gradbenih delih

CILJ

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

PODROČJE UPORABE

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

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

OPREDELITVE POJMOV

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

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

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

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

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

▼B

5 Za namene tega standarda so pogodbe o gradbenih delih:

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

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

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

ZDRUŽEVANJE IN RAZČLENJEVANJE POGODB O GRADBENIH DELIH

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

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

(a) je za vsako sredstvo predložena posebna ponudba,

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

(c) so stroški in prihodki vsakega sredstva ugotovljivi.

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

(a) je skupina pogodb sklenjena v enotnem svežnju,

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

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

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

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

▼B

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

POGODBENI PRIHODKI

11 Pogodbeni prihodki morajo obsegati:

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

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

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

(ii) ki jih je mogoče zanesljivo izmeriti.

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

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

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

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

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

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

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

(b) je znesek prihodkov mogoče zanesljivo izmeriti.

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

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

▼B

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

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

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

(b) je znesek spodbudnine mogoče zanesljivo oceniti.

POGODBENI STROŠKI

16 Pogodbeni stroški morajo obsegati:

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

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

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

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

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

(b) stroške materiala, uporabljenega za gradbena dela,

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

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

(e) stroške najema naprav in opreme,

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

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

(h) terjatve do tretjih strank.

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

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

(a) zavarovalne premije,

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

▼B

(c) splošne gradbene stroške.

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

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

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

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

(b) stroški prodaje,

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

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

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

PRIPOZNAVANJE POGODBENIH PRIHODKOV IN ODHODKOV

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

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

(a) celotne pogodbene prihodke je mogoče zanesljivo izmeriti,

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

▼B

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(b) izmenjanih nadomestilih, ter

(c) načinu in pogojih poravnave.

▼B

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

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

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

(b) preglede opravljenega dela, ali

(c) dokončanje fizičnega deleža pogodbenega dela.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

▼B

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

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

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

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

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

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

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

PRIPOZNAVANJE PRIČAKOVANIH IZGUB

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

37 Znesek takšne izgube se določi ne glede na to:

(a) ali so se pogodbena dela že pričela,

(b) kakšna je stopnja dokončanosti pogodbenih del, ali

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

SPREMEMBE OCEN

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

RAZKRITJE

39 Podjetje mora razkriti:

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

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

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

▼B

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

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

(b) znesek prejetih predujmov, ter

(c) znesek zadržanih plačil.

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

42 Podjetje mora predstaviti:

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

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

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

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

(b) vsota pripoznanih izgub in postopno zaračunanih zneskov

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

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

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

(b) vsota pripoznanih izgub in postopno zaračunanih zneskov

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

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

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

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

▼B

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 12

Davek iz dobička

CILJ

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

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

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

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

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

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

PODROČJE UPORABE

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

2 Za namene tega standarda vključuje davek iz dobička vse davke v državi in tujini, ki temeljijo na obdavčljivem dobičku. Davek iz dobička vključuje tudi davke, ki jih mora plačati odvisno podjetje, pridruženo podjetje ali ►M32 skupni aranžmaji ◄ pri izplačilih dividend poročajočemu podjetju.

3 [Izbrisano.]

▼B

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

OPREDELITVE POJMOV

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

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

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

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

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

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

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

(a) odbitne začasne razlike,

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

(c) prenos neizrabljenih davčnih dobropisov v naslednja obdobja.

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

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

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

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

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

▼B

Davčna osnova

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

Zgledi

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

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

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

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

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

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

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

Zgledi

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

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

▼B

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

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

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

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

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

▼M33

10 Kjer davčna osnova sredstva ali obveznosti ni takoj očitna, je koristno upoštevati temeljno načelo, na katerem temelji ta standard, in sicer, da mora podjetje z nekaterimi omejenimi izjemami pripoznati odloženo obveznost (terjatev) za davek, če bo povrnitev ali poravnava knjigovodske vrednosti sredstva ali obveznosti povzročila v prihodnosti večje (manjše) plačilo davka, kot če povrnitev ali poravnava ne bi imela nobenih davčnih posledic. Zgled C, ki sledi 51.A členu, prikazuje okoliščine, ko utegne biti koristno upoštevati to temeljno načelo, na primer kadar je davčna osnova kakega sredstva ali obveznosti odvisna od pričakovanega načina povrnitve ali poravnave.

▼B

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

PRIPOZNAVANJE ODMERJENIH OBVEZNOSTI ZA DAVEK IN ODMERJENIH TERJATEV ZA DAVEK

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

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

▼B

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

PRIPOZNAVANJE ODLOŽENIH OBVEZNOSTI ZA DAVEK IN ODLOŽENIH TERJATEV ZA DAVEK

OBDAVČLJIVE ZAČASNE RAZLIKE

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

(a) začetnega pripoznanja dobrega imena, ali

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

(i) ni poslovna združitev, ter

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

Vendar je pri obdavčljivih začasnih razlikah, povezanih s finančnimi naložbami v odvisna podjetja, podružnice in pridružena podjetja, ter deleži v ►**M32** skupnih aranžmajih ◄ treba pripoznati odložene davčne obveznosti v skladu z 39. členom.

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

Zgled

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

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

▼B

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

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

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

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

18 Začasne razlike se pojavljajo tudi v teh primerih:

▼M12

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

▼B

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

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

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

▼B

(e) če se knjigovodska vrednost finančnih naložb v odvisna podjetja, podružnice in pridružena podjetja ali deleže v ►M32 skupnih aranžmajih ◄ razlikuje od davčne osnove finančnih naložb ali deležev (glejte 38.–45. člen).

Poslovne združitve

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

Sredstva, izkazana po pošteni vrednosti

▼M53

20 MSRP dovoljujejo ali zahtevajo, da se nekatera sredstva izkazujejo po pošteni vrednosti ali se prevrednotijo (glejte na primer MRS 16 *Opredmetena osnovna sredstva*, MRS 38 *Neopredmetena sredstva*, MRS 40 *Naložbene nepremičnine* in MSRP 9 *Finančni instrumenti*). V nekaterih jurisdikcijah prevrednotenje (revalorizacija) oz. druga vrsta preračuna sredstva na pošteno vrednost vpliva na obdavčljivi dobiček (davčno izgubo) v obravnavanem obdobju. Zaradi tega se davčna osnova sredstva prilagodi in ne pride do nobene začasne razlike. V drugih jurisdikcijah prevrednotenje ali preračun sredstva ne vpliva na obdavčljivi dobiček v obdobju prevrednotenja oz. preračuna in zaradi tega se davčna osnova sredstva ne prilagodi. Kljub temu bo posledica obnovitve knjigovodske vrednosti v prihodnosti obdavčljivi pritok gospodarskih koristi v podjetje in znesek, ki se bo odštel za davčne namene, se bo razlikoval od zneska teh gospodarskih koristi. Razlika med knjigovodsko vrednostjo prevrednotenega (revaloriziranega) sredstva in njegovo davčno osnovo je začasna razlika in povzroči odloženo obveznost za davek ali terjatev za davek. To drži, tudi če:

▼B

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

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

Dobro ime

▼M12

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

(a) skupek:

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

▼M12

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

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

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

▼B

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

▼M12

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

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

▼B

Začetno pripoznanje sredstva ali obveznosti

▼M12

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

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

▼B

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

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

Zgled, ki pojasnjuje 22.(c) člen

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

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

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

▼B

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

Odbitne začasne razlike

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

(a) ni poslovna združitev, ter

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

Toda za odbitne začasne razlike, ki so povezane s finančnimi naložbami v odvisna podjetja, podružnice in pridružena podjetja ter deleže v ►M32 skupnih aranžmajih ◄, se mora odložena terjatev za davek pripoznati v skladu s 44. členom.

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

Zgled

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

▼B

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

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

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

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

▼M12

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

▼B

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

▼M56

Zgled, ki pojasnjuje 26.(d) člen

Ugotavljanje odbitne začasne razlike na koncu leta 2:

Podjetje A na začetku leta 1 za 1 000 DE kupi dolžniški instrument z nominalno vrednostjo 1 000 DE, ki se plača ob zapadlosti čez 5 let, in z obrestno mero 2 %, ki se plača na koncu vsakega leta. Efektivna obrestna mera je 2 %. Dolžniški instrument se meri po pošteni vrednosti.

Na koncu leta 2 se je poštena vrednost dolžniškega instrumenta zmanjšala na 918 DE zaradi povišanja tržnih obrestnih mer na 5 %. Verjetno je, da bo podjetje A prejelo vse pogodbene denarne tokove, če bo še naprej posedovalo dolžniški instrument.

Vsi dobički (izgube) iz dolžniškega instrumenta so obdavčljivi (se odštejejo) samo, kadar so realizirani. Dobički (izgube), ki izhajajo iz prodaje ali zapadlosti dolžniškega instrumenta se za davčne namene izračunajo kot razlika med prejetim zneskom in prvotno nabavno vrednostjo dolžniškega instrumenta.

Tako je davčna osnova dolžniškega instrumenta njegova prvotna nabavna vrednost.

Razlika med knjigovodsko vrednostjo dolžniškega instrumenta v izkazu finančnega položaja podjetja A v višini 918 DE in njegovo davčno osnovo v višini 1 000 DE predstavlja odbitno začasno razliko v višini 82 DE na koncu leta 2 (glej 20. in 26.(d) člen) ne glede na to, ali podjetje A pričakuje, da bo povrnilo knjigovodsko vrednost dolžniškega instrumenta z njegovo prodajo ali uporabo, tj. z njegovim posedovanjem in prejemanjem pogodbenih denarnih tokov, ali s kombinacijo obojega.

To je zato, ker so odbitne začasne razlike razlike med knjigovodsko vrednostjo sredstva ali obveznosti v izkazu finančnega položaja in njegovo davčno osnovo, katerih posledica so zneski, ki se odštejejo pri določanju obdavčljivega dobička (davčne izgube) v prihodnjih obdobjih, ko se knjigovodska vrednost sredstva povrne ali se knjigovodska vrednost obveznosti poravna (glej 5. člen). Podjetju A se pri ugotavljanju obdavčljivega dobička (davčne izgube) pri prodaji ali ob zapadlosti prizna odbitek (zmanjšanje), ki je enak davčni osnovi sredstva v višini 1 000 DE.

▼B

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

▼M56

27A Podjetje pri oceni, ali bodo na voljo obdavčljivi dobički, v breme katerih je mogoče uporabiti odbitno začasno razliko, upošteva, ali davčna zakonodaja omejuje vire obdavčljivih dobičkov, v breme katerih lahko uporabi zneske pri odpravi te odbitne začasne razlike. Če davčna zakonodaja ne določa nobenih takih omejitev, podjetje oceni odbitno začasno razliko v kombinaciji z vsemi drugimi odbitnimi začasnimi razlikami. Če pa davčna zakonodaja omejuje uporabo izgub na odbitke od dobičkov določene vrste, se odbitna začasna razlika oceni samo v kombinaciji z drugimi odbitnimi začasnimi razlikami, ki so ustrezne vrste.

▼B

28 Verjetno je, da bo na razpolago obdavčljivi dobiček, v breme katerega bo mogoče uporabiti odbitno začasno razliko, če se za dovolj obdavčljivih začasnih razlik, nanašajočih se na isto davčno oblast in isto obdavčljivo enoto, pričakuje, da se bodo odpravile:

(a) v istem obdobju kot pričakovana odprava odbitnih začasnih razlik, ali

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

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

▼M56

29 Kadar se premalo obdavčljivih začasnih razlik nanaša na isto davčno oblast in isto obdavčljivo enoto, se odložena terjatev za davek pripozna v obsegu, v katerem:

(a) je verjetno, da bo imelo podjetje dovolj obdavčljivega dobička, ki se nanaša na isto davčno oblast in isto obdavčljivo enoto, v istem obdobju kot odprava odbitne začasne razlike (ali v obdobjih, v katera se lahko nazaj ali naprej prenese davčna izguba, ki izhaja iz odložene terjatve za davek). Pri oceni, ali bo imelo v prihodnjih obdobjih dovolj obdavčljivega dobička, podjetje:

(i) primerja začasne odbitne razlike s prihodnjim obdavčljivim dobičkom, ki izključuje davčne odbitke, ki izhajajo iz odprave teh odbitnih začasnih razlik. Ta primerjava kaže obseg, v katerem prihodnji obdavčljivi dobiček zadošča, da podjetje odbije zneske, ki izhajajo iz odprave navedenih odbitnih začasnih razlik;

(ii) zanemari obdavčljive zneske, ki izhajajo iz odbitnih začasnih razlik, za katere se pričakuje, da bodo nastali v prihodnjih obdobjih, ker bo odložena terjatev za davek, ki izhaja iz teh odbitnih začasnih razlik, sama potrebovala prihodnji obdavčljivi dobiček, da bi se lahko uporabila;

(b) ima podjetje na voljo možnosti davčnega načrtovanja, ki bodo ustvarile obdavčljivi dobiček v ustreznih obdobjih.

29A Ocena verjetnega prihodnjega obdavčljivega dobička lahko vključuje vrnitev nekaterih sredstev podjetja po vrednosti, ki je višja od knjigovodske, če obstajajo zadostni dokazi, da je verjetno, da bo podjetje to doseglo. Na primer, če se sredstvo meri po pošteni vrednosti, podjetje upošteva, ali obstajajo zadostni dokazi za sklepanje, da je verjetno, da bo podjetje povrnilo sredstvo po vrednosti, ki je višja od knjigovodske. To se lahko zgodi, če podjetje na primer pričakuje, da bo posedovalo dolžniški instrument s stalno obrestno mero in prejemalo pogodbene denarne tokove.

▼B

30 Možnosti davčnega načrtovanja so ukrepi, ki jih podjetje lahko sprejme, da bi ustvarilo ali povečalo obdavčljivi dobiček v posameznem obdobju pred potekom prenosa davčne izgube ali davčnega dobropisa v naslednje obdobje. Na primer v nekaterih zakonodajah se lahko obdavčljivi dobiček ustvari ali poveča:

(a) z izbiro, ali obdavčiti prihodke od obresti ob prejemu ali ob nastanku terjatev iz tega naslova,

(b) z odložitvijo terjatve pri nekaterih odbitkih od obdavčljivega dobička,

(c) s prodajo in morda povratnim najemom sredstev, ki so se presojala, a pri njih davčna osnova še ni prilagojena, da bi odsevala takšno presojanje, ter

▼B

(d) s prodajo sredstva, ki povzroča neobdavčljivi dobiček (kot je po nekaterih zakonodajah državna obveznica), da bi se vzpostavila drugačna naložba, ki povzroča obdavčljivi dobiček.

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

31 Če je imelo podjetje pred kratkim več izgub, upošteva navodila iz 35. in 36. člena.

32 [Izbrisano.]

▼M12

Dobro ime

32A Če je knjigovodska vrednost dobrega imena, ki izhaja iz poslovne združitve, manjša od njegove davčne osnove, nastane razlika, ki vodi do odložene terjatve za davek iz dobička. Odložene terjatve za davek, ki izhajajo iz začetnega pripoznanja dobrega imena, je treba pripoznati kot del obračunavanja poslovne združitve, kolikor je verjetno, da se bo pojavil razpoložljiv obdavčljiv dobiček, v breme katerega bo mogoče uporabiti odbitno začasno razliko.

▼B

Začetno pripoznanje sredstva ali obveznosti

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

Neizrabljene davčne izgube in neizrabljeni davčni dobropisi

34 Odložena terjatev za davek se mora pripoznati za prenos neizrabljenih davčnih izgub in neizrabljenih davčnih dobropisov v naslednje obdobje, kolikor je verjetno, da bo v prihodnje na razpolago obdavčljivi dobiček, v breme katerega bo mogoče uporabiti neizrabljene davčne izgube in neizrabljene davčne dobropise.

35 Sodila za pripoznavanje odloženih terjatev za davek, ki izhajajo iz prenosa neizrabljenih davčnih izgub in davčnih dobropisov v naslednje obdobje, so ista kot sodila za pripoznavanje odloženih terjatev za davek, ki nastajajo iz odbitnih začasnih razlik. Toda obstoj neizrabljenih davčnih izgub je močan dokaz, da prihodnji obdavčljivi dobiček morda ni na razpolago. Zato podjetje, ki je imelo pred kratkim izgubo, pripozna odloženo terjatev za davek, ki se pojavi iz neizrabljenih davčnih izgub ali davčnih dobropisov, le toliko, za kolikor mu zadostujejo obdavčljive začasne razlike, ali če obstajajo prepričljivi dokazi, da bo na razpolago dovolj obdavčljivega dobička za kritje neizrabljenih davčnih izgub ali neizrabljenih davčnih dobropisov. V takšnih okoliščinah zahteva 82. člen razkritje zneska odložene terjatve za davek in narave dokaza, ki podpira takšno pripoznanje.

▼B

36 Pri ocenjevanju verjetnosti, da bo na razpolago obdavčljivi dobiček za kritje neizrabljenih davčnih izgub ali neizrabljenih davčnih dobropisov, upošteva podjetje tale sodila:

(a) ali ima dovolj obdavčljivih začasnih razlik, nanašajočih se na isto davčno oblast in isto obdavčljivo enoto, kar bo imelo za posledico obdavčljivi znesek za kritje neizrabljenih davčnih izgub ali neizrabljenih davčnih dobropisov, preden zapadejo,

(b) ali je verjetno, da bo imelo obdavčljive dobičke, preden zapadejo neizrabljene davčne izgube ali neizrabljeni davčni dobropisi,

(c) ali neizrabljene davčne izgube izhajajo iz ugotovljivih razlogov, za katere je malo verjetno, da se bodo ponovili, ter

(d) ali so mu na razpolago možnosti davčnega načrtovanja (glejte 30. člen), ki bodo ustvarile obdavčljivi dobiček v obdobju, v katerem bodo pokrite neizrabljene davčne izgube ali neizrabljeni davčni dobropisi.

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

Ponovna ocenitev nepripoznanih odloženih terjatev za davek

37 Ob ►M5 koncu vsakega poročevalskega obdobja ◄ podjetje ponovno oceni nepripoznane odložene terjatve za davek. Podjetje pripozna prej nepripoznano terjatev za davek, kolikor je verjetno, da bo prihodnji dobiček dovolil pokritje odložene terjatve za davek. Na primer izboljšava v okoliščinah trgovanja lahko pripomore k večji verjetnosti, da bo podjetje sposobno v prihodnosti ustvariti zadosten obdavčljivi dobiček za odloženo terjatev za davek, s katerim bo zadostilo sodilom pripoznavanja, postavljenim v 24. ali 34. členu. Tak primer je tudi, kadar podjetje ponovno oceni odložene terjatve za davek na dan poslovne združitve ali kasneje (glejte 67. in 68. člen)

Finančne naložbe v odvisna podjetja, podružnice in pridružena podjetja ter deleže v ►M32 skupnih aranžmajih ◄

38 Začasne razlike se pojavijo, če je knjigovodski znesek finančnih naložb v odvisna podjetja, podružnice in pridružena podjetja ter deleže v ►M32 skupnih aranžmajih ◄ (namreč delež obvladujočega podjetja ali naložbenika v čistih sredstvih odvisnega podjetja, podružnice, pridruženega podjetja ali podjetja, v katero se nalaga, v katera je vključena knjigovodska vrednost dobrega imena) drugačen od davčne osnove (ki je pogosto nabavna vrednost) finančne naložbe ali deleža. Takšna razlika se lahko pojavi v več različnih okoliščinah, na primer:

(a) če obstajajo nerazdeljeni čisti dobički odvisnih podjetij, podružnic, pridruženih podjetij in ►M32 skupnih aranžmajev ◄,

(b) če se spremenijo devizni tečaji, kadar sta obvladujoče podjetje in odvisno podjetje v različnih državah, ter

▼B

(c) če se zmanjša knjigovodska vrednost finančne naložbe v pridruženo podjetje na njen povračljivi znesek.

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

▼M32

39 **Podjetje mora pripoznati odloženo obveznost za davek za vse obdavčljive začasne razlike, ki so povezane s finančnimi naložbami v odvisna podjetja, podružnice in pridružena podjetja ter deleže v skupnih aranžmajih, razen če sta izpolnjena naslednja pogoja:**

(a) obvladujoče podjetje, naložbenik, sopodvižnik ali soizvajalec je sposoben obvladovati čas odprave začasne razlike ter

▼B

(b) verjetno je, da začasna razlika ne bo odpravljena v predvidljivi prihodnosti.

40 Ker obvladujoče podjetje obvladuje politiko dividend v svojem odvisnem podjetju, je zmožno obvladovati čas odprave začasnih razlik, ki so povezane s takšno finančno naložbo (tudi začasnih razlik, ki se pojavijo ne le iz nerazdeljenih čistih dobičkov, temveč tudi iz vsake razlike pri prevedbi deviz). Poleg tega je pogosto težko ugotoviti znesek davka iz dobička, ki ga bo treba plačati, ko bodo odpravljene začasne razlike. Če je obvladujoča družba določila, da takšni čisti dobički ne bodo razdeljeni v predvidljivi prihodnosti, ne pripozna odložene obveznosti za davek. Enaka razmišljanja veljajo za finančne naložbe v podružnice.

41 Nedenarna sredstva in obveznosti podjetja se izmerijo v njegovi funkcijski valuti (glejte MRS 21 – *Vplivi sprememb deviznih tečajev*). Če se obdavčljivi dobiček ali davčna izguba podjetja (in posledično tudi davčna osnova njegovih nedenarnih sredstev in obveznosti) ugotavljata v drugi valuti, spremembe menjalnega tečaja sprožijo začasne razlike, ki vodijo do pripoznavanja odloženih obveznosti za davek ali (odvisno od 24. člena) odloženih terjatev za davek. Iz tega izhajajoči odloženi davek gre v breme ali v dobro poslovnega izida (glejte 58. člen).

42 Naložbenik v pridruženo podjetje ne obvladuje tega podjetja in navadno ne more določati njegove dividendne politike. Če ni sporazuma, ki zahteva, naj čisti dobički pridruženega podjetja ne bodo razdeljeni v predvidljivi prihodnosti, tako naložbenik pripozna odloženo obveznost za davek, ki izhaja iz obdavčljive začasne razlike, povezane z njegovo finančno naložbo v pridruženo podjetje. V nekaterih primerih naložbenik morda ne more ugotoviti zneska davka, ki ga bo treba plačati pri povrnitvi zneska svoje naložbe v pridruženo podjetje, lahko pa ugotovi, da je enak ali večji kot najmanjši znesek. V takšnih primerih se odložena obveznost za davek izmeri po tem znesku.

▼M32

43 Z aranžmajem med strankami skupnega aranžmaja se običajno obravnava razdelitev dobička in določi, ali je za odločitve o takšnih zadevah potrebno soglasje vseh strank ali skupine strank. Kadar lahko sopodvižnik ali soizvajalec obvladuje čas razdelitve svojega deleža dobička iz skupnega aranžmaja in je verjetno, da njegov delež dobička ne bo razdeljen v predvidljivi prihodnosti, se odložena obveznost za davek ne pripozna.

▼B

44 Podjetje mora pripoznati odloženo terjatev za davek za vse odbitne začasne razlike, ki izhajajo iz finančnih naložb v odvisna podjetja, podružnice in pridružena podjetja ter deleže v ►M32 skupnih aranžmajih ◄, kolikor in samo kolikor je verjetno, da:

(a) bodo začasne razlike odpravljene v predvidljivi prihodnosti, ter

(b) bo na razpolago obdavčljivi dobiček, tako da bo mogoče izrabiti začasne razlike.

45 Pri odločanju, ali pripoznati odloženo terjatev za davek za odbitne začasne razlike, ki so povezane z njegovimi finančnimi naložbami v odvisna podjetja, podružnice in pridružena podjetja ter njegove deleže v ►M32 skupnih aranžmajih ◄, upošteva podjetje navodila iz 28.–31. člena.

MERITEV

46 Kratkoročne obveznosti za davek (terjatve za davek) za sedanje in pretekla obdobja se morajo izmeriti na podlagi zneska, za katerega se pričakuje, da bo plačan davčnim oblastem (povrnjen od davčnih oblasti), ob uporabi davčnih stopenj (in davčnih predpisov), veljavnih ali odločilno veljavnih na dan ►M5 izkaza finančnega položaja ◄.

47 Odložene terjatve za davek in obveznosti za davek se morajo izmeriti po davčnih stopnjah, za katere se pričakuje, da se bodo uporabljale v obdobju, ko bo terjatev realizirana oziroma obveznost poravnana, zasnovanih na davčnih stopnjah (in davčnih predpisih), veljavnih ali odločilno veljavnih na dan ►M5 izkaza finančnega položaja ◄.

48 Odmerjene in odložene terjatve za davek in obveznosti za davek se navadno izmerijo ob uporabi veljavnih davčnih stopenj (in davčnih zakonov). Toda po nekaterih zakonodajah je vladna objava davčnih stopenj (in davčnih predpisov) pomembna posledica predpisa, ki lahko v nekaj mesecih sledi objavi. V takšnih okoliščinah se terjatve za davek in obveznosti za davek izmerijo z uporabo objavljenih davčnih stopenj (in davčnih predpisov).

49 Če se različne davčne stopnje uporabljajo na obdavčljivi dobiček različnih ravni, se odložene terjatve za davek in obveznosti za davek izmerijo ob uporabi povprečnih stopenj, za katere se pričakuje, da se bodo uporabljale na obdavčljivi dobiček (davčno izgubo) obdobij, v katerih bodo po pričakovanjih odpravljene začasne razlike.

50 [Izbrisano.]

51 Merjenje odloženih obveznosti za davek in odloženih terjatev za davek mora odsevati davčne posledice, izhajajoče iz načina, na katerega podjetje pričakuje povrnitev oziroma poravnavo knjigovodske vrednosti svojih sredstev in obveznosti ob ►M5 koncu poročevalskega obdobja ◄.

▼M33

51A V nekaterih jurisdikcijah način, na katerega podjetje povrne (poravna) knjigovodsko vrednost svojega sredstva (obveznosti), lahko vpliva na eno izmed naslednjega ali na oboje:

(a) davčno stopnjo, ki se uporablja, ko podjetje povrne (poravna) knjigovodsko vrednost sredstva (obveznosti), in

(b) na davčno osnovo sredstva (obveznosti).

V takšnih primerih podjetje izmeri odložene obveznosti in terjatve za davek z uporabo davčne stopnje in davčne osnove, ki sta skladni s pričakovanim načinom povrnitve ali poravnave.

▼M33

Zgled A

Opredmeteno osnovno sredstvo ima knjigovodsko vrednost 100 in davčno osnovo 60. Davčna stopnja 20 % se uporabi, če se sredstvo proda, davčna stopnja 30 % pa za druge dohodke.

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

Zgled B

Opredmeteno osnovno sredstvo ima nabavno vrednost 100 in knjigovodska vrednost 80 je prevrednotena na 150. Za davčne namene ni ustrezne prilagoditve. Kumulativni amortizacijski popravek vrednosti za davčne namene je 30 in davčna stopnja 30 %. Če se bo sredstvo prodalo za več kot nabavno vrednost, bo kumulativni amortizacijski popravek vrednosti 30 vključen v obdavčljivi dobiček, toda izkupiček nad nabavno vrednostjo ne bo obdavčljiv.

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

	Obdavčljiva začasna razlika	*Davčna stopnja*	*Odložena obveznost za davek*
Kumulativna davčna amortizacija	*30*	*30 %*	*9*
Izkupiček nad nabavno vrednostjo	*50*	*nič*	*—*
Skupaj	*80*		*9*

(pojasnilo: v skladu z 61.A členom se dodatni odloženi davek, ki se pojavi ob prevrednotenju, pripozna v drugem vseobsegajočem donosu).

Zgled C

Podatki so enaki kot v zgledu B, razen da, če se sredstva prodajo za več kot za nabavno vrednost, se kumulativna davčna amortizacija vključi v obdavčljivi dobiček (obdavčen s 30 %) in čisti izkupiček obdavči s 40 % po odbitku za inflacijo prilagojene nabavne vrednosti 110.

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

▼M33

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

(pojasnilo: v skladu z 61.A členom se dodatni odloženi davek, ki se pojavi ob prevrednotenju, pripozna v drugem vseobsegajočem donosu).

51B Če odložena obveznost ali terjatev za davek izhaja iz neamortizirljivega sredstva, ki se meri z uporabo modela za prevrednotenje v MRS 16, merjenje odložene obveznosti ali terjatve za davek odraža davčne posledice povrnitve knjigovodske vrednosti neamortizirljivega sredstva prek prodaje, ne glede na podlago merjenja knjigovodske vrednosti tega sredstva. Torej če zakon o davku določa, da se davčna stopnja, uporabljena na obdavčljivi znesek, ki izhaja iz prodaje sredstva, razlikuje od davčne stopnje, uporabljene na obdavčljivi znesek, ki izhaja iz uporabe sredstva, se pri merjenju odložene obveznosti ali terjatve za davek, ki se nanaša na neamortizirljivo sredstvo, uporabi prva izmed njiju.

51C Če odložena obveznost ali terjatev za davek izhaja iz naložbene nepremičnine, ki se meri z uporabo modela poštene vrednosti v MRS 40, obstaja izpodbojna predpostavka, da bo knjigovodska vrednost naložbene nepremičnine povrnjena s prodajo. V skladu s tem, razen če ni predpostavka ovržena, merjenje odložene obveznosti ali terjatve za davek odraža davčne posledice povrnitve knjigovodske vrednosti naložbene nepremičnine v celoti prek prodaje. Ta predpostavka je ovržena, če je naložbena nepremičnina amortizirljiva in je znotraj poslovnega modela, s katerim se želijo sčasoma izčrpno izkoristiti vse gospodarske koristi naložbene nepremičnine, namesto da bi bilo to storjeno s prodajo. Če je predpostavka ovržena, se upoštevajo zahteve iz 51. člena in 51.A člena.

Zgled, ki pojasnjuje 51.C člen

Naložbena nepremičnina ima nabavno vrednost 100 in pošteno vrednost 150. Meri se z uporabo modela poštene vrednosti v MRS 40. Zajema zemljišče z nabavno vrednostjo 40 in pošteno vrednostjo 60 ter zgradbo z nabavno vrednostjo 60 in pošteno vrednostjo 90. Zemljišče ima neomejeno dobo koristnosti.

Kumulativni amortizacijski popravek vrednosti zgradbe pri obračunu davka je 30. Neuresničene spremembe poštene vrednosti naložbene nepremičnine ne vplivajo na obdavčljivi dobiček. Če se naložbena nepremičnina proda za več kot za nabavno vrednost, se razveljavitev kumulativne davčne amortizacije v višini 30 vključi v obdavčljivi dobiček in je obdavčena po običajni davčni stopnji 30 %. Za prihodke od prodaje, ki presegajo nabavno vrednost, je v skladu z davčnim pravom določena davčna stopnja 25 % za sredstva, ki so v lasti manj kot dve leti, in 20 % za sredstva, ki so v lasti dve leti ali več.

Ker se naložbena nepremičnina meri z uporabo modela poštene vrednosti v MRS 40, obstaja izpodbojna predpostavka, da bo podjetje ponovno pridobilo celotno knjigovodsko vrednost naložbene nepremičnine s prodajo. Če se ta predpostavka ne ovrže, odloženi davek odraža davčne posledice povrnitve knjigovodske vrednosti v celoti prek prodaje, čeprav podjetje pričakuje, da bo zaslužilo prihodke od najemnin za nepremičnino pred prodajo.

▼**M33**

Davčna osnova zemljišča, če se proda, je 40 in obstaja obdavčljiva začasna razlika 20 (60 – 40). Davčna osnova zgradbe, če se proda, je 30 (60 – 30) in obstaja obdavčljiva začasna razlika 60 (90 – 30). Tako je skupna obdavčljiva začasna razlika, ki se nanaša na naložbeno nepremičnino 80 (20 + 60).

V skladu s 47. členom je davčna stopnja stopnja, za katero se pričakuje, da se bo uporabljala v obdobju, ko bo naložbena nepremičnina realizirana. Če podjetje pričakuje, da bo prodalo nepremičnino po tem, ko jo je imelo v lasti več kot dve leti, se iz tega izhajajoča odložena obveznost za davek izračuna, tako:

	Obdavčljiva začasna razlika	*Davčna stopnja*	*Odložena obveznost za davek*
Kumulativna davčna amortizacija	*30*	*30 %*	*9*
Izkupiček nad nabavno vrednostjo	*50*	*20 %*	*10*
Skupaj	*80*		*19*

Če podjetje pričakuje, da bo prodalo nepremičnino po tem, ko jo je imelo v lasti manj kot dve leti, se za prihodke, ki presegajo nabavno vrednost, zgoraj navedeni izračun spremeni, tako da se uporablja davčna stopnja v višini 25 % namesto 20 %.

Če ima namesto tega podjetje zgradbo znotraj poslovnega modela, s katerim se želijo sčasoma izčrpno izkoristiti vse gospodarske koristi zgradbe, namesto da bi bilo to storjeno s prodajo, se ta predpostavka ovrže. Vendar zemljišče ni amortizirljivo. Zato predpostavka povrnitve s prodajo ni ovržena za zemljišče. Iz tega sledi, da bi odložena obveznost za davek odražala davčne posledice povrnitve knjigovodske vrednosti zgradbe prek uporabe in knjigovodske vrednosti zemljišča prek prodaje.

Davčna osnova zgradbe, če se uporablja, je 30 (60–30) in obstaja obdavčljiva začasna razlika 60 (90–30), na kateri temelji odložena obveznost za davek v višini 18 (30 % od 60).

Davčna osnova zemljišča, če se proda, je 40 in obstaja obdavčljiva začasna razlika 20 (60–40), na kateri temelji odložena obveznost za davek v višini 4 (20 % od 20).

Posledično, če je predpostavka povrnitve s prodajo za zgradbo ovržena, je odložena obveznost za davek v zvezi z naložbeno nepremičnino 22 (18 + 4).

51D Izpodbitna postavka iz 51.C člena se uporablja tudi, če odložena obveznost ali terjatev za davek izhaja iz merjenja naložbene nepremičnine v poslovni združitvi, če bo podjetje uporabilo model poštene vrednosti, ko bo pozneje merilo to naložbeno nepremičnino.

51E 51.B–51.D členi ne spreminjajo zahtev, da se morajo uporabljati načela iz 24.–33. člena (odbitne začasne razlike) in 34.–36. člena (neizrabljene davčne izgube ali neizrabljeni davčni dobropisi) tega standarda pri pripoznavanju in merjenju odloženih terjatev za davek.

▼B

52A Po nekaterih zakonodajah je davek iz dobička plačljiv po višji ali nižji stopnji, če se del čistega dobička ali celotni čisti dobiček ali zadržani čisti dobiček izplača kot dividende delničarjem podjetja. Po nekaterih drugih zakonodajah je davek iz dobička vračljiv ali plačljiv, če se del čistega dobička ali celotni čisti dobiček ali zadržani čisti dobiček izplača kot dividende delničarjem podjetja. V takšnih okoliščinah se kratkoročne terjatve in obveznosti za davek in odložene terjatve ali obveznosti za davek merijo po davčni stopnji, ki se uporablja pri nerazdeljenem dobičku.

52B V okoliščinah, opisanih v 52.A členu, se vplivi davka iz dobička na dividende pripoznajo, ko se pripozna obveznost za plačilo dividende. Vplivi davka iz dobička na dividende so bolj neposredno povezani s preteklimi posli ali poslovnimi dogodki kot z distribucijo lastnikom. Zato se vplivi davka iz dobička na dividende pripoznajo v poslovnem izidu obdobja, kakor zahteva 58. člen, razen kolikor vplivi davka iz dobička na dividende izhajajo iz okoliščin, opisanih v točkah (a) in (b) 58. člena.

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

Ta zgled obravnava merjenje kratkoročnih terjatev in obveznosti za davek v podjetju po zakonodaji, po kateri je treba plačati od nerazdeljenega dobička (50 %) davek iz dobička po višji stopnji, ta znesek pa se lahko vrne, ko se dobiček razdeli. Davčna stopnja za nerazdeljeni dobiček je 35 %. ►**M5** ob koncu poročevalskega obdobja ◄, 31. decembra 20X1, podjetje ne pripozna obveznosti za dividende, predlagane ali objavljene ►**M5** po poročevalskem obdobju ◄. Zaradi tega se v letu 20X1 dividende ne pripoznajo. Obdavčljivi dobiček za leto 20X1 je 100 000. Čista obdavčljiva začasna razlika za leto 20X1 je 40 000.

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

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

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

53 Odložene terjatve za davek in obveznosti za davek se ne smejo diskontirati.

▼B

54 Zanesljiva določitev odloženih terjatev za davek in obveznosti za davek z diskontiranimi zneski zahteva podrobnejšo opredelitev časa, ko je odpravljena vsaka začasna razlika. V številnih primerih je takšna opredelitev neizvedljiva ali zelo zapletena. Zato ni ustrezno zahtevati diskontiranja odloženih terjatev za davek in obveznosti za davek. Posledica dovolitve, toda ne zahtevanja diskontiranja bi bile odložene terjatve za davek in obveznosti za davek, ki med podjetji ne bi bile primerljive. Zato ta standard ne zahteva ali dovoljuje diskontiranja odloženih terjatev za davek in obveznosti za davek.

55 Začasne razlike se ugotovijo glede na knjigovodsko vrednost sredstva ali obveznosti. To velja, celo če je knjigovodska vrednost sama opredeljena na temelju diskontiranja, na primer pri pokojninskih obveznostih (glejte MRS 19 – *Zaslužki zaposlencev*).

56 Knjigovodska vrednost odložene obveznosti za davek se mora pregledati ►M5 ob koncu vsakega poročevalskega obdobja ◄. Podjetje mora zmanjšati knjigovodsko vrednost odložene terjatve za davek, kolikor ni verjetno, da bo na razpolago dovolj obdavčljivega dobička, da bi bilo mogoče izkoristiti del ali celoto takšne odložene terjatve za davek. Vsako takšno zmanjšanje se mora odpraviti, kolikor je verjetno, da bo na razpolago zadosten obdavčljivi dobiček.

PRIPOZNAVANJE ODMERJENEGA IN ODLOŽENEGA DAVKA

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

▼M5

Postavke, pripoznane v poslovnem izidu

▼M38

58 Odmerjeni in odloženi davek se morata pripoznati kot prihodek ali kot odhodek ter se vključiti v poslovni izid v obdobju, razen če davek izvira iz:

▼M5

(a) transakcije ali dogodka, ki se v istem ali drugem obdobju pripozna izven poslovnega izida, bodisi v drugem vseobsegajočem donosu bodisi neposredno v lastniškem kapitalu (glejte 61.A–65. člen);

▼M38

(b) poslovne združitve (razen iz prevzema odvisnega podjetja, ki ga je treba meriti po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, s strani naložbenega podjetja, kot je opredeljeno v MSRP 10 *Konsolidirani računovodski izkazi* (glej 66. do 68. člen)).

▼M52

59 Večina odloženih obveznosti za davek in odloženih terjatev za davek nastane, ko se dohodki ali odhodki vključijo v računovodski dobiček enega obdobja in v obdavčljivi dobiček (davčno izgubo) drugega obdobja. Tako nastali odloženi davek se pripozna v poslovnem izidu. Primeri so:

(a) prihodki od obresti, licenčnin ali dividend se prejemajo z zaostankom in se vključijo v računovodski dobiček v skladu z MSRP 15 – *Prihodki iz pogodb s kupci*, MRS 39 – *Finančni instrumenti*: *Pripoznavanje in merjenje* ali MSRP 9 – *Finančni instrumenti*, kot je ustrezno, vendar se vključijo v obdavčljivi dobiček (davčno izgubo) na podlagi plačil; in

▼B

(b) se stroški razvijanja usredstvijo v skladu z MRS 9 ter amortizirajo v ►M5 poslovnem izidu ◄ (uspehu), a se za davčne namene odštejejo, kadar se pojavijo.

▼B

60 Knjigovodska vrednost odloženih terjatev za davek in obveznosti za davek se lahko spremeni, celo če ni nobene spremembe zneska z njimi povezanih začasnih razlik. To izhaja na primer iz:

(a) spremembe davčnih stopenj ali davčnih predpisov,

(b) ponovne ocenitve sposobnosti povrnitve odloženih terjatev za davek, ali

(c) spremembe pričakovanega načina povrnitve sredstva.

Iz tega izhajajoči odloženi davek se pripozna v ►M5 poslovnem izidu ◄ (uspehu), razen kolikor se nanaša na postavke, prej ►M5 pripoznane izven poslovnega izida ◄ (glejte 63. člen).

Postavke, ►M5 pripoznane izven poslovnega izida ◄

▼M5

———————

61A Odmerjeni in odloženi davek se mora pripoznati izven poslovnega izida, če se davek nanaša na postavke, pripoznane v istem ali drugem obdobju izven poslovnega izida. Zato se odmerjeni in odloženi davek, ki se nanaša na postavke, pripoznane v istem ali drugem obdobju:

(a) v drugem vseobsegajočem donosu, mora pripoznati v drugem vseobsegajočem donosu (glejte 62. člen).

(b) neposredno v lastniškem kapitalu, mora pripoznati neposredno v lastniškem kapitalu (glejte 62.A člen).

62 Mednarodni standardi računovodskega poročanja zahtevajo ali dovoljujejo, da se nekatere postavke pripoznajo v drugem vseobsegajočem donosu. Take postavke so na primer:

(a) sprememba knjigovodske vrednosti, ki izhaja iz prevrednotenja opredmetenih osnovnih sredstev (glejte MRS 16), ter

(b) [izbrisano]

(c) tečajne razlike, ki nastanejo pri prevedbi računovodskih izkazov poslovanja v tujini (glejte MRS 21).

(d) [izbrisano]

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

(a) prilagoditev začetnega salda zadržanega čistega dobička, izhajajoča bodisi iz spremembe računovodske usmeritve z veljavnostjo za nazaj bodisi iz popravka napake (glejte MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake*), ter

(b) zneski, ki izhajajo iz začetnega pripoznanja sestavine lastniškega kapitala sestavljenega finančnega instrumenta (glejte 23. člen).

63 V izjemnih okoliščinah je včasih težko ugotoviti znesek odmerjenega in odloženega davka, ki se nanaša na postavke, pripoznane izven poslovnega izida (bodisi v drugem vseobsegajočem donosu ali neposredno v lastniškem kapitalu). To velja na primer, če:

▼B

(a) so stopnje davka iz dobička stopničaste in ni mogoče določiti stopnje, po kateri bo posamezna sestavina obdavčljivega dobička (davčne izgube) obdavčena,

(b) sprememba davčne stopnje ali drugih davčnih pravil vpliva na odloženo terjatev za davek ali obveznost za davek, ki se nanaša na celoto (ali del) ►M5 na postavko, ki je bila prej pripoznana izven poslovnega izida, ali ◄

▼B

(c) se podjetje odloči, da bo odloženo terjatev za davek pripoznalo ali je ne bo več pripoznalo v celoti, in se ►M5 odložene terjatve za davek nanašajo (v celoti ali deloma) na postavko, ki je bila prej pripoznana izven poslovnega izida. ◄

▼M5

V takšnih primerih je odmerjeni in odloženi davek, ki se nanaša na postavke, pripoznane izven poslovnega izida, zasnovan na smiselni sorazmerni razporeditvi odmerjenega ali odloženega davka podjetja, ki jo zadeva davčna zakonodaja, ali na drugi metodi, ki v danih okoliščinah omogoča ustreznejšo razporeditev.

▼B

64 MRS 16 ne pojasnjuje, ali naj podjetje vsako leto prenese iz prevrednotovalnega presežka na zadržani čisti dobiček znesek, ki je enak razliki med amortizacijo prevrednotenega sredstva in amortizacijo, zasnovano na nabavni vrednosti sredstva. Če podjetje izvede takšen prenos, v prenesenem znesku ni nič odloženega davka, povezanega z njim. Podobne rešitve se uporabljajo pri prenosih ob odtujitvi posameznega opredmetenega osnovnega sredstva.

65 Če se kako sredstvo prevrednoti za davčne namene in če je takšno prevrednotenje povezano z računovodskim prevrednotenjem v kakem prejšnjem obdobju ali s pričakovanim v prihodnjem obdobju, se davčni učinki tako prevrednotenja sredstva kot prilagoditve davčne osnove ►M5 pripoznajo v drugem vseobsegajočem donosu ◄ v obdobjih, v katerih se pojavijo. Toda če prevrednotenje za davčne namene ni povezano z računovodskim prevrednotenjem v prejšnjem obdobju ali s pričakovanim v prihodnjem obdobju, se davčni učinki prilagoditve davčne osnove pripoznajo v ►M5 poslovnem izidu ◄ (uspehu).

65A Če podjetje plača dividende svojim delničarjem, se lahko zahteva, da plača del dividend davčnim organom v imenu delničarjev. Po mnogih zakonodajah se tak znesek obravnava kot odtegnjeni davek. Tak znesek, plačan ali plačljiv davčnim organom, bremeni lastniški kapital kot del dividend.

Odloženi davek, nastal pri poslovni združitvi

▼M12

66 Kot je pojasnjeno v 19. in 26.(c) členu, lahko začasne razlike nastanejo pri poslovni združitvi. V skladu z MSRP 3 podjetje pripozna vse pri tem nastale odložene terjatve za davek (kolikor ustrezajo sodilom pripoznavanja v 24. členu) ali obveznosti za davek kot opredeljive terjatve in dolg na dan prevzema. Posledično te odložene terjatve za davek in odložene obveznosti za davek vplivajo na znesek dobrega imena ali znesek dobička pri izpogajanem nakupu, ki ga podjetje pripozna. Vendar v skladu s 15.(a) členom podjetje ne pripozna odloženih obveznosti za davek, ki izhajajo iz začetnega pripoznanja dobrega imena.

67 Zaradi poslovne združitve se lahko spremeni verjetnost realizacije prevzemnikove odložene terjatve za davek pred prevzemom. Prevzemniku se lahko zdi verjetno, da si bo povrnil svojo odloženo terjatev za davek, ki ni bila pripoznana pred poslovno združitvijo. Na primer, prevzemnik lahko izkoristi svoje neizrabljene davčne izgube pri prihodnjem obdavčljivem dobičku prevzetega podjetja. Ali pa zaradi poslovne združitve ni več verjetno, da bo prihodnji obdavčljiv dobiček dovolil pokritje odložene terjatve za davek. V takšnih primerih prevzemnik pripozna spremembo odložene terjatve za davek v obdobju poslovne združitve, vendar je ne vključi v obračunavanje poslovne združitve. Zato je prevzemnik ne upošteva pri merjenju dobrega imena ali dobička pri izpogajanem nakupu, ki ga pripozna v poslovni združitvi.

▼M12

68 Potencialna korist izgube davka iz dobička prevzetega podjetja, prenesena v naslednje obdobje, ali druge odložene terjatve za davek morebiti ne izpolnjujejo sodil za ločeno pripoznanje pri začetnem obračunu poslovne združitve, vendar se lahko realizira pozneje.

Podjetje mora pripoznati pridobljene koristi odloženega davka, ki jih realizira po poslovni združitvi, na naslednji način:

(a) Pridobljene koristi odloženega davka, pripoznane v obdobju merjenja, ki so posledica novih informacij o dejstvih in okoliščinah, ki so obstajale na datum prevzema, je treba uporabiti za zmanjšanje knjigovodske vrednosti dobrega imena, povezanega s tem prevzemom. Če je knjigovodska vrednost tega dobrega imena nič, je treba preostale koristi odloženega davka pripoznati v poslovnem izidu.

(b) Vse druge realizirane pridobljene koristi odloženega davka je treba pripoznati v poslovni izid (ali, če tako zahteva ta standard, izven poslovnega izida).

_____

▼B

Odmerjeni in odloženi davek iz plačilnih transakcij z delnicami

68A Po nekaterih davčnih zakonodajah se podjetju prizna davčna olajšava (tj. znesek, ki se odšteje pri določanju obdavčljivega dobička), ki se nanaša na plačilo v delnicah, delniških opcijah ali drugih kapitalskih instrumentih podjetja. Znesek te davčne olajšave se lahko razlikuje od povezanih kumulativnih stroškov zaslužka in se lahko pojavi v kasnejšem obračunskem obdobju. Na primer, po nekaterih zakonodajah lahko podjetje pripozna odhodek za izrabo storitev zaposlenca, prejetih kot plačilo za podeljene delniške opcije v skladu z MSRP 2 *Plačilo z delnicami,* in se mu ne prizna davčna olajšava, dokler se ne uveljavijo delniške opcije, merjenje davčne olajšave pa temelji na tečaju delnice podjetja na datum uveljavitve.

68B Kot v primeru stroškov raziskovanj, ki se obravnavajo v 9. in 26.(b) členu tega standarda, je razlika med davčno vrednostjo storitev zaposlencev, prejetih do tega datuma (ki predstavlja znesek, ki ga davčne oblasti dovolijo kot odbitek v prihodnjih obdobjih) in knjigovodskim zneskom v vrednosti nič odbitna začasna razlika, ki izhaja iz odložene terjatve za davek. Če znesek, ki ga davčne oblasti dovolijo kot odbitek v prihodnjih obdobjih, ni znan ob koncu obdobja, ga je treba oceniti na podlagi informacij, ki so na voljo ob koncu obdobja. Na primer, če je znesek, ki ga davčne oblasti dovolijo kot odbitek v prihodnjih obdobjih, odvisen od tečaja delnice podjetja na nek datum v prihodnosti, mora merjenje odbitne začasne razlike temeljiti na tečaju delnice podjetja ob koncu obdobja.

▼**M38**

68C Kot je navedeno v členu 68A, se lahko znesek davčne olajšave (ali ocenjene bodoče davčne olajšave, merjene v skladu s členom 68B) razlikuje od povezanih kumulativnih odhodkov zaslužka. 58. člen standarda zahteva, da se odmerjeni in odloženi davek pripoznata kot prihodek ali odhodek in vključita v izkaz poslovnega izida za obdobje, razen če davek izvira iz (a) transakcije ali drugega poslovnega dogodka, ki je pripoznan izven poslovnega izida v istem ali drugem obdobju, ali (b) poslovne združitve (razen iz prevzema odvisnega podjetja, ki ga je treba meriti po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, s strani naložbenega podjetja). Če znesek davčne olajšave (ali ocenjene prihodnje davčne olajšave) presega znesek povezanih kumulativnih odhodkov za plače, to kaže, da se davčna olajšava ne nanaša samo na odhodke za plače, temveč tudi na postavko lastniškega kapitala. V tem primeru je treba presežek povezanega odmerjenega ali odloženega davka pripoznati neposredno v lastniškem kapitalu.

▼**B**

PREDSTAVLJANJE

Terjatve za davek in obveznosti za davek

69 [Izbrisano.]

70 [Izbrisano.]

Pobot(ati)

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

(a) ima uradno izvršljivo pravico pobotati pripoznane zneske, ter

(b) namerava bodisi poravnati čisti znesek ali unovčiti sredstvo in hkrati poravnati svojo obveznost.

72 Čeprav se odmerjene terjatve za davek in obveznosti za davek pripoznajo in izmerijo ločeno, je njih pobotanje v ►**M5** izkazu finančnega položaja ◄ podvrženo sodilom, podobnim tistim za finančne instrumente iz MRS 32. Podjetje ima praviloma zakonsko izterljivo pravico pobotati odmerjeno terjatev za davek z odmerjeno obveznostjo za davek, če se nanašata na davek iz dobička, ki pripada isti davčni oblasti, in davčna oblast dovoli podjetju, da plača ali prejme en sam čisti znesek.

73 V konsolidiranih računovodskih izkazih se odmerjena terjatev za davek enega podjetja v skupini pobota z odmerjeno obveznostjo za davek drugega podjetja v skupini, če in le če imata obravnavani podjetji zakonsko izterljivo pravico plačati ali prejeti en sam čisti znesek ter če nameravata plačati ali prejeti takšen čisti znesek ali hkrati povrniti terjatev in poravnati obveznost.

74 Podjetje mora pobotati odložene terjatve za davek in odložene obveznosti za davek, če in le če:

(a) ima zakonsko izterljivo pravico pobotati odmerjene terjatve za davek in odmerjene obveznosti za davek, ter

▼B

(b) se odložene terjatve za davek in odložene obveznosti za davek nanašajo na davek iz dobička, nanašajoč se na isto davčno oblast v zvezi z:

(i) isto obdavčljivo enoto, ali

(ii) različnimi obdavčljivimi enotami, ki nameravajo bodisi poravnati odmerjene obveznosti za davek in terjatve za davek z razliko bodisi hkrati povrniti terjatve in poravnati obveznosti, v vsakem prihodnjem obdobju, v katerem je pričakovati, da bodo poravnani ali povrnjeni pomembni zneski odloženih obveznosti za davek ali terjatev za davek.

75 Da bi se izognili potrebi po podrobnem določanju časa, v katerem bo odpravljena vsaka začasna razlika, zahteva ta standard, naj podjetje pobota odloženo terjatev za davek in odloženo obveznost za davek iste obdavčljive enote, če in le če se nanašata na davek iz dobička, ki pripada isti davčni oblasti, in ima podjetje zakonsko izterljivo pravico pobotati odmerjene terjatve za davek in odmerjene obveznosti za davek.

76 V redkih primerih ima podjetje lahko zakonsko izterljivo pravico pobotati in namen poravnati čisti znesek le v nekaterih obdobjih, v drugih pa ne. V takšnih redkih primerih se lahko zahteva podrobna opredelitev časa, da bi zanesljivo ugotovili, ali bo odložena obveznost za davek povzročila obdavčljivi enoti povečanje plačila davka v istem obdobju, v katerem bo odložena terjatev druge obdavčljive enote za davek povzročila zmanjšanje plačila davka druge obdavčljive enote.

Odhodek za davek

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

▼M31

77 Odhodek za davek (prihodek od davka), ki se nanaša na poslovni izid iz rednega delovanja, je treba predstaviti kot del poslovnega izida v izkazu ali izkazih poslovnega izida in drugega vseobsegajočega donosa.

———————

▼B

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

78 MRS 21 zahteva, da se nekatere tečajne razlike pripoznajo kot prihodki ali odhodki, toda ne določa, katere takšne spremembe je treba predstaviti v ►M5 izkazu vseobsegajočega donosa ◄ (uspeha). V skladu s tem je treba tečajne razlike pri odloženih obveznostih za davek ali terjatvah za davek v tujini pripoznati v ►M5 izkazu vseobsegajočega donosa ◄ (uspeha) kot odloženi odhodek za davek (prihodek od davka), če takšna predstavitev najbolj koristi uporabnikom računovodskih izkazov.

RAZKRITJE

79 Glavne sestavine odhodka za davek (prihodka od davka) je treba razkriti ločeno.

▼B

80 Sestavine odhodka za davek (prihodka od davka) so lahko:

(a) kratkoročni odhodek za davek (prihodek od davka),

(b) vse prilagoditve, pripoznane v obdobju, za tedanji davek za prejšnja obdobja,

(c) znesek odloženega odhodka za davek (prihodka od davka), ki se nanaša na vzpostavitve in odprave začasnih razlik,

(d) znesek odloženega odhodka za davek (prihodka od davka), ki se nanaša na spremembe davčnih stopenj ali naložitev novega davka,

(e) znesek koristi, ki izvira iz prej nepripoznane davčne izgube, davčnega dobropisa ali začasne razlike prejšnjega obdobja, ki se uporabi za zmanjšanje odmerjenega odhodka za davek,

(f) znesek koristi iz prej nepripoznane davčne izgube, davčnega dobropisa ali začasne razlike prejšnjega obdobja, ki se uporabi za zmanjšanje odloženega odhodka za davek,

(g) odloženi odhodek za davek, ki nastane iz odpisa ali odprave prejšnjega odpisa odložene davčne terjatve v skladu s 56. členom, ter

(h) znesek odhodka za davek (prihodka od davka), ki se nanaša na tiste spremembe računovodskih usmeritev in napake, ki so vključene v poslovni izid v obdobju v skladu z MRS 8, ker jih ni možno obračunati za nazaj.

▼M5

81 Posebej je treba razkriti tudi:

(a) celoten znesek odmerjenega in odloženega davka, ki se nanaša na postavke, ki se knjižijo neposredno v breme ali v dobro lastniškega kapitala (glejte 62.A člen),

(ab) znesek davka iz dobička za vsako sestavino drugega vseobsegajočega donosa (glejte 62. člen in MRS 1 (kakor je bil popravljen 2007)),

(b) [izbrisano],

▼B

(c) pojasnilo razmerij med odhodkom za davek (prihodkom od davka) in računovodskim dobičkom v eni izmed naslednjih oblik ali v obeh:

(i) številčna uskladitev odhodka za davek (prihodka od davka) in zmnožka računovodskega dobička z ustrezno davčno stopnjo (davčnimi stopnjami) ob razkritju tudi osnove, na katero se uporabi(-jo) ustrezna davčna stopnja (davčne stopnje), ali

(ii) številčna uskladitev povprečne dejanske davčne stopnje in uporabljene davčne stopnje ob razkritju tudi osnove, na katero se uporabi davčna stopnja,

(d) pojasnilo sprememb uporabljene davčne stopnje (stopenj) v primerjavi s prejšnjim obračunskim obdobjem,

(e) znesek (in datum zapadlosti v plačilo, če obstaja) odbitnih začasnih razlik, neizrabljenih davčnih izgub in neizrabljenih davčnih dobropisov, za katere v ►M5 izkazu finančnega položaja ◄ ni pripoznana odložena terjatev za davek,

▼B

(f) agregatni znesek začasnih razlik, povezanih s finančnimi naložbami v odvisna podjetja, podružnice in pridružena podjetja ter deleže v ►M32 skupnih aranžmajih ◄, v zvezi s katerimi niso pripoznane odložene obveznosti za davek (glejte 39. člen),

(g) glede na vsako vrsto začasnih razlik in glede na vsako vrsto neizrabljenih davčnih izgub in neizrabljenih davčnih dobropisov:

(i) znesek odloženih terjatev za davek in obveznosti za davek, pripoznan v ►M5 izkazu finančnega položaja ◄ za vsako predstavljeno obdobje,

(ii) znesek odloženega prihodka od davka ali odhodka za davek, ki se pripozna v ►M5 poslovnem izidu ◄ (uspehu), če to ni očitno iz sprememb zneskov, pripoznanih v ►M5 izkazu finančnega položaja ◄,

▼M12

(h) glede na ustavljeno poslovanje odhodek za davek, ki se nanaša na:

(i) dobiček ali izgubo zaradi ustavitve ter

(ii) poslovni izid iz rednega delovanja ustavljenega poslovanja za obdobje skupaj z ustreznimi zneski za vsako predstavljeno prejšnje obdobje,

(i) znesek vpliva davka iz dobička na dividende delničarjev podjetja, ki so bile predlagane ali objavljene, preden so bili računovodski izkazi odobreni za objavo, vendar v računovodskih izkazih niso pripoznane kot obveznost,

(j) če poslovna združitev, v kateri je podjetje prevzemnik, povzroči spremembo zneska, pripoznanega za njegovo odloženo terjatev za davek pred prevzemom (glejte 67. člen), znesek te spremembe ter

(k) če koristi odloženega davka, pridobljene v poslovni združitvi, niso pripoznane na datum prevzema ampak po datumu prevzema (glejte 68. člen), opis dogodka ali spremembe okoliščin, ki so povzročile pripoznanje koristi odloženega davka.

▼B

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

(a) izraba odložene terjatve za davek odvisna od prihodnjih obdavčljivih dobičkov, ki presegajo dobičke, nastale iz odprave obstoječih obdavčljivih razlik, ter

(b) podjetje pretrpelo izgubo bodisi v obravnavanem bodisi v prejšnjem obdobju po davčni zakonodaji, na katero se nanaša odložena terjatev za davek.

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

83 [Izbrisano.]

▼B

84 Razkritja, ki jih zahteva 81.(c) člen, omogočajo uporabnikom računovodskih izkazov razumeti, ali so razmerja med odhodkom za davek (prihodkom od davka) in računovodskim dobičkom nenavadna, in razumeti pomembne dejavnike, ki utegnejo vplivati na to razmerje v prihodnosti. Na razmerje med odhodkom za davek (prihodkom od davka) in računovodskim dobičkom lahko vplivajo dejavniki, kot so prihodki, ki so izvzeti iz obdavčitve, odhodki, ki se ne odštejejo pri ugotavljanju obdavčljivega dobička (davčne izgube), učinek davčnih izgub in učinek davčnih stopenj v tujini.

85 Pri pojasnjevanju razmerij med odhodkom za davek (prihodkom od davka) in računovodskim dobičkom uporablja podjetje ustrezno davčno stopnjo, ki daje uporabnikom računovodskih izkazov najpomembnejšo informacijo. Pogosto je najpomembnejša stopnja domača davčna stopnja v državi, v kateri je sedež podjetja, ki združuje davčne stopnje, uporabljene v državi, in stopnje, uporabljene za krajevne davke, izračunane iz precej podobne ravni obdavčljivega dobička (davčne izgube). Toda za podjetje, ki deluje na območjih več zakonodaj, utegne biti pomembneje združiti ločene prilagoditve, pripravljene z uporabo domače stopnje iz vsake posamezne zakonodaje. Zgled na naslednji strani pojasnjuje, kako vpliva izbira primerne davčne stopnje na predstavitev številčnih prilagoditev.

Primer, ki pojasnjuje 85. člen

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

Sledi zgled prilagoditve domači davčni stopnji.

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

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

▼B

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

86 Povprečna dejanska davčna stopnja je razmerje odhodka za davek (prihodek od davka) in računovodskega dobička.

87 Pogosto je težko izračunati znesek nepripoznanih odloženih obveznosti za davek, ki izhajajo iz finančnih naložb v odvisna podjetja, podružnice in pridružena podjetja ter deleže v ►M32 skupnih aranžmajih ◄ (glejte 39. člen). Zato ta standard zahteva, da podjetje razkrije agregaten znesek zadevnih začasnih razlik, toda ne zahteva razkritja odloženih obveznosti za davek. Kljub temu se podjetjem, kjer je to izvedljivo, priporoča razkrivanje zneskov nepripoznanih odloženih obveznosti za davek, ker lahko uporabniki računovodskih izkazov štejejo takšne informacije za koristne.

87A 82.A člen zahteva, da podjetje razkrije naravo možnih vplivov davka iz dobička, ki bo izhajal iz plačila dividend njegovim delničarjem. Podjetje razkrije pomembne značilnosti ureditve davka iz dobička in dejavnike, ki bodo vplivali na velikost možnih vplivov davka iz dobička na dividende.

87B Včasih ni mogoče izračunati celotne velikosti možnih vplivov davka iz dobička, ki bo izhajal iz plačila dividend delničarjem. Tako je na primer, če ima podjetje veliko odvisnih podjetij v tujini. Vendar se dá celo v takšnih okoliščinah nekaj delov celotnega zneska zlahka ugotoviti. Na primer v konsolidirani skupini so morda obvladujoče podjetje in nekatera njegova odvisna podjetja plačali davek iz nerazdeljenega dobička po višji stopnji in vedo, kolikšen znesek jim bo povrnjen ob prihodnjem plačilu dividend delničarjem iz zadržanega konsolidiranega čistega dobička. V takšnem primeru je treba vračljivi znesek razkriti. Podjetje po potrebi tudi razkrije, da obstajajo dodatni možni vplivi davka iz dobička, ki praktično niso ugotovljivi. V morebitnih ločenih računovodskih izkazih obvladujočega podjetja se razkritje možnih vplivov davka iz dobička nanaša na zadržani čisti dobiček obvladujočega podjetja.

87C Od podjetja, od katerega se zahteva razkritje iz 82.A člena, se lahko zahtevajo tudi razkritja v zvezi z začasnimi razlikami, povezanimi z naložbami v odvisna podjetja, podružnice in pridružena podjetja ali deleže v ►M32 skupnih aranžmajih ◄. V takšnih primerih podjetje to upošteva pri določanju informacij, ki bodo razkrite po 82.A členu. Na primer od podjetja se lahko zahteva, da razkrije agregatnega zneska začasnih razlik, povezanih s finančnimi naložbami v odvisna podjetja, v zvezi s katerimi niso pripoznane odložene obveznosti za davek (glejte 81.(f) člen). Če ni možno izračunati zneskov nepripoznanih odloženih obveznosti za davek (glejte 87. člen), lahko obstajajo zneski možnih vplivov davka iz dobička na dividende, ki niso praktično ugotovljivi in se nanašajo na ta odvisna podjetja.

▼B

88 Podjetje razkrije vse z davki povezane pogojne obveznosti in pogojna sredstva skladno z MRS 37 – *Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva*. Pogojne obveznosti in pogojna sredstva se lahko pojavijo na primer iz nerešenih sporov z davčnimi oblastmi. Kjer so spremembe davčnih stopenj ali davčnih zakonov sprejete ali napovedane ►M5 po poročevalskem obdobju ◄, podjetje podobno razkrije vsak pomemben vpliv takšnih sprememb na svoje sedanje in odložene terjatve za davek in obveznosti za davek (glejte MRS 10 – *Dogodki* ►M5 *po poročevalskem obdobju* ◄).

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

89 Ta standard se začne uporabljati za računovodske izkaze za obdobja, ki se začnejo 1. januarja 1998 ali kasneje, razen kot je določeno v 91. členu. Če podjetje uporabi ta standard pri računovodskih izkazih za obdobja, ki se začnejo pred 1. januarjem 1998, mora razkriti, da ga je uporabilo namesto MRS 12 – *Obračunavanje davka iz dobička* – sprejetega leta 1979.

90 Ta standard nadomesti MRS 12 – *Obračunavanje davka iz dobička* –, sprejet leta 1979.

91 52.A, 52.B, 65.A, 81.(i), 82.A, 87.A, 87.B in 87.C člen ter izbris 3. in 50. člena začno veljati za letne računovodske izkaze ([1]) za obdobja, ki se začno 1. januarja 2001 ali kasneje. Uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Če zgodnejša uporaba vpliva na računovodske izkaze, mora podjetje to dejstvo razkriti.

▼M5

92 MRS 1 (kakor je bil popravljen 2007) je spremenil terminologijo, ki se uporablja v celotnih MSRP. Poleg tega je spremenil 23., 52., 58., 60., 62., 63., 65., 68.C, 77. in 81. člen, izbrisal 61. člen in dodal 61.A, 62.A in 77.A člen. Podjetje mora uporabljati te spremembe za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2009 ali pozneje. Če podjetje uporabi MRS 1 (kakor je bil popravljen 2007) za zgodnejše obdobje, morajo te spremembe veljati tudi za tako zgodnejše obdobje.

▼M12

93 68. člen je treba uporabiti za naprej od datuma uveljavitve MSRP 3 (kakor ga je leta 2008 revidiral Upravni odbor za mednarodne računovodske standarde) za pripoznanje odloženih terjatev za davek, pridobljenih v poslovnih združitvah.

94 Zato podjetja ne smejo prilagoditi obračunavanja prejšnjih poslovnih združitev, če davčne koristi niso izpolnjevale sodil za ločeno pripoznavanje na datum prevzema in so pripoznane po datumu prevzema, razen če so koristi pripoznane v obdobju merjenja in so posledica novih informacij o dejstvih in okoliščinah, ki so obstajale na datum prevzema. Druge pripoznane davčne koristi je treba pripoznati v poslovnem izidu (ali, če tako zahteva ta standard, izven poslovnega izida).

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

▼M12

95 **MSRP 3 (kakor ga je leta 2008 revidiral Upravni odbor za mednarodne računovodske standarde) je spremenil 21. in 67. člen in dodal 32.A in 81.(j) in (k) člen. Podjetje mora uporabljati navedene spremembe za letna obdobja, ki se začnejo 1. julija 2009 ali pozneje. Če podjetje uporabi MSRP 3 (popravljen 2008) za zgodnejše obdobje, morajo te spremembe veljati tudi za tako zgodnejše obdobje**.

▼M33

98 52. člen je bil preštevilčen v 51.A člen, 10. člen in zgledi po 51.A členu so bili spremenjeni, dodani so bili 51.B člen in 51.C člen in zgled, ki mu sledi, ter 51.D, 51.E in 99. člen, in sicer z *Odloženim davkom: povrnitev temeljnih sredstev*, ki je bil izdan decembra 2010. Podjetje mora uporabljati navedene spremembe za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2012 ali pozneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporablja te spremembe za zgodnejše obdobje, mora to razkriti.

▼M32

98A Z MSRP 11 *Skupni aranžmaji*, ki je bil izdan maja 2011, so bili spremenjeni 2., 15., 18.(e), 24., 38., 39., 43.–45., 81.(f), 87. in 87.C člen. Podjetje mora uporabiti navedene spremembe, kadar uporablja MSRP 11.

▼M31

98B S *Predstavitvijo postavk drugega vseobsegajočega donosa* (spremembe MRS 1), ki je bila izdana junija 2011, se je spremenil 77. člen in črtal 77.A člen. Podjetje mora uporabljati navedene spremembe, kadar uporablja MRS 1, kot je bil spremenjen junija 2011.

▼M38

98C *Naložbena podjetja* (spremembe MSRP 10, MSRP 12 in MRS 27), izdano oktobra 2012, spremenjena 58. in 68.C člen. Podjetje navedene spremembe uporablja za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2014 ali pozneje. Uporaba sprememb *Naložbena podjetja* pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje navedene spremembe uporabi pred tem datumom, vse spremembe, vključene v *Naložbena podjetja*, uporablja hkrati.

▼M52

98E Z MSRP 15 – *Prihodki iz pogodb s kupci*, izdanim maja 2014, je bil spremenjen 59. člen. Podjetje mora uporabljati navedeno spremembo, kadar uporablja MSRP 15.

▼M56

98G Z dokumentom *Pripoznavanje odloženih terjatev za davek za nerealizirane izgube* (spremembe MRS 12), izdanim januarja 2016, je bil spremenjen 29. člen ter dodani 27.A in 29.A člen ter zgled za 26. členom. Podjetje začne uporabljati navedene spremembe za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2017 ali pozneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje navedene spremembe uporablja za zgodnejše obdobje, ta podatek razkrije. Podjetje te spremembe uporablja za nazaj v skladu z MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake*. Vendar se lahko pri začetni uporabi spremembe sprememba v začetnem lastniškem kapitalu najzgodnejšega primerjalnega obdobja pripozna v začetnem zadržanem čistem dobičku (ali v drugi sestavini lastniškega kapitala, kot je ustrezno), ne da bi se sprememba razporedila med začetni zadržani čisti dobiček in druge sestavine lastniškega kapitala. Če podjetje uporabi to olajšavo, ta podatek razkrije.

▼**M53**

98F Z MSRP 9, kot je bil izdan julija 2014, je bil spremenjen 20. člen ter izbrisani 96., 97. in 98.D člen. Podjetje mora uporabljati navedene spremembe, kadar uporablja MSRP 9.

▼**M33**

PREKLIC SOP-21

99 Spremembe z *Odloženim davkom: povrnitev temeljnih sredstev*, ki je bil izdan decembra 2010, nadomestijo SOP-ovo pojasnilo 21 *Davek od dobička – povrnitev prevrednotenih neamortizirljivih sredstev*.

▼B

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 16

Opredmetena osnovna sredstva

CILJ

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

PODROČJE UPORABE

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

▼M45

3 Ta standard se ne uporablja za:

(a) osnovna sredstva, razvrščena med sredstva za prodajo v skladu z MSRP 5 – *Nekratkoročna sredstva za prodajo in ustavljeno poslovanje*,

(b) biološka sredstva, ki so povezana s kmetijsko dejavnostjo, razen plodonosnih trajnic (glej MRS 41 – *Kmetijstvo*). Ta standard se uporablja za plodonosne trajnice, vendar se ne uporablja za pridelek plodonosnih trajnic,

(c) pripoznavanje in merjenje sredstev za raziskovanje in vrednotenje (glej MSRP 6 –*Raziskovanje in vrednotenje rudnih bogastev*),

▼B

(d) rudarske pravice in zaloge rudnin, kot so nafta, zemeljski plin ali podobne neobnovljive dobrine.

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

4 Drugi standardi lahko zahtevajo pripoznanje opredmetenega osnovnega sredstva na drugačni podlagi, kot jo določa ta standard. Na primer MRS 17 – *Najemi* – od podjetja zahteva, da pripoznano najeto osnovno sredstvo ovrednoti na podlagi prenosa tveganj in koristi. Vendar se v takšnih primerih drugi računovodski postopki v zvezi s temi sredstvi, tudi amortiziranje, določijo v skladu s tem standardom.

▼M8

5 Podjetje, ki uporablja model nabavne vrednosti za naložbeno nepremičnino v skladu z MRS 40 *Naložbene nepremičnine*, uporabi model nabavne vrednosti iz tega standarda.

▼B

OPREDELITVE POJMOV

▼M45

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

Plodonosna trajnica **je živa rastlina, ki:**

(a) se uporablja za proizvodnjo kmetijskih pridelkov ali preskrbo z njimi,

(b) bo po pričakovanju dala pridelek v več kot enem obdobju, ter

▼M45

(c) pri kateri je verjetnost, da bo prodana kot kmetijski pridelek, zelo majhna, razen občasne prodaje odpadkov.

(Plodonosne trajnice so podrobneje opredeljene v 5.A in 5.B členu MRS 41).

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

▼B

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

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

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

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

▼M33

Poštena vrednost je cena, ki bi se prejela za prodajo sredstva ali plačala za prenos obveznosti v redni transakciji med udeleženci na trgu na datum merjenja. (Glej MSRP 13 *Merjenje poštene vrednosti*.)

▼B

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

Opredmetena osnovna sredstva so opredmetena sredstva, ki:

(a) jih ima podjetje, da jih uporablja pri proizvajanju ali dobavljanju proizvodov ali opravljanju storitev, daje v najem drugim ali uporablja za pisarniške namene, ter

(b) jih bo po pričakovanju uporabljalo v več kot enem obračunskem obdobju.

▼M8

Nadomestljiva vrednost je poštena vrednost sredstev, zmanjšana za stroške prodaje, ali vrednost pri uporabi, pri čemer se upošteva višja od obeh vrednosti.

▼B

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

Doba koristnosti je:

(a) obdobje, v katerem je pričakovati, da bo sredstvo na voljo podjetju za uporabo, ali

(b) obdobje, v katerem je pričakovati, da bo podjetje proizvedlo določeno število proizvodnih ali podobnih enot z uporabo takšnega sredstva.

PRIPOZNAVANJE

7 Nabavna vrednost opredmetenega osnovnega sredstva se pripozna kot sredstvo izključno v naslednjih primerih:

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

(b) če je nabavno vrednost mogoče zanesljivo izmeriti.

▼M36

8 Postavke, kot so nadomestni deli, nadomestna oprema in oprema za vzdrževanje, se pripoznajo v skladu s tem MSRP, kadar ustrezajo opredelitvi opredmetenih osnovnih sredstev. V nasprotnem primeru se takšne postavke razvrstijo kot zaloge.

▼B

9 Ta standard ne predpisuje merske enote za pripoznavanje posameznih opredmetenih osnovnih sredstev, ali z drugimi besedami, ne določa natančno, kaj naj bi opredmeteno osnovno sredstvo bilo. Torej je treba sodila pripoznavanja prilagoditi posebnim okoliščinam v podjetju. Včasih je ustrezno združevati posamezne nepomembne postavke, kot so kalupi, orodja in modeli, ter uporabljati sodila pri agregatni vrednosti.

10 Podjetje po tem načelu pripoznavanja ovrednoti vse nabavne vrednosti oziroma stroške opredmetenih osnovnih sredstev v trenutku, v katerem se pojavijo. Ti stroški zajemajo začetne nabavne vrednosti oziroma stroške pridobitve ali graditve opredmetenega osnovnega sredstva in stroške, ki nastanejo zaradi kasnejšega dodajanja ali vzdrževanja sredstva ali zamenjave njegovih delov.

Začetni stroški

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

Kasnejši stroški

12 Po načelu pripoznavanja iz 7. člena podjetje v knjigovodski vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva ne pripoznava njegovega vsakodnevnega vzdrževanja. Ti stroški se pripoznajo v poslovnem izidu, takoj ko do njih pride. Stroški vsakodnevnega vzdrževanja so predvsem stroški dela in pomožni material, vključujejo pa lahko tudi stroške manjši delov. Namen teh stroškov se pogosto označi kot popravila in vzdrževanje opredmetenega osnovnega sredstva.

▼B

13 Deli nekaterih opredmetenih osnovnih sredstev lahko zahtevajo nadomestitve v rednih presledkih. Na primer talilna peč lahko zahteva obnovitev obloge po določenem številu ur uporabe ali notranja oprema letal, kot so sedeži in hodniki, utegne zahtevati nadomestitev večkrat v dobi koristnosti letala. Opredmeteno osnovno sredstvo se lahko pridobi tudi za občasne nadomestitve, kot je zamenjava predelnih sten v zgradbi, ali za enkratne nadomestitve. Po načelu pripoznavanja iz 7. člena podjetje v knjigovodski vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva ob nastanku pripoznava tudi stroške zamenjave nekega dela tega sredstva, če so pri tem izpolnjena sodila pripoznavanja. Knjigovodska vrednost delov, ki so zamenjana, se preneha pripoznavati v skladu z določbami o odpravi pripoznanja v tem standardu (glejte 67.–72. člen).

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

MERJENJE PRI PRIPOZNAVANJU

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

Vrste stroškov

16 Nabavna vrednost opredmetenega osnovnega sredstva zajema:

(a) njegovo nakupno ceno, tudi uvozne carine in nevračljive nakupne dajatve, po odštetju vseh trgovinskih in drugih popustov,

(b) vse stroške spravljanja sredstva na njegovo mesto in v stanje, kjer sredstvo lahko deluje v skladu s pričakovanji poslovodstva,

(c) začetno oceno stroškov razgradnje in odstranitve opredmetenega osnovnega sredstva ter obnovitev mesta, na katerem se je to sredstvo nahajalo. To obvezo podjetje prevzame ob pridobitvi sredstva ali pa kot posledico tega, da je sredstvo namesto za proizvajanje zalog v določenem obdobju uporabljal tudi v druge namene.

17 Neposredno se lahko pripišejo ti stroški:

(a) stroški zaslužkov zaposlencev (v skladu z opredelitvijo v MRS 19 – *Zaslužki zaposlencev*), ki izhajajo neposredno iz gradnje ali pridobitve opredmetenega osnovnega sredstva,

(b) stroški priprave gradbišča,

(c) začetni stroški dobave in pretovarjanja,

▼B

(d) stroški namestitve in montaže,

(e) stroški preizkušanja delovanja sredstva po odštetju čistega izkupička od prodaje katerega koli proizvoda, ki je nastal med spravljanjem sredstva na njegovo mesto in v primerno stanje (kot so vzorci, izdelani v fazi preizkušanja opreme), ter

(f) honorarji.

18 Podjetje uporabi MRS 2 – *Zaloge* – za tiste stroške obvezne razgradnje, odstranitve in obnovitve mesta, na katerem se je sredstvo nahajalo, ki so nastali v določenem obdobju zaradi uporabe sredstva za proizvodnjo zalog. Obvezni stroški, obračunani v skladu z MRS 2 ali MRS 16, se pripoznajo in ovrednotijo v skladu z MRS 37 – *Rezervacije, možne obveznosti in možna sredstva.*

19 Primeri stroškov, ki niso del nabavne vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva, so:

(a) stroški odprtja novega obrata,

(b) stroški uvedbe novega izdelka ali storitve (tudi stroški oglaševanja in pospeševalnih dejavnosti),

(c) stroški poslovanja na novi lokaciji ali z novo skupino odjemalcev (tudi stroški izobraževanja osebja), ter

(d) stroški splošnih služb in drugi posredni stroški.

20 Pripoznavanje stroškov v knjigovodski vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev se preneha, ko je sredstvo na svojem mestu in v stanju, v katerem bo lahko delovalo na način, ki ga je poslovodstvo predvidevalo. Torej se stroški uporabe ali premestitve sredstva ne vključijo v knjigovodsko vrednost tega sredstva. Na primer naslednji stroški niso vključeni v knjigovodsko vrednost opredmetenega osnovnega sredstva:

(a) stroški, ki nastanejo, kadar je sredstvo sposobno delovati na predviden način, vendar še ni pričelo obratovati ali pa ne deluje pri polni zmogljivosti,

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

(c) stroški delne ali popolne premestitve ali reorganizacije poslovanja podjetja.

21 Pojavijo se nekatere dejavnosti v povezavi z gradnjo ali razvojem opredmetenega osnovnega sredstva, ki pa niso potrebne za spravljanje sredstva na njegovo mesto in v stanje, kjer sredstvo lahko deluje v skladu s pričakovanji poslovodstva. Te naključne dejavnosti se lahko pojavijo pred ali med gradbenim ali razvojnim procesom. Na primer do prihodkov je možno priti, če se gradbišče pred pričetkom gradbenih del uporablja za parkirišče. Ker naključne dejavnosti niso potrebne za spravljanje sredstva na njegovo mesto in v stanje, kjer sredstvo lahko deluje v skladu s pričakovanji poslovodstva, se prihodki naključnih dejavnosti in z njimi povezani odhodki pripoznajo v poslovnem izidu, kjer so vključeni v ustrezne skupine prihodkov in odhodkov.

▼B

22 Nabavna vrednost v lastnem okviru izdelanega sredstva se določi z uporabo enakih načel kot pri kupljenem sredstvu. Če podjetje v običajnem poslovanju izdeluje podobna sredstva za prodajo, je nabavna vrednost sredstva navadno enaka stroškom gradnje sredstva, ki je namenjeno prodaji (glejte MRS 2). Zato se notranji dobički izločijo iz opredeljevanja takšne nabavne vrednosti. Podobno se stroški nenormalnih količin odpadnega materiala, nepotrebnega dela ali drugih dejavnikov, ki se pojavljajo pri lastnem proizvajanju sredstva, ne vštevajo v nabavno vrednost sredstva. MRS 23 – *Stroški izposojanja* – določa sodila za pripoznavanje obresti kot dela knjigovodske vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev lastne izdelave.

▼M45

22A Plodonosne trajnice se obračunavajo na enak način kot opredmetena osnovna sredstva lastne izdelave, preden so na svojem mestu in v stanju, v katerem bodo lahko delovala na način, ki ga je predvidelo poslovodstvo. Zato je treba sklicevanja na „gradnjo“ v tem standardu treba razumeti tako, da zajemajo dejavnosti, ki so potrebne za gojenje plodonosnih trajnic, preden so na svojem mestu in v stanju, v katerem bodo lahko delovale na način, ki ga je predvidelo poslovodstvo.

▼B

Merjenje nabavne vrednosti

▼M1

23 Nabavna vrednost opredmetenega osnovnega sredstva je ustreznik cene v denarju na dan pripoznanja. Če se plačilo odloži na daljši čas, kot je običajni rok kreditiranja, se razlika med ustreznikom cene v denarju in celotnim plačilom pripozna kot obresti v obdobju kreditiranja, razen če se take obresti usredstvijo v skladu z MRS 23.

▼B

24 Opredmeteno osnovno sredstvo ali več sredstev se lahko pridobi z menjalnim poslom, kjer se izmenja za nedenarno ali denarno sredstvo ali kombinacijo obeh. V nadaljevanju sledi obravnava, ki se sicer nanaša le na menjalni posel, kjer se izmenja nedenarno sredstvo za nedenarno sredstvo, vendar velja tudi za vse druge vrste prej omenjenih menjalnih poslov. Nabavna vrednost takšnega opredmetenega osnovnega sredstva se izmeri po pošteni vrednosti, razen če (a) menjalni posel nima komercialne vsebine ali (b) poštene vrednosti nobenega izmed sredstev, niti prejetega niti danega, ni mogoče izmeriti na zanesljiv način. Prejeto sredstvo se ovrednoti na ta način, tudi če podjetje ne more takoj odpraviti pripoznanja sredstva, ki ga je oddalo. Če se prejeto sredstvo ne ovrednoti po pošteni vrednosti, se njegova nabavna vrednost izmeri po knjigovodski vrednosti danega sredstva.

25 Podjetje oceni, do kakšne mere naj bi menjalni posel vplival na prihodnje denarne tokove, in tako ugotovi, ali ima menjalna transakcija komercialno vsebino. Menjalni posel ima komercialno vsebino, če:

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

(b) vrednost dela poslovanja podjetja, na katero transakcija vpliva, ki je značilna za podjetje, se zaradi zamenjave spremeni, ter

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

▼B

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

▼M33

26 Pošteno vrednost sredstva je mogoče zanesljivo izmeriti, če (a) spremenljivost razpona meritev utemeljene poštene vrednosti ni pomembna za takšno sredstvo ali (b) če je verjetnosti različnih ocen znotraj razpona mogoče utemeljeno oceniti in uporabiti pri merjenju poštene vrednosti. Če lahko podjetje zanesljivo izmeri pošteno vrednost prejetega ali danega sredstva, se poštena vrednost danega sredstva uporablja za merjenje nabavne vrednosti prejetega sredstva, razen če je poštena vrednost prejetega sredstva bolj jasna.

▼B

27 Nabavna vrednost opredmetenega osnovnega sredstva v lasti najemnika v okviru finančnega najema se ugotavlja v skladu z MRS 17.

28 Od knjigovodske vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva se lahko v skladu z MRS 20 – *Obračunavanje državnih podpor in razkrivanje državne pomoči* – odštejejo državne podpore.

MERJENJE PO PRIPOZNAVANJU

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

Model nabavne vrednosti

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

Model prevrednotenja

31 Po pripoznanju za sredstvo je treba opredmeteno osnovno sredstvo, katerega pošteno vrednost je mogoče zanesljivo izmeriti, razvidovati po prevrednotenem znesku, ki je njegova poštena vrednost na dan prevrednotenja, zmanjšana za vsak kasnejši amortizacijski popravek vrednosti in kasnejše akumulirane izgube zaradi oslabitve. Prevrednotenje mora biti dovolj redno, da se knjigovodska vrednost ne razlikuje bistveno od tiste, ki bi se ugotovila z uporabo poštene vrednosti na dan ►M5 izkaza finančnega položaja ◄.

▼M33

_____

▼B

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

▼M43

35 Če se opredmeteno osnovno sredstvo prevrednoti, se knjigovodska vrednost sredstva prilagodi prevrednotenemu znesku. Na dan prevrednotenja, se sredstvo obravnava na enega od naslednjih načinov:

(a) kosmata knjigovodska vrednost se prilagodi na način, ki je skladen s prevrednotenjem knjigovodske vrednosti sredstva. Na primer, kosmata knjigovodska vrednost se lahko prevrednoti z upoštevanjem pomembnih tržnih podatkov ali pa se prevrednoti sorazmerno s spremembo knjigovodske vrednosti. Akumulirana amortizacija na dan prevrednotenja se prilagodi, da je enaka razliki med kosmato knjigovodsko vrednostjo in knjigovodsko vrednostjo sredstva po upoštevanju akumulirane izgube zaradi oslabitve; ali

(b) akumulirana amortizacija se odpravi z zmanjšanjem kosmate knjigovodske vrednosti sredstva.

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

▼B

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

▼M45

37 Vrsta opredmetenih osnovnih sredstev je skupina sredstev s podobno naravo in uporabo pri poslovanju podjetja. Posamezne vrste so na primer:

▼B

(a) zemljišča,

(b) zemljišča z zgradbami,

(c) stroji,

(d) ladje,

(e) letala,

(f) motorna vozila,

▼M45

(g) pohištvo in vgrajena oprema,

(h) pisarniška oprema, ter

(i) plodonosne trajnice.

▼B

38 Postavke v skupini opredmetenih osnovnih sredstev se prevrednotijo hkrati, da bi se izognili izbirnemu prevrednotenju sredstev in da v računovodskih izkazih ne bi poročali o zneskih, ki bi bili mešanica nabavnih vrednosti in vrednosti na različne dneve. Vendar je skupino sredstev možno prevrednotiti občasno, če se ta skupina prevrednoti v kratkem času in če je prevrednotenje posproteno.

▼B

►M5 39 Če se knjigovodska vrednost sredstva poveča zaradi prevrednotenja, se mora povečanje pripoznati v drugem vseobsegajočem donosu in uvrstiti v lastniški kapital pod naslovom prevrednotovalni presežek. ◄ Povečanje pa se mora pripoznati v poslovnem izidu, kolikor odpravi zmanjšanje iz prevrednotenja istega sredstva, ki je bilo prej pripoznano v poslovnem izidu.

40 Če se knjigovodska vrednost sredstev zmanjša zaradi prevrednotenja, se mora zmanjšanje pripoznati v poslovnem izidu. ►M5 Zmanjšanje pa se mora pripoznati v drugem vseobsegajočem donosu do višine stanja v dobro v prevrednotovalnem presežku pri istem sredstvu. Zmanjšanje, pripoznano v drugem vseobsegajočem donosu, zniža akumuliran znesek v lastniškem kapitalu pod naslovom prevrednotovalni presežek. ◄

41 Prevrednotovalni presežek opredmetenih osnovnih sredstev, ki je sestavni del lastniškega kapitala, se lahko prenese neposredno na zadržani čisti dobiček, ko je pripoznanje sredstva odpravljeno. To lahko vključuje prenos celotnega presežka, ko je sredstvo izločeno iz uporabe ali odtujeno. Vendar pa se lahko del presežka prenese tudi, ko podjetje sredstvo uporablja. V takšnem primeru je preneseni znesek presežka razlika med amortizacijo na podlagi prevrednotene knjigovodske vrednosti sredstva in amortizacijo na podlagi njegove izvirne nabavne vrednosti. Prenosi iz prevrednotovalnega presežka v zadržani čisti dobiček se ne opravijo preko poslovnega izida.

42 Morebitni vplivi na davek iz dobička, ki izvirajo iz prevrednotenja opredmetnih osnovnih sredstev, se pripoznajo in razkrijejo v skladu z MRS 12 – *Davek iz dobička*.

Amortizacija

43 Vsako posamezno opredmeteno osnovno sredstvo z visoko nabavno vrednostjo v primerjavi s celotno nabavno vrednostjo sredstva se mora amortizirati posebej.

▼M12

44 Podjetje razporedi prvotno pripoznani znesek za opredmeteno osnovno sredstvo po njegovih pomembnejših delih in posebej amortizira vsak tak del. Včasih je lahko ustrezno posebej amortizirati trup letala in njegove motorje, in sicer ne glede na to, ali je letalo v lasti podjetja ali je predmet finančnega najema. Podobno, če podjetje pridobi opredmetena osnovna sredstva, ki so predmet poslovnega najema, v katerem je najemodajalec, bi bilo lahko ustrezno posebej amortizirati zneske, ki se kažejo v nabavni vrednosti postavke in jih je mogoče pripisati ugodnim ali neugodnim pogojem najema v primerjavi s pogoji na trgu.

▼B

45 Možno je, da ima neki pomembnejši del opredmetenega osnovnega sredstva isto dobo koristnosti in metodo amortiziranja kot neki drugi pomembnejši del istega sredstva. Taki deli se lahko pri določanju zneska amortizacije razvrstijo v skupine.

46 Kolikor podjetje posebej amortizira nekatere dele posameznega opredmetenega osnovnega sredstva, mora posebej amortizirati tudi preostanek tega sredstva. Preostanek sestavljajo tisti deli sredstva, ki sami po sebi niso pomembni. Če ima podjetje različna pričakovanja glede teh delov, je morda potrebno uporabiti metode za določanje približnih vrednosti, da bi preostanek amortizirali na način, ki bi pokazal dejanski vzorec porabe in/ali dobo koristnosti delov preostanka.

▼B

47 Podjetje se lahko odloči, da bo posebej amortiziralo tiste dele sredstva, katerih nabavna vrednost ni visoka v primerjavi s celotno nabavno vrednostjo sredstva.

48 Znesek amortizacije se v vsakem obdobju mora pripoznati v poslovnem izidu, razen če je vštet v knjigovodsko vrednost kakega drugega sredstva.

49 Znesek amortizacije v obdobju se običajno pripozna v poslovnem izidu. Včasih pa se bodoče gospodarske koristi, utelešene v sredstvu, izrabljajo za proizvajanje drugih sredstev. V takšnem primeru je znesek amortizacije del stroškov drugih sredstev in se vključi v njihovo knjigovodsko vrednost. Na primer amortizacija proizvajalnega obrata in opreme se všteje v stroške pretvarjanja zalog (glejte MRS 2). Podobno je amortizacijo opredmetenih osnovnih sredstev, ki se uporabljajo v razvojnih dejavnostih, mogoče všteti v nabavno vrednost neopredmetenih sredstev, pripoznanih po MRS 38 – *Neopredmetena sredstva*.

Amortizirljivi znesek in amortizacijsko obdobje

50 Amortizirljivi znesek sredstva se mora premišljeno razporejati skozi celotno dobo njegove koristnosti.

51 Preostala vrednost in doba koristnosti sredstva se mora pregledati vsaj ob koncu vsakega poslovnega leta in, če so pričakovanja drugačna od prejšnjih ocen, se sprememba ali spremembe v skladu z MRS 8 – *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake* – morajo obravnavati *kot sprememba računovodske ocene.*

52 Amortizacija se pripozna tudi, če poštena vrednost sredstva presega njegovo knjigovodsko vrednost, pri čemer preostala vrednost sredstva ne sme presegati njegove knjigovodske vrednosti. Popravilo in vzdrževanje sredstva ne razveljavljata potrebe po amortizaciji.

53 Amortizirljivi znesek sredstva se določi po odštetju preostale vrednosti sredstva. Dejansko pa je preostala vrednost sredstva pogosto nepomembna in zato pri izračunu zneska amortizacije nebistvena.

54 Preostala vrednost sredstva lahko naraste do te mere, da je enaka ali višja od knjigovodske vrednosti sredstva. V tem primeru je znesek amortizacije sredstva enak nič, razen če njegova preostala vrednost kasneje pade pod knjigovodsko vrednost sredstva oziroma dokler ne pride do takšnega padca.

55 Amortizacija sredstva se začne, ko je sredstvo razpoložljivo za uporabo, torej ko je sredstvo na svojem mestu in v stanju, v katerem bo lahko delovalo na način, ki ga je poslovodstvo predvidevalo. Amortizacija sredstva preneha na zgodnejši datum od naslednjih dveh: datum, ko je sredstvo razvrščeno med sredstva za prodajo (ali vključeno v skupino za odtujitev) v skladu z MSRP 5 ali datum, ko je odpravljeno pripoznanje sredstva. Zato amortizacija ne preneha, kadar je sredstvo neizrabljeno ali umaknjeno iz uporabe, razen če je v celoti amortizirano. Po metodah amortiziranja zaradi uporabe je znesek amortizacije lahko enak nič, če proizvodnja stoji.

▼M47

56 Bodoče gospodarske koristi, utelešene v posameznem sredstvu, porabi podjetje predvsem v okviru njegove uporabe. Toda drugi dejavniki, kot so tehnična ali trgovalna zastarelost, fizično obrabljanje in fizično staranje, tudi kadar se sredstvo ne uporablja, pogosto povzročajo zmanjšanje gospodarskih koristi, ki bi jih to sredstvo lahko prinašalo. Zato se pri določanju dobe koristnosti sredstva upoštevajo vsi naslednji dejavniki:

▼B

(a) pričakovana raba sredstva. Raba se oceni glede na pričakovano zmogljivost sredstva ali fizične izložke;

(b) pričakovana fizična obraba in staranje, ki sta odvisna od poslovnih dejavnikov, kot so število izmen, v katerih se sredstvo uporablja, program popravil in vzdrževanja v podjetju ter vzdrževanje sredstva in skrb zanj, kadar se ne uporablja;

▼M47

(c) tehnična ali trgovalna zastarelost zaradi sprememb ali izboljšav pri proizvajanju ali zaradi sprememb v tržnem povpraševanju po proizvodu ali storitvi, ki je izložek sredstva. Pričakovana prihodnja znižanja prodajne cene postavke, ki je bila proizvedena z uporabo sredstva, bi lahko kazala pričakovano tehnično ali trgovalno zastarelost sredstva, ki pa bi lahko posledično odražala zmanjšanje bodočih gospodarskih koristi, utelešenih v sredstvu;

▼B

(d) zakonske ali podobne omejitve pri rabi sredstva, kot je datum izteka z njim povezanih najemov.

57 Doba koristnosti sredstva se opredeli s pričakovano koristnostjo za podjetje. Ravnateljska usmeritev v zvezi s sredstvi v podjetju lahko vključuje odtujitev sredstev po določenem času ali po izrabi določenega obsega bodočih gospodarskih koristi, utelešenih v sredstvu. Zato je doba koristnosti sredstva lahko krajša od dobe gospodarne uporabe. Ocena dobe koristnosti sredstva je stvar presoje na podlagi izkušenj, ki jih ima podjetje s podobnimi sredstvi.

58 Zemljišča in zgradbe so ločljiva sredstva in se obravnavajo posebej, celo če so pridobljena skupaj. Z izjemo nekaterih zemljišč, kot so kamnolomi in odlagališča odpadkov, ima zemljišče neomejeno dobo koristnosti in se zato ne amortizira. Zgradbe imajo omejeno dobo koristnosti in so zato amortizirljiva sredstva. Povečanje vrednosti zemljišča, na katerem stoji zgradba, ne vpliva na določitev amortizirljivega zneska zgradbe.

59 Če so v nabavno vrednost zemljišča všteti stroški demontaže, odstranitve in obnove mesta, se stroškovni del sredstva amortizira v obdobju pridobivanja koristi iz naslova teh stroškov. V nekaterih primerih ima lahko zemljišče kot tako omejeno dobo koristnosti, zaradi česar se amortizira tako, da so koristi, ki naj bi jih zemljišče nudilo, jasno razvidne.

Metoda amortiziranja

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

61 Uporabljena metoda amortiziranja sredstva se mora pregledati vsaj ob koncu vsakega poslovnega leta in, če pride do bistvenih sprememb pričakovanega vzorca uporabe bodočih gospodarskih koristi, utelešenih v sredstvu, se mora metoda amortiziranja spremeniti tako, da bo ustrezala spremenjenemu vzorcu. Takšna sprememba mora biti po MRS 8 obravnavana kot sprememba računovodske ocene.

▼B

62 Za strogo dosledno razporejanje zneska amortizacije sredstva je mogoče uporabljati v njegovi dobi koristnosti različne metode amortiziranja. Te so metoda enakomernega časovnega amortiziranja, metoda padajočega amortiziranja in metoda proizvedenih enot. Posledica metode enakomernega časovnega amortiziranja je stalni znesek amortizacije v vsej dobi koristnosti sredstva, če se preostala vrednost sredstva ne spremeni. Posledica metode padajočega amortiziranja so padajoči zneski amortizacije v vsej dobi koristnosti sredstva. Posledica metode proizvedenih enot pa so zneski amortizacije, temelječi na pričakovani uporabi ali učinkih sredstva. Podjetje izbere tisto metodo, ki najbolj natančno odraža pričakovan vzorec uporabe bodočih gospodarskih koristi, utelešenih v sredstvu. Izbrana metoda se nato dosledno uporablja v vseh naslednjih obdobjih, razen če pride do spremembe pričakovanega vzorca uporabe določenih bodočih gospodarskih koristi.

▼M47

62A Amortizacijska metoda, temelječa na prihodkih, ki jih ustvari dejavnost, ki vključuje uporabo sredstva, ni ustrezna. Prihodki, ki jih ustvari dejavnost, ki vključuje uporabo sredstva, na splošno odražajo druge dejavnike, kot je uporaba gospodarskih koristi sredstva. Na prihodke na primer vplivajo drugi vložki in postopki, dejavnosti prodaje in spremembe obsega prodaje in cen. Na cenovno komponento prihodkov lahko vpliva inflacija, ki ne vpliva na način, na katerega se sredstvo uporabi.

▼B

Oslabitev

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

64 [Izbrisano.]

Nadomestila za oslabitev

65 Nadomestila, ki jih dajejo tretje stranke za posamezna opredmetena osnovna sredstva, ki so bila oslabljena, izgubljena ali opuščena, se morajo vključiti v poslovni izid, ko zapadejo v plačilo.

66 Oslabitev ali izguba posameznih opredmetenih osnovnih sredstev, s tem povezane terjatve ali nadomestila, ki jih dajejo tretje stranke, ter vsak kasnejši nakup ali gradnja nadomestnih sredstev so ločeni gospodarski dogodki in jih je tako tudi treba obračunavati:

(a) oslabitve posameznih opredmetenih osnovnih sredstev se pripoznajo po MRS 36,

(b) odpravo pripoznanja tistih opredmetenih osnovnih sredstev, ki so izločena iz uporabe ali odtujena, ureja ta standard,

(c) nadomestila, ki jih dajejo tretje stranke za posamezna opredmetena osnovna sredstva, ki so bila oslabljena, izgubljena ali opuščena, se vključijo v poslovni izid, ko zapadejo v plačilo, ter

(d) vrednost tistih opredmetenih osnovnih sredstev, ki so bila obnovljena, kupljena ali zgrajena za nadomestitev, se opredeli v skladu s tem standardom.

ODPRAVA PRIPOZNANJA

67 Pripoznanje knjigovodske vrednosti posameznega opredmetenega osnovnega sredstva se mora odpraviti:

(a) ob odtujitvi, ali

(b) kadar se ne pričakuje nikakršne prihodnje gospodarske koristi iz njegove uporabe ali odtujitve.

▼B

68 Dobički ali izgube, ki izhajajo iz odpravitve pripoznanja posameznega opredmetenega osnovnega sredstva, se morajo vključiti v poslovni izid, ko se pripoznanje sredstva odpravi (razen če MRS 17 glede prodaje ali povratnega najema določa drugače). Dobički se ne razvrščajo kot prihodki.

▼M8

68A Vendar podjetje, ki med svojim rednim delovanjem rutinsko prodaja postavke opredmetenih osnovnih sredstev (nepremičnin, naprav in opreme), ki jih daje v najem drugim, prenese takšna sredstva v zaloge po njihovi knjigovodski vrednosti, ko se ne dajejo več v najem in se namenijo prodaji. Prejemki od prodaje takšnih sredstev se priznajo kot prihodki v skladu z MRS 18 *Prihodki*. MSRP 5 se ne uporablja, ko se sredstva v posesti za prodajo v rednem poslovanju prenesejo v zaloge.

▼M52

69 Odtujitev posameznega opredmetenega osnovnega sredstva je mogoča na več načinov (npr. s prodajo, finančnim najemom ali donacijo) Datum odtujitve posameznega opredmetenega osnovnega sredstva je datum, ko prejemnik pridobi pravico obvladovanja tega sredstva v skladu z zahtevami iz MSRP 15 za določanje, kdaj je izvršitvena obveza izpolnjena. MRS 17 se uporablja za odtujitev s prodajo in povratnim najemom.

▼B

70 Če podjetje po načelu pripoznavanja iz 7. člena v knjigovodski vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva pripozna stroške nadomestitve dela sredstva, potem odpravi pripoznanje knjigovodske vrednosti nadomeščenega dela ne glede na to, ali je bil nadomeščen del amortiziran posebej. Če podjetje ne more določiti knjigovodske vrednosti nadomeščenega dela, lahko s stroški nadomestitve pokaže, kolikšna je bila vrednost nadomeščenega dela v trenutku pridobitve ali zgraditve.

71 Dobički ali izgube, ki izhajajo iz odpravitve pripoznanja posameznega opredmetenega osnovnega sredstva, se morajo izračunati na podlagi razlike med čistim donosom ob odtujitvi, če obstaja, in knjigovodsko vrednostjo sredstva.

▼M52

72 Znesek nadomestila, ki se vključi v dobiček ali izgubo zaradi odprave pripoznanja posameznega opredmetenega osnovnega sredstva, se določi v skladu z zahtevami za določitev transakcijske cene v 47.–72. členu MSRP 15. Poznejše spremembe ocenjenega zneska nadomestila, ki se vključi v dobiček ali izgubo, se obračunajo v skladu z zahtevami za spremembe transakcijske cene v MSRP 15.

▼B

RAZKRITJE

73 Računovodski izkazi morajo pri vsaki skupini opredmetenih osnovnih sredstev ustrezno razkrivati:

(a) podlage za merjenje, uporabljene pri ugotavljanju kosmate knjigovodske vrednosti,

(b) uporabljene metode amortiziranja,

(c) dobo koristnosti ali uporabljene stopnje amortiziranja,

(d) kosmato knjigovodsko vrednost in nabrano amortizacijo (povezano z nabranimi izgubami zaradi oslabitve) na začetku in na koncu obdobja, ter

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

(i) nabave,

▼B

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

(iii) pridobitve s poslovnim združevanjem,

(iv) morebitna povečanja ali zmanjšanja, ki izhajajo iz prevrednotenj po 31., 39. in 40. členu ter iz izgub zaradi oslabitve, ►M5 pripoznanih ali odpravljenih v drugem vseobsegajočem donosu ◄ po MRS 36,

(v) izgube zaradi oslabitve, pripoznane v poslovnem izidu v skladu z MRS *36,*

(vi) izgube zaradi oslabitve, odpravljene v poslovnem izidu v skladu z MRS 36,

(vii) amortizacijo,

(viii) čisto tečajno razliko, ki izhaja iz prevedbe računovodskih izkazov iz funkcijske tuje valute v drugo predstavitveno valuto, vključno s prevedbo poslovanja v tujini v predstavitveno valuto poročajočega podjetja, ter

(ix) druge spremembe.

74 Računovodski izkazi morajo razkriti tudi:

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

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

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

(d) če ni že posebej razkrito v obrazcu ►M5 izkaza vseobsegajočega donosa ◄, višino nadomestil iz poslovnega izida, plačanih s strani tretjih strank za opredmetena osnovna sredstva, ki so bila oslabljena, izgubljena ali opuščena.

75 Izbira metode amortiziranja in ocena dobe koristnosti sredstev sta stvar presoje. Zato razkritje sprejetih metod in ocenjenih dob koristnosti ali amortizacijskih stopenj dá uporabnikom računovodskih izkazov informacije, ki jim omogočijo pregledati usmeritve, ki jih je izbralo ravnateljstvo, in jim olajšajo primerjave z drugimi podjetji. Zaradi podobnih razlogov je treba razkriti tudi:

(a) amortizacijo v obdobju, ki je pripoznana bodisi v poslovnem izidu bodisi kot del nabavne vrednosti drugih sredstev, ter

(b) akumulirano amortizacijo ob izteku obdobja.

76 V skladu z MRS 8 podjetje razkrije naravo in posledice spremembe računovodske ocene, ki vpliva na trenutno obdobje ali pa se pričakuje, da bo vplivala na prihodnja obdobja. Pri opredmetenih osnovnih sredstvih lahko takšna razkritja izhajajo iz sprememb ocen glede na:

(a) preostale vrednosti,

(b) ocenjene stroške demontiranja, odstranitve in obnovitve opredmetenih osnovnih sredstev,

(c) dobo koristnosti, ter

(d) metode amortiziranja.

▼M33

77 **Če se kako opredmeteno osnovno sredstvo navede po prevrednotenih vrednostih, je treba poleg razkritij, ki se zahtevajo v MSRP 13, razkriti tudi:**

▼B

(a) dejanski datum prevrednotenja,

(b) ali je sodeloval neodvisen ocenjevalec vrednosti,

▼M33

(c) [izbrisano]

(d) [izbrisano]

▼B

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

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

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

79 Za uporabnike računovodskih izkazov so lahko koristne tudi naslednje informacije:

(a) knjigovodska vrednost začasno neizrabljenih opredmetenih osnovnih sredstev,

(b) kosmata knjigovodska vrednost vsakega v celoti amortiziranega opredmetenega osnovnega sredstva, ki se še uporablja,

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

(d) če se uporablja model nabavne vrednosti, poštena vrednost opredmetenih osnovnih sredstev, če je ta bistveno drugačna od knjigovodske vrednosti.

Zato se podjetjem razkrivanje teh postavk priporoča.

PREHODNE DOLOČBE

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

▼M43

80A *Cikel letnih izboljšav MSRP 2010–2012* je spremenil 35. člen. Podjetje mora uporabljati navedeno spremembo za vsa prevrednotenja, pripoznana v letnih obdobjih, ki se začnejo na dan prve uporabe navedene spremembe ali po tem datumu in v letnem obdobju neposredno pred datumom začetne uporabe. Podjetje lahko predstavi tudi prilagojene primerjalne informacije za katera koli predstavljena zgodnejša obdobja, vendar pa tega ni zavezano storiti. Če podjetje predstavi neprilagojene primerjalne informacije za katerokoli zgodnejše obdobje, jasno opredeli informacije, ki niso bile prilagojene, navede, da so bile predstavljene na drugačni podlagi, in razloži to podlago.

▼B

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

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

▼B

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

▼M5

81B MRS 1 *Predstavljanje računovodskih izkazov* (kakor je bil popravljen 2007) je spremenil terminologijo, ki se uporablja v celotnih MSRP. Poleg tega je spremenil 39., 40. in 73.(e)(iv) člen. Podjetje mora uporabljati te spremembe za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2009 ali pozneje. Če podjetje uporabi MRS 1 (kakor je bil popravljen 2007) za zgodnejše obdobje, morajo te spremembe veljati tudi za tako zgodnejše obdobje.

▼M12

81C MSRP 3 *Poslovne združitve* (kakor ga je leta 2008 revidiral Upravni odbor za mednarodne računovodske standarde) je spremenil 44. člen. Podjetje mora uporabljati navedeno spremembo za letna obdobja, ki se začnejo 1. julija 2009 ali pozneje. Če podjetje uporabi MSRP 3 (popravljen 2008) za zgodnejše obdobje, mora ta sprememba veljati tudi za tako zgodnejše obdobje.

▼M8

81D 6. in 69. člen sta se spremenila ter 68.A člen se je dodal v okviru *Izboljšav MSRP*, objavljenih maja 2008. Podjetje uporablja te spremembe za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2009 ali po tem datumu. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporabi spremembe v zgodnejšem obdobju, razkrije ta podatek in hkrati uporabi z njimi povezane spremembe MRS 7 *Izkaz denarnih tokov*.

81E Spremenjen je bil 5. člen v okviru *Izboljšav MSRP*, objavljenih maja 2008. Podjetje uporablja to spremembo za naprej za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2009 ali po tem datumu. Uporaba pred tem datumom je dovoljena, če podjetje hkrati uporablja spremembe 8., 9., 22., 48., 53., 53.A, 53.B, 54., 57. in 85.B člena iz MRS 40. Če podjetje uporabi spremembo za zgodnejše obdobje, ta podatek razkrije.

▼M33

81F Z MSRP 13, ki je bil izdan maja 2011, je bila spremenjena opredelitev poštene vrednosti v 6. členu, spremenjeni 26., 35. in 77. člen ter izbrisana 32. in 33. člen. Podjetje mora uporabiti navedene spremembe, kadar uporablja MSRP 13.

▼M36

81G *Cikel letnih izboljšav 2009–2011*, ki je bil izdan maja 2012, je spremenil 8. člen. Podjetje to spremembo uporablja za nazaj v skladu z MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake* za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2013 ali kasneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje to spremembo uporabi za zgodnejše obdobje, mora to razkriti.

▼M43

81H *Cikel letnih izboljšav MSRP 2010–2012*, ki je bil izdan decembra 2013, je spremenil 35. člen ter dodal 80.A člen. Podjetje mora uporabljati navedeno spremembo za letna obdobja, ki se začnejo 1. julija 2014 ali pozneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje to spremembo uporabi za zgodnejše obdobje, mora to razkriti.

▼**M47**

81I *Pojasnitev sprejemljivih metod amortizacije* (spremembe MRS 16 in MRS 38), izdana maja 2014, spremenjeni 56. člen in dodani 62.A člen. Podjetje mora uporabljati navedene spremembe za naprej za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2016 ali pozneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporablja te spremembe za zgodnejše obdobje, mora to razkriti.

▼**M52**

81J Z MSRP 15 – *Prihodki iz pogodb s kupci*, izdanim maja 2014, so bili spremenjeni 68.A, 69. in 72. člen. Podjetje mora uporabljati navedene spremembe, kadar uporablja MSRP 15.

▼**M45**

81K *Kmetijstvo: plodonosne trajnice* (spremembe MRS 16 in MRS 41) – s temi spremembami, izdanimi junija 2014, so bili spremenjeni 3., 6. in 37. člen ter dodani 22.A člen in 81.L–81.M člen. Podjetje uporablja te spremembe za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2016 ali pozneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje navedene spremembe uporablja za zgodnejše obdobje, mora to razkriti. Podjetje te spremembe uporabi za nazaj v skladu z MRS 8, razen v primeru iz 81.M člena.

81L V poročevalskem obdobju, v katerem se prvič uporabi *Kmetijstvo: plodonosne trajnice* (spremembe MRS 16 in MRS 41), podjetju ni treba razkriti kvantitativnih informacij, zahtevanih v 28.(f) členu MRS 8, za tekoče obdobje. Vendar mora podjetje predložiti kvantitativne informacije, zahtevane v 28.(f) členu MRS 8, za vsako predstavljeno preteklo obdobje.

81M Podjetje se lahko odloči, da bo postavko plodonosnih trajnic merilo po pošteni vrednosti na začetku prvega obdobja, predstavljenega v računovodskih izkazih za poročevalsko obdobje, v katerem podjetje prvič uporabi *Kmetijstvo: plodonosne trajnice* (spremembe MRS 16 in MRS 41), ter uporabi to pošteno vrednost kot predpostavljeno vrednost na ta dan. Vsaka razlika med prejšnjo knjigovodsko vrednostjo in pošteno vrednostjo se pripozna v začetnem zadržanem dobičku na začetku prvega predstavljenega obdobja.

▼**B**

UMIK DRUGIH IZJAV

82 Ta standard nadomesti MRS 16 – *Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema)* – (popravljen 1998).

83 Ta standard nadomesti naslednja pojasnila:

(a) SOP-6 – *Stroški spreminjanja obstoječih računalniških programov,*

(b) SOP-14 – *Opredmetena osnovna sredstva – nadomestila za oslabitev ali izgubo posameznih sredstev* –, ter

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

▼B

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 17

Najemi

CILJ

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

PODROČJE UPORABE

2 Ta standard se uporablja pri obračunavanju vseh najemov, razen pri:

(a) najemnih pogodbah o iskanju ali izrabljanju rudnin, nafte, zemeljskega plina in podobnih neobnovljivih dobrin, ter

(b) licenčnih pogodbah o zadevah, kot so filmi za predvajanje v kinematografih, videoposnetki, gledališke igre, rokopisi, patenti in avtorske pravice.

▼M45

Ta standard se ne uporablja kot podlaga za merjenje:

▼B

(a) nepremičnin v posesti najemnikov, ki se obravnavajo kot naložbene nepremičnine (glejte MRS 40 – *Naložbene nepremičnine),*

(b) naložbenih nepremičnin, ki jih najemodajalci oddajo v poslovni najem (glejte MRS 40),

▼M45

(c) bioloških sredstev, ki spadajo v področje uporabe MRS 41 – *Kmetijstvo*, ki jih imajo najemniki v finančnem najemu, ali

(d) bioloških sredstev, ki spadajo v področje MRS 41, ki jih najemodajalci oddajo v poslovni najem.

▼B

3 Ta standard velja za pogodbe, s katerimi se prenašajo pravice do uporabe sredstev, čeprav se od najemodajalca lahko zahtevajo pomembne storitve v zvezi z delovanjem in vzdrževanjem takšnih sredstev. Ta standard ne velja za pogodbe o storitvah, s katerimi se pravice do uporabe sredstev ne prenesejo z ene pogodbene stranke na drugo.

OPREDELITVE POJMOV

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

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

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

Poslovni najem je najem, ki ni finančni najem.

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

(a) takrat, ko se pojavi kak malo verjeten pojav,

(b) z dovoljenjem najemodajalca,

▼B

(c) če najemnik sklene z istim najemodajalcem nov najem za isto ali enako sredstvo, ali

(d) če najemnik plača dodaten znesek, ki že ob sklenitvi najema sprejemljivo zagotavlja nadaljevanje najema.

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

(a) najem označi kot bodisi posloven bodisi finančen najem, ter

(b) če gre za finančen najem, se določijo zneski, ki se pripoznajo na začetku najema.

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

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

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

(a) pri najemniku skupaj z vsemi zneski, za katere jamči najemnik ali z njim povezana stranka, ali

(b) pri najemodajalcu skupaj z vso preostalo vrednostjo, za katero najemodajalcu jamči:

(i) najemnik,

(ii) z njim povezana stranka, ali

(iii) tretja stranka, ki ni povezana z najemnikom in je finančno sposobna poravnati obveznosti iz jamstva.

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

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

Doba gospodarne uporabe je:

(a) doba, v kateri je pričakovati, da bo sredstvo lahko gospodarno uporabljal en uporabnik ali več uporabnikov, ali

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

▼B

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

Zajamčena preostala vrednost je:

(a) pri najemniku tisti del preostale vrednosti, za katerega jamči najemnik ali z njim povezana stranka (znesek jamstva je največji znesek, ki ga bo v vsakem primeru treba plačati), ter

(b) pri najemodajalcu pa tisti del preostale vrednosti, za katerega jamči najemnik ali tretja stranka, ki ni povezana z najemnikom in je finančno sposobna poravnati obveznosti iz jamstva.

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

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

Bruto naložba v najem je celota:

(a) najmanjše vsote najemnin pri finančnem najemu s stališča najemodajalca in

(b) morebitna nezajamčena preostala vrednost, ki pripada najemodajalcu.

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

Nezasluženi finančni prihodek je razlika med:

(a) bruto naložbo v najem in

(b) čisto naložbo v najem.

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

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

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

5 Najemna pogodba ali obveza lahko vsebuje določbo o prilagoditvi vsote najemnin spremembam stroškov nabave ali gradnje najete nepremičnine ali spremembam drugih meril stroškov in vrednosti, kot so splošne ravni cen, ali stroškov najemodajalca za financiranje najema, ki velja za obdobje med sklenitvijo najema in začetkom trajanja najema. Če je tako, se v okviru tega standarda šteje, da se učinki takšnih sprememb pojavijo ob sklenitvi najema.

▼B

6 Opredelitev najema vključuje pogodbe o najemu sredstva, v katerih je določba, da ima najemnik ob izpolnitvi dogovorjenih pogojev opcijo pridobiti lastninsko pravico na tem sredstvu. Take pogodbe so včasih označene kot pogodbe o najemnem nakupu.

▼M33

6A V MRS 17 se izraz „poštena vrednost“ uporablja na način, ki se v nekaterih pogledih razlikuje od opredelitve poštene vrednosti v MSRP 13 *Merjenje poštene vrednosti*. Zato mora podjetje pri uporabi MRS 17 izmeriti pošteno vrednost v skladu z MRS 17 in ne v skladu z MSRP 13.

▼B

RAZVRSTITEV NAJEMOV

7 Razvrstitev najemov, uporabljena v tem standardu, je zasnovana na obsegu, v katerem tveganja in koristi, povezani z lastništvom najetega sredstva, bremenijo najemodajalca ali najemnika. Med tveganji so možnosti izgub zaradi neizrabljene zmogljivosti ali tehnološke zastarelosti ter nihanj donosa zaradi spreminjanja gospodarskih okoliščin. Koristi pa so lahko povezane s pričakovanjem, da bo uporaba sredstva prinašala dobiček v njegovi dobi gospodarne uporabe, in pričakovanje dobička iz povečane vrednosti ali iz trženja preostale vrednosti.

8 Najem se razvrsti kot finančni najem, če se pri njem prenesejo skoraj vsa tveganja in koristi, povezani z lastništvom. Najem se razvrsti kot poslovni najem, če ne pride do pomembnega prenosa tveganj in koristi, povezanih z lastništvom.

9 Ker je transakcija med najemodajalcem in najemnikom zasnovana na pogodbi med njima, je prav, da se pri tem uporabljajo dosledne opredelitve pojmov. Uporaba teh opredelitev v različnih okoliščinah, v katerih delujeta obe strani, včasih povzroči, da najemodajalec in najemnik razvrstita isti najem vsak na svoj način. Na primer to lahko velja, če se najemodajalec okoristi iz naslova jamstva za preostalo vrednost, ki ga da stranka, nepovezana z najemnikom.

10 Ali je najem finančni najem ali poslovni najem, je odvisno bolj od vsebine transakcije kot od oblike pogodbe ([1]). Zgledi okoliščin, ki posamič ali skupaj lahko običajno vodijo do razvrstitve najema kot finančnega najema, so:

(a) z najemom se prenese lastništvo sredstva na najemnika do konca trajanja najema,

(b) najemnik ima opcijo kupiti sredstvo po ceni, ki je po pričakovanju dovolj manjša od poštene vrednosti na dan, ko je to opcijo mogoče izrabiti, in je ob sklenitvi najema precej gotovo, da bo najemnik to opcijo izrabil,

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

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

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

▼B

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

11 Znaki okoliščin, ki posamič ali skupaj lahko prav tako vodijo do razvrstitve najema kot finančnega najema, so:

(a) če najemnik lahko odpove najem, najemodajalčeve izgube zaradi odpovedi bremenijo najemnika,

(b) dobički ali izgube zaradi spreminjanja poštene preostale vrednosti pripadajo najemniku (na primer v obliki povračila najemnine, ki je enako večini prihodkov od prodaje ob koncu najema), ter

(c) najemnik lahko podaljša najem v naslednje obdobje za najemnino, ki je bistveno manjša od tržne.

12 Zgledi in znaki iz 10. in 11. člena niso vedno odločilni. Če druge značilnosti jasno kažejo, da se pri najemu pomembna tveganja in koristi, povezane z lastništvom, ne prenesejo, se najem označi kot poslovni najem. Na primer če se lastništvo sredstva prenese ob izteku najema v zameno za spremenljivo plačilo, enako takratni pošteni vrednosti, ali če gre za pogojne najemnine, zaradi česar najemnik ne nosi vseh pomembnih tveganj in koristi.

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

▼M22

_____

15A Kadar najem vključuje tako element zemljišč kot tudi element zgradb, podjetje ločeno oceni, ali posamezni element predstavlja finančni ali poslovni najem, v skladu s 7.–13. členom. Pri ugotavljanju, ali element zemljišč predstavlja poslovni ali finančni najem, je pomemben dejavnik ta, da imajo zemljišča praviloma neomejeno dobo gospodarske rabe.

▼B

16 Kadar je pri razvrščanju in obračunavanju najema zemljišča in zgradb potrebno, se najmanjša vsota najemnin (vključno z vnaprejšnjimi enkratnimi plačili) ob sklenitvi najema porazdeli med zemljišče in zgradbe sorazmerno z ustreznimi poštenimi vrednostmi najemninskih deležev v zemljišču in zgradbah, ki so predmet najema. Če najemnin ni možno zanesljivo porazdeliti med zemljišče ali zgradbe, se celoten najem uvrsti med finančne najeme, razen če je jasno, da sta tako najem zgradb kot zemljišča poslovna najema, zaradi česar se celoten najem uvrsti med poslovne najeme.

▼B

17 Pri najemu zemljišča in zgradb, kjer je prvotno pripoznani znesek za zemljišče v skladu z 20. členom nebistven, se zemljišče in zgradbe pri razvrščanju obravnavajo kot celota, v skladu s členom 7–13 pa se uvrstijo bodisi med finančne bodisi poslovne najeme. V takem primeru se doba gospodarne uporabe zgradb upošteva kot doba gospodarne uporabe celotnega najetega sredstva.

18 Ločeno merjenje zemljišča in zgradb ni potrebno, če se najemnikov delež zemljišča in zgradb v skladu z MRS 40 obravnava kot naložbena nepremičnina in če se uporablja model poštene vrednosti. Natančni izračuni v okviru te ocene so potrebni le, če je razvrstitev zemljišča ali zgradb ali obeh negotova.

19 V skladu z MRS 40 lahko najemnik uvrsti delež v nepremičnini, posedovan na podlagi poslovnega najema, med naložbene nepremičnine. Če to stori, se delež v nepremičnini obračunava kot finančni najem, poleg tega pa se za pripoznano sredstvo uporablja tudi model poštene vrednosti. Najemnik mora najem tudi v prihodnje obračunavati kot finančni najem, celo če neki kasnejši poslovni dogodek spremeni naravo najemnikovega deleža v nepremičnini, ki se tako ne uvršča več med naložbene nepremičnine. Do tega pride, če najemnik na primer:

(a) uporablja nepremičnino, ki kasneje, po plačilu predpostavljene vrednosti, ki je enaka njeni pošteni vrednosti na dan spremembe uporabe, postane lastniško uporabljana nepremičnina, ali

(b) da svoj delež v podnajem, s čimer prenese vsa pomembna tveganja in koristi, povezane z lastništvom tega deleža, na tretjo stranko, ki ni povezana z njim. Najemnik obračunava takšen podnajem kot finančni najem tretji stranki ne glede na to, ali tretja stranka obračunava najem kot poslovni najem.

NAJEMI V RAČUNOVODSKIH IZKAZIH NAJEMNIKOV

Finančni najemi

Začetno pripoznanje

20 Najemniki morajo na začetku najema v ►M5 izkazu finančnega položaja ◄ pripoznati finančne najeme kot sredstva in obveznosti v zneskih, enakih pošteni vrednosti najetega sredstva ali, če je ta nižja, sedanji vrednosti najmanjše vsote najemnin, pri čemer se obe vrednosti določita ob sklenitvi najema. Pri izračunavanju sedanje vrednosti najmanjše vsote najemnin je diskontni količnik z najemom povezana obrestna mera, če jo je mogoče določiti; sicer se uporabi predpostavljena obrestna mera za sposojanje, ki bi jo moral plačati najemnik. Vsi začetni neposredni stroški, ki jih nosi najemnik, se prištejejo znesku, ki je pripoznan kot sredstvo.

21 Posle in druge poslovne dogodke je treba obračunavati in predstavljati glede na njihovo bistvo in finančno stvarnost, ne pa zgolj glede na pravno obliko. Medtem ko pravna oblika najemne pogodbe lahko najemniku odreka možnost pridobitve lastništva nad najetim sredstvom, pa sta pri finančnih najemih bistvo in finančna stvarnost taka, da najemnik pridobi gospodarske koristi od uporabe najetega sredstva v večini njegove dobe gospodarne uporabe, v zameno pa prevzame obvezo, da bo za to pravico plačal znesek, ki je ob sklenitvi najema blizu pošteni vrednosti sredstva, in z njim povezane finančne stroške.

▼B

22 Če ►M5 najemnikov izkaz finančnega položaja ◄ ne kaže omenjenih transakcij najema, so gospodarski dejavniki in raven dolgov podjetja podcenjeni, kar popači računovodske kazalnike. Zaradi tega je treba finančni najem prikazati v ►M5 najemnikovem izkazu finančnega položaja ◄ kot sredstvo in kot obvezo za plačevanje prihodnjih najemnin. Na začetku najema se v ►M5 izkazu finančnega položaja ◄ sredstvo in obveznost plačevanja prihodnjih najemnin pripoznata z enakim zneskom, z izjemo vseh začetnih neposrednih stroškov najemnika, ki se prištejejo znesku, pripoznanemu kot sredstvo.

23 Obveznosti za najeta sredstva ni ustrezno prikazati v računovodskih izkazih kot odbitno postavko od vrednosti najetih sredstev. Če so v obrazcu ►M5 izkaza finančnega položaja ◄ pri predstavljanju obveznosti ločene kratkoročne in nekratkoročne obveznosti, je treba enako ločevati dolgove za najemnine.

24 Začetni neposredni stroški se pogosto pojavljajo v zvezi s posebnim delovanjem pri najemu, na primer s pogajanji in zavarovanjem najema. Stroški, ki jih je mogoče pripisati najemnikovemu neposrednemu delovanju pri finančnem najemu, se prištejejo znesku, pripoznanemu kot sredstvo.

Kasnejše merjenje

25 Najmanjšo vsoto najemnin je treba porazdeliti med finančne stroške in zmanjšanje neporavnane obveznosti. Finančne stroške je treba razporediti na vsako obdobje med trajanjem najema, da se dobi stalna obrestna mera za preostalo stanje obveznosti. Možne najemnine je treba pripoznati kot odhodke v obdobjih, v katerih se pojavijo.

26 Navadno lahko najemnik pri razporejanju finančnih stroškov na obdobja med trajanjem najema uporabi kako približno vrednost, da se izračunavanje poenostavi.

27 Finančni najem povzroča stroške amortizacije amortizirljivih sredstev in finančni odhodek v vsakem obračunskem obdobju. Usmeritev za amortiziranje amortizirljivih najetih sredstev mora biti usklajena z usmeritvijo, ki jo podjetje uporablja pri lastnih amortizirljivih sredstvih, pripoznano amortizacijo pa je treba obračunati v skladu z MRS 16 – *Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema)* – in MRS 38 – *Neopredmetena sredstva.* Če ni utemeljenega zagotovila, da bo najemnik prevzel lastništvo do konca trajanja najema, je treba tako sredstvo povsem amortizirati bodisi med trajanjem najema bodisi v dobi koristnosti sredstva, odvisno od tega, kaj je krajše.

28 Amortizirljivi del vrednosti najetega sredstva se razporedi strogo dosledno med vsa obračunska obdobja v pričakovanem času njegove uporabe, postopki pa morajo biti v skladu z najemnikovimi usmeritvami za amortiziranje sredstev, ki so v njegovi lasti. Če je zelo gotovo, da bo sredstvo na koncu trajanja najema prešlo v najemnikovo last, je pričakovani čas njegove uporabe enak njegovi dobi koristnosti; sicer pa je treba sredstvo amortizirati bodisi med trajanjem najema bodisi v dobi koristnosti sredstva, odvisno od tega, kaj je krajše.

▼B

29 Vsota zneskov amortizacije sredstva in finančnih stroškov v obdobju je redko enaka najemnini, ki jo je treba plačati v tistem obdobju, zato ni pravilno, če se v plačilo zapadle najemnine preprosto pripoznajo kot odhodki. Potemtakem vrednost sredstva in z njim povezana obveznost po začetku najema praviloma nista enaka.

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

31 Najemniki morajo pri finančnih najemih poleg tistega, kar zahteva MSRP 7 – *Finančni instrumenti – Razkrivanje*, razkriti še:

(a) za vsako skupino sredstev čisto knjigovodsko vrednost na dan ►M5 izkaza finančnega položaja ◄.

(b) uskladitev najmanjše vsote prihodnjih najemnin na dan ►M5 izkaza finančnega položaja ◄ in sedanje vrednosti dolga za najemnine. Poleg tega mora podjetje razkriti najmanjšo vsoto prihodnjih najemnin na dan ►M5 izkaza finančnega položaja ◄ in sedanjo vrednost dolga za najemnine za vsako od naslednjih obdobij:

(i) v največ letu dni,

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

(iii) v več kot petih letih.

(c) možne najemnine, pripoznane kot odhodki v obdobju.

(d) vse prihodnje najmanjše podnajemnine, za katere se pričakuje, da bodo prejete iz nepreklicnih podnajemov na dan ►M5 izkaza finančnega položaja ◄.

(e) splošen opis najemnikovih bistvenih najemnih pogodb, ki vključujejo:

(i) podlago za opredelitev možnih plačil najemnin,

(ii) obstoj in pogoje za obnovitev ali možnosti nakupa in določbe o postopnem povečevanju najemnin, ter

(iii) omejitve, ki jih postavljajo določbe o najemu, kot so tiste, ki se nanašajo na dividende, dodatno zadolževanje in nadaljnje najeme, vendar ne samo to.

32 Zahteve po razkritju v skladu z MRS 16, MRS 36, MRS 38, MRS 40 in MRS 41 veljajo za najemnike, ki najamejo sredstva na podlagi finančnega najema.

Poslovni najemi

33 Pri poslovnem najemu je treba najemnine pripoznati kot odhodek po enakomerni časovni metodi v celotni dobi najema, razen če kaka druga dosledna podlaga bolj ustreza časovni razporeditvi uporabnikovih koristi ([1]).

34 Pri poslovnih najemih se najemnine (brez stroškov storitev, na primer zavarovanja in vzdrževanja) pripoznajo kot odhodek po enakomerni časovni metodi, razen če kaka druga dosledna podlaga bolj ustreza časovni razporeditvi uporabnikovih koristi.

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

▼B

35 Najemniki morajo pri poslovnih najemih poleg tistega, kar zahteva MSRP 7, razkriti še:

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

(i) v največ letu dni,

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

(iii) v več kot petih letih.

(b) vse prihodnje najmanjše podnajemnine, za katere se pričakuje, da bodo prejete iz nepreklicnih podnajemov na dan ►M5 izkaza finančnega položaja ◄,

(c) najemnine in podnajemnine, pripoznane kot odhodki v obdobju, z ločenimi zneski najmanjših najemnin, možnih najemnin in podnajemnin,

(d) splošen opis najemnikovih pomembnih najemnih pogodb, ki vključujejo:

(i) podlago za opredelitev možnih plačil najemnin,

(ii) obstoj in pogoje za obnovitev ali možnosti nakupa in določbe o postopnem povečevanju najemnin, ter

(iii) omejitve, ki jih postavljajo določbe o najemu, kot so tiste, ki se nanašajo na dividende, dodatno zadolževanje in nadaljnje najeme, vendar ne samo to.

NAJEMI V RAČUNOVODSKIH IZKAZIH NAJEMNIKOV

Finančni najemi

Začetno pripoznanje

36 Najemodajalec mora pripoznati v ►M5 svojem izkazu finančnega položaja ◄ sredstva, ki jih je dal v finančni najem, kot terjatev v vrednosti, ki je enaka čisti naložbi v najem.

37 Pri finančnem najemu se skoraj vsa tveganja in koristi, ki so povezani z lastništvom, prenesejo z najemodajalca na najemnika, zato najemodajalec obravnava najemnino kot vračilo glavnice in finančni prihodek, ki je nadomestilo in zaslužek za njegovo naložbo in storitve.

38 Začetni neposredni stroški pogosto nastanejo pri najemodajalcih in vključujejo zneske, kot so opravnine, honorarji za pravne storitve in notranji stroški, ki so dodatni in neposredno pripisljivi pogajanju in dogovarjanju o najemu. Sem ne spadajo posredni stroški prodajne in trženjske skupine. Pri finančnih najemih, kjer proizvajalci ali trgovci kot najemodajalci niso vpleteni, so začetni neposredni stroški vključeni v začetno merjenje terjatev iz naslova finančnega najema in znižajo višino prihodkov v času trajanja najema. Obrestna mera, sprejeta pri najemu, je določena tako, da se začetni neposredni stroški samodejno vključijo v terjatve iz naslova finančnega najema, zato jih ni treba posebej dodajati. Stroški, ki nastanejo pri proizvajalcu ali trgovcu kot najemodajalcu med pogajanjem in dogovarjanjem o najemu, niso zajeti v opredelitvi začetnih neposrednih stroškov. Zaradi tega niso vključeni v čisto naložbo v najem, pripoznajo pa se kot odhodek, ko se pripozna dobiček iz prodaje, kar je pri finančnem najemu praviloma na začetku najema.

▼B

Kasnejše merjenje

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

40 Najemodajalec si prizadeva finančne prihodke dosledno in preudarno razporediti na celotno dobo trajanja najema. Alokacija prihodkov je zasnovana na metodi, ki kaže stalni obdobni donos na najemodajalčevo čisto naložbo v finančni najem. Najemnine za posamezno obdobje brez stroškov opravljenih storitev se uporabljajo za zmanjšanje tako glavnice bruto naložbe v najem kot tudi nezasluženega finančnega prihodka.

41 Ocenjene nezajamčene preostale vrednosti, uporabljene pri izračunu kosmate vrednosti najemodajalčeve naložbe v najem, je treba redno preverjati. Če se zmanjša ocenjena nezajamčena preostala vrednost, je treba popraviti alokacijo prihodkov v dobi trajanja najema in takoj pripoznati vsako zmanjšanje, ki se nanaša na že vračunane zneske.

41A Sredstvo v finančnem najemu, razvrščeno med sredstva za prodajo (ali vključeno v skupino za odtujitev, ki je razvrščena med sredstva za prodajo) v skladu z MSRP 5 – *Nekratkoročna sredstva za prodajo in ustavljeno poslovanje* –, je treba obračunati v skladu s tem MSRP.

42 Proizvajalci ali trgovci kot najemodajalci morajo pripoznavati v poslovnem izidu iz prodaje v obdobju v skladu z usmeritvijo, ki jo upoštevajo pri neposredni prodaji. Če gre za ponudbo umetno nizkih obrestnih mer, se mora dobiček iz prodaje omejiti na tistega, ki bi veljal v primeru tržnih obrestnih mer. Stroški, ki nastanejo pri proizvajalcu ali trgovcu kot najemodajalcu med pogajanjem in dogovarjanjem o najemu, se morajo pripoznati kot odhodek, ko se pripozna dobiček iz prodaje.

43 Proizvajalci ali trgovci pogosto ponujajo možnost izbire med nakupom ali najemom sredstva. Finančni najem sredstva, pri katerem je najemodajalec proizvajalec ali trgovec, prinaša dve vrsti prihodkov:

(a) poslovni izid, ki ustreza poslovnemu izidu iz neposredne prodaje v najem danega sredstva na podlagi običajnih prodajnih cen, ki odsevajo tudi morebitne količinske ali druge popuste, ter

(b) finančne prihodke med trajanjem najema.

44 Prihodek od prodaje, ki ga na začetku najema pripozna proizvajalec ali trgovec kot najemodajalec, je poštena vrednost sredstva ali sedanja vrednost najmanjše vsote najemnin, ki jo izkazuje najemodajalec, izračunana na podlagi tržne obrestne mere. Stroški prodaje, pripoznani na začetku najema, so nabavna vrednost v najem danega sredstva ali knjigovodska vrednost, zmanjšana za sedanjo vrednost nezajamčene preostale vrednosti, če se ta razlikuje od prve. Razlika med prihodki od prodaje in stroški prodaje je dobiček iz prodaje, pripoznan v skladu z usmeritvijo, ki jo podjetje upošteva pri neposredni prodaji.

45 Proizvajalci ali trgovci kot najemodajalci včasih ponujajo umetno nizko obrestno mero, da bi pritegnili odjemalce. Zaradi uporabe takšne obrestne mere bi bil prevelik del celotnega prihodka pripoznan že v času prodaje. Če gre za ponudbo umetno nizkih obrestnih mer, se dobiček iz prodaje omeji na tistega, ki bi veljal v primeru tržnih obrestnih mer.

▼B

46 Stroški, ki nastanejo pri proizvajalcu ali trgovcu kot najemodajalcu med pogajanjem in dogovarjanjem o finančnem najemu, se pripoznajo kot odhodki na začetku najema, ker se v glavnem nanašajo na pridobivanje proizvajalčevega ali trgovčevega dobička iz prodaje.

47 Najemodajalci morajo pri finančnih najemih poleg tistega, kar zahteva MSRP 7, razkriti še:

(a) uskladitev bruto naložbe v najem na dan ►M5 izkaza finančnega položaja ◄ in sedanje vrednosti terjatev za najmanjšo vsoto najemnin na dan ►M5 izkaza finančnega položaja ◄. Poleg tega mora podjetje razkriti bruto naložbo v najem in sedanjo vrednost terjatev za najmanjšo vsoto najemnin na dan ►M5 izkaza finančnega položaja ◄ za vsako od naslednjih obdobij:

(i) v največ letu dni,

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

(iii) v več kot petih letih.

(b) nezasluženi finančni prihodek;

(c) nezajamčene preostale vrednosti, pripisane v korist najemodajalca;

(d) popravek vrednosti neizterljivih terjatev za najmanjše najemnine;

(e) možne najemnine, pripoznane kot prihodki v obdobju;

(f) splošen opis bistvenih najemodajalčevih najemnih pogodb.

48 Kot kazalec rasti je pogosto koristno razkriti tudi kosmate naložbe, zmanjšane za nezaslužene prihodke, v novo poslovanje, dodane v obdobju, po odštetju ustreznih zneskov odpovedanih najemov.

Poslovni najemi

49 Najemodajalci morajo prikazati v svojih ►M5 izkazih finančnega položaja ◄ sredstva, ki so predmet poslovnega najema, v skladu z njihovo naravo.

50 Prihodki od najemnin se morajo pri poslovnih najemih pripoznavati med prihodki enakomerno med trajanjem najema, razen če kaka druga podlaga bolj ustreza časovni razporeditvi zmanjševanja zaslužkov, ki izhajajo iz sredstva, danega v najem ([1]).

51 Stroški, tudi amortizacija, ki nastanejo pri ustvarjanju prihodkov od najemnin, se pripoznavajo kot odhodki. Prihodki od najemnin (razen plačil, prejetih za opravljene storitve, kot sta zavarovanje in vzdrževanje) se pripoznavajo časovno enakomerno med trajanjem najema, celo če se plačila ne prejemajo na tej podlagi, razen če kaka druga podlaga bolj ustreza časovni razporeditvi zmanjševanja zaslužkov, ki izhajajo iz sredstva, danega v najem.

52 Začetni neposredni stroški najemodajalcev, ki nastanejo med pogajanjem in dogovarjanjem o poslovnem najemu, se prištejejo knjigovodski vrednosti v najem danega sredstva in se v času trajanja najema pripoznajo kot odhodki na isti podlagi kot prihodki od najemnin.

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

▼B

53 Usmeritev za amortiziranje amortizirljivih sredstev, danih v najem, mora biti usklajena z običajno usmeritvijo za amortiziranje, ki se je najemodajalec drži v zvezi s podobnimi sredstvi, strošek amortizacije pa je treba izračunati na podlagi, ki jo določata MRS 16 in MRS 38.

54 Za ugotovitev, ali je najeto sredstvo oslabljeno, podjetje uporablja MRS 36.

55 Proizvajalec ali trgovec kot najemodajalec ob sklenitvi poslovnega najema ne pripozna nobenega dobička, ker najem ni enakovreden prodaji.

56 Najemodajalci morajo pri poslovnih najemih poleg tistega, kar zahteva MSRP 7, razkriti še:

(a) prihodnje najmanjše najemnine iz nepreklicnih poslovnih najemov v celoti in za vsako od naslednjih obdobij:

(i) v največ letu dni,

(ii) v več kot letu dni in ne več kot petih letih,

(iii) v več kot petih letih.

(b) celotno vrednost možnih najemnin, pripoznanih kot prihodki v obdobju,

(c) splošen opis najemodajalčevih najemnih pogodb.

57 Zahteve po razkritju v skladu z MRS 16, MRS 36, MRS 38, MRS 40 in MRS 41 veljajo za najemodajalce, ki oddajo sredstva v poslovni najem.

PRODAJNE TRANSAKCIJE S POVRATNIM NAJEMOM

58 Pri prodajni transakciji s povratnim najemom se neko sredstvo proda in nato vzame nazaj v najem. Najemnina in prodajna cena sta običajno odvisni druga od druge, ker so pogajanja o njiju hkratna. Računovodsko obravnavanje prodajne transakcije s povratnim najemom je odvisno od vrste najema.

59 Če na podlagi prodajne transakcije s povratnim najemom pride do finančnega najema, se presežek prihodkov od prodaje nad knjigovodsko vrednostjo ne sme takoj pripoznati kot prihodek prodajalca – najemnika. Namesto tega ga je treba odložiti in postopno vključevati ves čas trajanja najema.

60 Če je povratni najem finančni najem, je tak posel za najemodajalca način financiranja najemnika, pri čemer je sredstvo jamstvo. Zaradi tega ne bi bilo ustrezno obravnavati presežka prihodka od prodaje nad knjigovodsko vrednostjo kot prihodek. Tak presežek se odloži in se postopoma obračunava med trajanjem najema.

▼B

61 Če na podlagi prodajne transakcije s povratnim najemom pride do poslovnega najema in je jasno, da je transakcija sklenjena po pošteni vrednosti, je treba vsak poslovni izid pripoznati takoj. Če je prodajna cena manjša od poštene vrednosti, je treba poslovni izid pripoznati takoj, razen če se izguba nadomesti s prihodnjimi najemninami, ki so manjše od tržne cene; v takem primeru se mora izguba razmejiti in postopoma poravnavati v skladu z najemnino, dobljeno v obdobju, v katerem naj bi se sredstvo uporabljalo. Če je prodajna cena večja od poštene vrednosti, je treba presežek razmejiti in postopoma obračunavati v obdobju, v katerem se bo sredstvo po pričakovanju uporabljalo.

62 Če je povratni najem poslovni najem in se najemnina in prodajna cena določita po pošteni vrednosti, gre dejansko za običajno prodajno transakcijo, vsak poslovni izid pa se navadno pripozna takoj.

63 Pri poslovnih najemih je treba takoj pripoznati izgubo, ki je enaka razliki med knjigovodsko in pošteno vrednostjo, če je poštena vrednost sredstva v trenutku prodajne transakcije s povratnim najemom manjša od knjigovodske.

64 Pri finančnih najemih opisana prilagoditev ni potrebna, razen če pride do oslabitve; v takem primeru se knjigovodska vrednost zmanjša na nadomestljivo vrednost v skladu z MRS 36.

65 Zahteve po razkrivanju pri najemniku in najemodajalcu veljajo na enak način pri prodajnih transakcijah s povratnim najemom. Zahtevani opis bistvenih najemnih pogodb vodi do razkritja enkratnih ali nenavadnih določb v pogodbi ali določb o prodajnih transakcijah s povratnim najemom.

66 Za prodajne transakcije s povratnim najemom lahko veljajo sodila za ločeno razkrivanje iz MRS 1 – *Predstavljanje računovodskih izkazov*.

PREHODNE DOLOČBE

67 Ob upoštevanju 68. člena je uporaba tega standarda za nazaj priporočljiva, vendar ne obvezna. Če se standard ne uporablja za nazaj, je mogoče domnevati, da je bil saldo kateregakoli prej obstoječega finančnega najema pri najemodajalcu ugotovljen pravilno, zato ga je treba obračunati v skladu z določbami tega standarda.

68 Podjetje, ki je prej uporabljalo MRS 17 (popravljen 1997), mora vse spremembe v tem standardu uporabiti za vse najeme za nazaj ali, če se MRS 17 (popravljen 1997) ni uporabljal za nazaj, za vse najeme, sklenjene po prvi uporabi omenjenega standarda.

▼M22

68A Podjetje mora ponovno oceniti razvrstitev elementov zemljišč v še veljavnih najemih, ko sprejme spremembe iz 69.A člena, in sicer na podlagi informacij, ki so na voljo ob sklenitvi teh najemov. Najem, ki je po novem razvrščen kot finančni najem, mora pripoznati za nazaj v skladu z MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake*. Toda če podjetje nima informacij, potrebnih za uporabo sprememb za nazaj, mora:

(a) pri omenjenih najemih spremembe uporabiti na podlagi dejstev in okoliščin, ki veljajo na datum sprejema sprememb; in

▼M22

(b) pripoznati sredstvo in obveznost, povezani z najemom zemljišča, na novo razvrščenega kot finančni najem, po njunih poštenih vrednostih na omenjeni datum; morebitna razlika med poštenima vrednostma se pripozna v zadržanem čistem dobičku.

▼B

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

69 Podjetje začne uporabljati ta standard za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2005 ali kasneje. Uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Če podjetje uporablja ta standard za obdobje pred 1. januarjem 2005, mora to razkriti.

▼M22

69A V sklopu *Izboljšav MSRP*, izdanih aprila 2009, sta bila izbrisana 14. in 15. člen, medtem ko sta bila 15.A in 68.A člen dodana. Podjetje mora uporabljati navedene spremembe za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2010 ali pozneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporabi te spremembe za zgodnejše obdobje, mora to razkriti.

▼B

RAZVELJAVITEV MRS 17 (POPRAVLJEN LETA 1997)

70 Ta standard nadomesti MRS 17 – *Najemi* (popravljen 1997).

▼B

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 18

Prihodki

CILJ

Prihodki so v *Okvirnih navodilih za pripravljanje in predstavljanje računovodskih izkazov* opredeljeni kot povečanje gospodarskih koristi v obračunskem obdobju v obliki pritokov ali povečanja sredstev ali zmanjšanja obveznosti; posledica je povečanje lastniškega kapitala, ki se razlikuje od povečanj iz novih vplačil prinašalcev lastniškega kapitala. Prihodki obsegajo tako tiste iz rednega delovanja kot tudi dobičke. Prihodki iz rednega delovanja podjetja imajo različne oznake, kot so prihodki od prodaje, nadomestila, obresti, dividende in licenčnine. Cilj tega standarda je opisati računovodsko obravnavanje prihodkov, ki izhajajo iz različnih vrst poslov in poslovnih dogodkov.

Pri obračunavanju prihodkov je poglavitna določitev, kdaj pripoznati prihodke. Prihodki se pripoznajo, ko je verjetno, da bodo prihodnje gospodarske koristi pritekale v podjetje in da je te koristi mogoče zanesljivo izmeriti. Ta standard opredeljuje okoliščine, v katerih je zadoščeno tem sodilom in se zaradi tega prihodki pripoznajo. Prav tako daje praktične napotke za uporabo teh sodil.

PODROČJE UPORABE

1 Ta standard se mora uporabljati pri obračunavanju prihodkov, ki izhajajo iz naslednjih transakcij in poslovnih dogodkov:

(a) prodaje proizvodov,

(b) opravljanja storitev, ter

(c) uporabe sredstev podjetja, ki prinašajo obresti, licenčnine in dividende, pri drugih.

2 Ta standard nadomešča MRS 18 – *Upoštevanje prihodkov* –, sprejet leta 1982.

3 Proizvodi so proizvodi, ki jih proizvede podjetje, da bi jih prodalo, in proizvodi, kupljeni za prodajo, kot je trgovsko blago, ki ga kupi prodajalec na malo, ali zemljišče in druge nepremičnine, namenjene za ponovno prodajo.

4 Opravljanje storitev praviloma vključuje izvajanje pogodbeno dogovorjenih nalog v dogovorjenem obdobju. Storitve se lahko opravijo v enem obdobju ali v več obdobjih. Nekatere pogodbe za opravljanje storitev so neposredno povezane s pogodbami o gradbenih delih, na primer tiste za storitve vodij projektov in arhitektov. Prihodki, ki izhajajo iz takih pogodb, niso obravnavani v tem standardu, temveč se obravnavajo v skladu z zahtevami za pogodbe o gradbenih delih, kot so opredeljene v MRS 11 – *Pogodbe o gradbenih delih*.

5 Če uporabljajo sredstva podjetja drugi, pridobiva prihodke v obliki:

(a) obresti – obremenitev za uporabo denarnih sredstev ali njihovih ustreznikov ali zneskov, ki so jih drugi dolžni podjetju,

▼B

(b) licenčnin – obremenitev za uporabo dolgoročnih sredstev podjetja, na primer patentov, blagovnih znamk, avtorskih pravic in računalniških rešitev, ter

(c) dividend – distribucije čistega dobička prinašalcem kapitalskih vlog v sorazmerju z njihovimi deleži v posameznih skupinah kapitala.

6 Ta standard ne obravnava prihodkov, ki izhajajo iz:

(a) pogodb o najemu (glejte MRS 17 – *Najemi*),

(b) dividend, ki izhajajo iz finančnih naložb, obračunanih po metodi lastniškega kapitala (glejte ►**M32** MRS 28 – *Finančne naložbe v pridružena podjetja in skupne podvige* ◄),

(c) zavarovalne pogodbe v okviru MSRP 4 – *Zavarovalne pogodbe*,

(d) sprememb poštene vrednosti finančnih sredstev in finančnih obveznosti ali njihovih odtujitev (glejte MRS 39 – *Finančni instrumenti – pripoznavanje in merjenje*),

(e) sprememb vrednosti drugih gibljivih sredstev,

(f) začetnega pripoznanja in sprememb poštene vrednosti bioloških sredstev, povezanih s kmetijsko dejavnostjo (glejte MRS 41 – *Kmetijstvo*),

(g) začetnega pripoznanja kmetijskih pridelkov (glejte MRS 41), ter

(h) izkopavanja rudnin.

OPREDELITVE POJMOV

7 V tem standardu so uporabljeni naslednji izrazi, katerih pomeni so natančno določeni:

Prihodki so kosmati pritoki gospodarskih koristi v obdobju, ki nastajajo med rednim delovanjem podjetja, če povzročajo povečanja lastniškega kapitala, razen povečanj iz novih vplačil prinašalcev lastniškega kapitala.

▼M33

Poštena vrednost je cena, ki bi se prejela za prodajo sredstva ali plačala za prenos obveznosti v redni transakciji med udeleženci na trgu na datum merjenja. (Glej MSRP 13 *Merjenje poštene vrednosti*.)

▼B

8 Prihodki obsegajo samo kosmate pritoke prejetih gospodarskih koristi in terjatev na račun podjetja. Zneski, zbrani v korist tretjih strank, kot so prometni davki, davki od proizvodov in storitev ter davki na dodano vrednost, niso gospodarske koristi, ki pritekajo v podjetje, in tudi ne povečujejo njegovega lastniškega kapitala. Zato so izključeni iz prihodkov. Podobno v zastopniškem razmerju kosmati pritok gospodarskih koristi vključuje zneske, zbrane v korist opravnika, zaradi katerih se lastniški kapital v podjetju ne poveča. Zneski, ki so zbrani v korist opravnika, niso prihodki. Toda prihodki so zneski opravnin.

▼B

MERJENJE PRIHODKOV

9 Prihodki se morajo meriti po pošteni vrednosti prejetih nadomestil ali terjatev ([1]).

10 O znesku prihodkov iz posla se navadno sporazumeta podjetje in kupec ali uporabnik sredstva. Izmeri se po pošteni vrednosti prejetih nadomestil ali terjatev ob upoštevanju zneska trgovinskih in količinskih popustov, ki jih odobri podjetje.

11 V večini primerov ima nadomestilo obliko denarnih sredstev ali njihovih ustreznikov, znesek prihodkov pa je enak znesku denarnih sredstev ali njihovih ustreznikov, ki so bila ali bodo prejeta. Toda če se pritok denarnih sredstev ali njihovih ustreznikov odloži, je poštena vrednost nadomestil lahko manjša od nazivnega (nominalnega) zneska denarja, ki je bil ali bo prejet. Na primer podjetje lahko omogoči kupcu brezobrestni kredit ali od njega dobi za nadomestilo prodanega blaga menico, ki prinaša manj kot po tržni obrestni meri. Če gre zares za finančni posel, se poštena vrednost nadomestila določi z razobrestenjem (diskontiranjem) vseh prihodnjih prejemkov ob uporabi prisojene obrestne mere. Prisojena obrestna mera je jasneje določljiva izmed tehle dveh:

(a) prevladujoča mera za podoben instrument izdajatelja s podobno kreditno sposobnostjo, ali

(b) obrestna mera, ki razobresti (diskontira) nazivni (nominalni) znesek instrumenta na trenutno gotovinsko tržno ceno proizvodov ali storitev.

Razlika med pošteno vrednostjo in nazivnim zneskom nadomestila se pripozna kot prihodek od obresti v skladu z 29. in 30. členom ter v skladu z MRS 39 – Finančni instrumenti – pripoznavanje in merjenje.

12 Če se proizvodi ali storitve zamenjajo za proizvode ali storitve, ki imajo podobno naravo in vrednost, se zamenjava ne šteje kot posel, ki povzroči prihodke. Tako je pogosto pri proizvodih, kot je olje ali mleko, kjer dobavitelji zamenjujejo zaloge na različnih mestih, da bi pravočasno zadostili povpraševanju na kakem območju. Če se proizvodi prodajo ali storitve opravijo v zameno za neistovrstne proizvode ali storitve, se zamenjava šteje kot posel, ki povzroča prihodke. Prihodki se izmerijo po pošteni vrednosti proizvodov ali opravljenih storitev s preračunom za znesek vseh prenesenih denarnih sredstev ali njihovih ustreznikov. Če se poštena vrednost proizvodov ali prejetih storitev ne more zanesljivo izmeriti, se prihodki izmerijo po pošteni vrednosti oddanih proizvodov in storitev s preračunom za znesek vseh prenesenih denarnih sredstev ali njihovih ustreznikov.

UGOTAVLJANJE POSLOV

13 Pripoznavalna sodila iz tega standarda se navadno uporabljajo pri vsakem poslu posebej. V nekaterih okoliščinah pa je treba uporabljati pripoznavalna sodila pri ločeno ugotovljivih sestavnih delih posameznega posla, da bi odsevali bistvo posla. Na primer če prodajna cena proizvoda vključuje ugotovljiv znesek kasneje opravljenih storitev, se takšen znesek časovno razmeji in pripozna kot prihodek v obdobju, v katerem so storitve opravljene. In obratno, pripoznavalna sodila se uporabljajo pri dveh ali več poslih skupaj, če so tako povezana, da poslovnega učinka ni mogoče razumeti brez povezave z vsemi posli kot celoto. Na primer podjetje lahko proda proizvode in se hkrati posebej dogovori, da jih bo kasneje ponovno kupilo, ter tako zanika bistveni učinek posla; v takšnem primeru je treba posla obravnavati skupaj.

([1]) Glejte tudi SOP-31 *Prihodki – barter transakcije, ki vključujejo oglaševalske storitve.*

▼B

PRODAJA PROIZVODOV

14 Prihodki od prodaje proizvodov se morajo pripoznati, ko so izpolnjeni naslednji pogoji:

(a) podjetje prenese na kupca pomembne tveganja in koristi lastništva proizvodov,

(b) podjetje ne obdrži več niti toliko sodelovanja pri poslovodenju, kolikor se ga običajno povezuje z lastništvom, niti dejanskega odločanja o prodanih proizvodih,

(c) znesek prihodkov je mogoče zanesljivo izmeriti,

(d) verjetno je, da bodo gospodarske koristi, povezane s transakcijo, pritekale v podjetje, ter

(e) stroške, ki so nastali ali bodo nastali v zvezi s poslom, je mogoče zanesljivo izmeriti.

15 Ocena, ali je podjetje preneslo na kupca pomembne tveganja in koristi lastništva, zahteva proučitev okoliščin posla. V večini primerov se prenos tveganj in koristi lastništva, ujema s prenosom pravne upravičenosti ali s prenosom posesti na kupca. Tako je na primer pri večini prodaj na malo. V drugih primerih pa se tveganja in koristi lastništva, ne prenesejo takrat kot pravna upravičenost ali posest.

16 Če podjetje obdrži pomembna tveganja, povezana z lastništvom, posel ni prodaja in se prihodki ne pripoznajo. Podjetje lahko obdrži pomembno tveganje, povezano z lastništvom, na različne načine. Pomembne tveganja in koristi lastništva, lahko podjetje obdrži na primer v teh okoliščinah:

(a) če obdrži obvezo za primer nezadovoljive izvedbe, ki ni krita z običajnimi rezervacijami za jamstva,

(b) če je prejem prihodkov iz kake prodaje odvisen od kupčevega doseganja prihodkov iz prodaje proizvodov,

(c) če je poslane proizvode treba namestiti in je namestitev pomemben del pogodbe, ki je podjetje še ni izpolnilo, ter

(d) če ima prodajalec pravico razveljaviti nakup zaradi razloga, ki je opredeljen v prodajni pogodbi, in podjetje ni gotovo glede verjetnosti vračila.

17 Če podjetje obdrži le nepomembno tveganje, povezano z lastništvom, je posel prodaja in se prihodki pripoznajo. Na primer podjetje lahko obdrži pravno upravičenost do proizvoda, samo da bi zavarovalo unovčljivost zapadle terjatve. V takšnem primeru – če podjetje prenese pomembne tveganja in koristi lastništva – je posel prodaja in se prihodki pripoznajo. Drug primer, da podjetje obdrži le nepomembno tveganje, povezano z lastništvom, je lahko prodaja na malo, kadar se nezadovoljnemu kupcu ponudi vračilo. Prihodki se v takšnih primerih pripoznajo ob prodaji, če lahko prodajalec zanesljivo oceni prihodnja vračila in pripozna obveznost za vračila, zasnovana na prejšnjih izkušnjah in drugih ustreznih dejstvih.

▼B

18 Prihodki se pripoznajo le, če je verjetno, da bodo gospodarske koristi, povezane s poslom, pritekale v podjetje. V nekaterih primerih to morda ni verjetno, dokler nadomestilo ni prejeto ali dokler se negotovost ne odstrani. Lahko je na primer negotovo, ali bo tuja državna oblast dovolila nakazilo nadomestila za prodajo v to državo. Ko je dovoljenje dano, negotovosti ni več in se prihodki pripoznajo. Toda če je negotova unovčljivost zneska, ki je že vključen v prihodke, je neunovčljivi znesek ali znesek, katerega izterjava ni več verjetna, bolje pripoznati kot odhodek in ne kot prilagoditev prvotno pripoznanih prihodkov.

19 Prihodki in odhodki, ki se nanašajo na isti posel ali drug poslovni dogodek, se pripoznajo hkrati; temu postopku običajno rečemo vzporejanje prihodkov in odhodkov. Odhodke, tudi jamstva in druge stroške, ki se pojavljajo, ko so proizvodi že odposlani, je mogoče običajno zanesljivo izmeriti, če so izpolnjeni drugi pogoji za pripoznavanje prihodkov. Toda prihodkov ni mogoče pripoznati, če odhodkov ni mogoče zanesljivo izmeriti; v takšnih okoliščinah je vsako za prodajo prejeto nadomestilo treba pripoznati kot obveznost.

OPRAVLJANJE STORITEV

20 Če je mogoče zanesljivo oceniti izid posla, ki vključuje opravljanje storitev, se morajo s transakcijo povezani prihodki pripoznati glede na stopnjo njegove dokončanosti na dan ►**M5** izkaza finančnega položaja ◄. Izid posla je mogoče zanesljivo oceniti, če so izpolnjeni naslednji pogoji:

(a) znesek prihodkov je mogoče zanesljivo izmeriti,

(b) verjetno je, da bodo gospodarske koristi, povezane s transakcijo, pritekale v podjetje,

(c) stopnjo dokončanosti posla na dan ►**M5** izkaza finančnega položaja ◄ je mogoče zanesljivo izmeriti, ter

(d) stroške, ki so se pojavili v zvezi s poslom, in stroške za dokončanje posla je mogoče zanesljivo izmeriti ([1]).

21 Pripoznavanje prihodkov glede na stopnjo dokončanosti posla se pogosto označuje kot metoda odstotka dokončanosti del. Po tej metodi se prihodki pripoznajo v obračunskem obdobju, v katerem so storitve opravljene. Pripoznavanje prihodkov na tej podlagi daje koristne informacije o obsegu storitvene dejavnosti in izvedbi v obdobju. MRS 11 tudi zahteva pripoznavanje prihodkov na tej podlagi. Zahteve tega standarda so na splošno uporabne pri pripoznavanju prihodkov in z njimi povezanih odhodkov pri poslih, ki vključujejo opravljanje storitev.

22 Prihodki se pripoznajo le, če je verjetno, da bodo gospodarske koristi, povezane s poslom, pritekale v podjetje. Toda če se pojavi negotovost glede unovčljivosti zneska, ki je že vključen v prihodke, je neunovčljivi znesek ali znesek, katerega izterjava ni več verjetna, bolje pripoznati kot odhodek in ne kot prilagoditev zneska prvotno pripoznanih prihodkov.

([1]) Glejte tudi SOP-27 – *Ocenjevanje vsebine transakcij, ki vključujejo pravno obliko najema* in SOP-31 – *Prihodki – barter transakcije, ki vključujejo oglaševalske storitve.*

▼B

23 Podjetje je na splošno zmožno zanesljivih ocenitev, če se z drugimi strankami v poslu sporazume o:

(a) izsiljivih pravicah vsake stranke v zvezi s storitvijo, ki naj bi jo stranke opravile in prejele,

(b) izmenjanih nadomestilih, ter

(c) načinu in pogojih poravnave.

Prav tako mora podjetje navadno imeti učinkovit notranji sistem računovodskega predračunavanja in poročanja. Ko je storitev opravljena, podjetje pregleda in po potrebi tudi popravi ocene prihodkov. Potreba po takšnih popravkih ne nakazujejo nujno, da izida posla ni mogoče zanesljivo oceniti.

24 Stopnja dokončanosti posla se lahko določi z različnimi metodami. Podjetje uporablja metodo, ki zanesljivo meri opravljeno storitev. Odvisno od narave posla lahko metode vključujejo:

(a) preglede opravljenega dela,

(b) opravljene storitve do določenega dneva kot odstotek celotne storitve, ki naj bi bila opravljena, ali

(c) delež do določenega dneva nastalih stroškov v ocenjenih celotnih stroških transakcije. Le stroški, ki odsevajo storitve, opravljene do tega dneva, se vključijo med stroške, nastale do tega dneva. Postopno plačevanje in od naročnikov prejeti predujmi pogosto ne odsevajo opravljenih storitev.

Postopno plačevanje in od naročnikov prejeti predujmi pogosto ne zrcalijo opravljenih storitev.

25 Če storitve sestojijo iz nedoločnega števila dejanj v nekem obdobju, je treba iz praktičnih razlogov pripoznati prihodke enakomerno v tem obdobju, razen če obstajajo dokazi, da kaka druga metoda bolje izraža stopnjo dokončanosti. Če je kako dejanje pomembnejše od drugih, je treba pripoznanje prihodkov odložiti, dokler ni opravljeno pomembno dejanje.

26 Če izida posla, katerega del je opravljanje storitev, ni mogoče zanesljivo oceniti, je treba prihodke pripoznati le do obsega pripoznanih odhodkov, ki so nadomestljivi.

27 Na zgodnejših stopnjah posla njegovega izida pogosto ni mogoče zanesljivo oceniti. Kljub temu pa je verjetno, da bo podjetje pokrilo stroške transakcije. Zato se prihodki pripoznajo le do obsega nastalih stroškov, za katere se da pričakovati, da jih bo mogoče pokriti. Če izida posla ni mogoče zanesljivo oceniti, se dobiček ne pripozna.

28 Če izida posla ni mogoče zanesljivo oceniti in ni verjetno, da bodo nastali stroški pokriti, se prihodki ne pripoznajo in je treba stroške obravnavati kot odhodke. Če ni več negotovosti, ki preprečujejo zanesljivo ocenitev izida pogodbe, je prihodke bolje pripoznati skladno z 20. členom kot s 26. členom.

▼B

OBRESTI, LICENČNINE IN DIVIDENDE

29 Če uporabljajo sredstva podjetja druga podjetja, je treba prihodke, ki jih prinašajo obresti, licenčnine in dividende, pripoznati na podlagi zahtev iz 30. člena, če je:

(a) verjetno, da bodo gospodarske koristi, povezane s transakcijo, pritekale v podjetje, ter

(b) znesek prihodkov mogoče zanesljivo izmeriti.

30 Prihodki se pripoznavajo na naslednjih podlagah:

(a) obresti se morajo pripoznavati po metodi veljavnih obresti, kot je opisana v MRS 39, 9. člen in AG5.–AG8. člen,

(b) licenčnine se pripoznavajo na obračunski podlagi skladno z vsebino ustrezne pogodbe, ter

(c) dividende pa se pripoznavajo, ko je uveljavljena delničarjeva pravica do plačila.

31 [Izbrisano.]

▼M7

32 Če se neplačane obresti vračunajo pred pridobitvijo finančne naložbe, ki prinaša obresti, se poznejši prejemki obresti razporedijo med obdobjema pred pridobitvijo in po njej; le tisti del, ki se nanaša na obdobje po pridobitvi, se pripozna kot prihodek.

▼B

33 Licenčnine se vračunavajo skladno z določbami v ustrezni pogodbi in se navadno pripoznavajo na tej podlagi, razen če je skladno z vsebino pogodbe ustrezneje pripoznati prihodke na kaki drugi strogo dosledni in smotrni podlagi.

34 Prihodki se pripoznajo le, če je verjetno, da bodo gospodarske koristi, povezane s poslom, pritekale v podjetje. Toda če se pojavi negotovost glede unovčljivosti zneska, ki je že vključen v prihodke, je neunovčljivi znesek ali znesek, katerega izterjava ni več verjetna, bolje pripoznati kot odhodek in ne kot prilagoditev zneska prvotno pripoznanih prihodkov.

RAZKRITJE

35 Podjetje mora razkriti:

(a) računovodske usmeritve, sprejete za pripoznavanje prihodkov, tudi metode, uporabljene pri določanju stopnje dokončanosti poslov, ki se nanašajo na opravljanje storitev,

(b) znesek vsake pomembne vrste prihodkov, pripoznanih v obdobju, tudi prihodkov, ki izhajajo iz:

(i) prodaje proizvodov,

(ii) opravljanja storitev,

(iii) obresti,

(iv) licenčnin,

(v) dividend, ter

(c) znesek prihodkov, ki izhajajo iz zamenjav proizvodov ali storitev, vključenih v vsako pomembno vrsto prihodkov.

▼B

36 Podjetje razkrije vse pogojne obveznosti in pogojna sredstva v skladu z MRS 37 – *Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva*. Pogojne obveznosti in pogojna sredstva lahko izhajajo iz postavk, kot so stroški jamstva, terjatve, pogodbene kazni ali možne izgube.

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

37 Ta standard se začne uporabljati za računovodske izkaze za obdobja, ki se začnejo 1. januarja 1995 ali kasneje.

▼M7

38 V poglavju *Nabavna vrednost naložbe v odvisno podjetje, skupaj obvladovano podjetje ali pridruženo podjetje* (spremembe MSRP 1 *Prva uporaba Mednarodnih standardov računovodskega poročanja* in MRS 27 *Konsolidirani in ločeni računovodski izkazi*), ki je bilo objavljeno maja 2008, se spremeni 32. člen. Podjetje uporablja to spremembo za naprej, za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2009 ali po tem datumu. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporabi s tem povezane spremembe iz 4. in 38.A člena MRS 27 za obdobje pred tem datumom, hkrati uporabi spremembo iz 32. člena.

▼M32

41 Z MSRP 11 *Skupni aranžmaji*, ki je bil izdan maja 2011, je bil spremenjen 6.(b) člen. Podjetje mora uporabiti navedeno spremembo, kadar uporablja MSRP 11.

▼M33

42 Z MSRP 13, ki je bil izdan maja 2011, je bila spremenjena opredelitev poštene vrednosti v 7. členu. Podjetje mora uporabiti navedeno spremembo, kadar uporablja MSRP 13.

▼**M31**

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 19

Zaslužki zaposlencev

CILJ

1 Cilj tega standarda je predpisati obračunavanje in razkrivanje zaslužkov zaposlencev. Ta standard zahteva, da podjetje pripozna:

(a) obveznost, ko zaposlenec opravi delo v zameno za zaslužke, ki mu bodo plačani v prihodnosti, ter

(b) odhodek, ko podjetje izrabi gospodarsko korist, izhajajočo iz dela, ki ga zaposlenec opravi v zameno za zaslužke, ki mu pripadajo.

PODROČJE UPORABE

2 Ta standard mora zaposlovalec uporabljati pri obračunavanju vseh zaslužkov zaposlencev, razen tistih, za katere velja MSRP 2 *Plačilo na podlagi delnic*.

3 Ta standard ne obravnava poročanja programov o zaslužkih zaposlencev (glej MRS 26 *Obračunavanje in poročanje pokojninskih programov*).

4 Zaslužki zaposlencev, za katere velja ta standard, vključujejo tiste v okviru:

(a) formalnih programov ali drugih formalnih sporazumov podjetja s posameznimi zaposlenci, skupinami zaposlencev ali njihovimi predstavniki,

(b) pravnih zahtev ali panožnih dogovorov, po katerih morajo podjetja dajati prispevke državnim, območnim, panožnim ali drugim programom več zaposlovalcev, ali

(c) tistih neformalnih postopkov, ki privedejo do posredne obveze. Neformalni postopki povzročajo nastanek posrednih obvez, kadar podjetje nima nobene stvarne druge možnosti kot plačati zaslužke zaposlencem. Zgled posredne obveze je, če sprememba neformalnih postopkov podjetja povzroči nesprejemljivo škodo njegovemu razmerju z zaposlenci.

5 Zaslužki zaposlencev so:

(a) kratkoročni zaslužki zaposlencev, kot so spodaj navedeni, če se pričakuje, da bodo v celoti poravnani v dvanajstih mesecih po koncu letnega poročevalnega obdobja, v katerem so zaposlenci opravljali zadevno delo:

(i) plače s prispevki za socialno zavarovanje,

(ii) plačani letni in bolezenski dopusti,

(iii) udeležba v dobičku in premije, ter

(iv) nedenarni zaslužki (kot so zdravstvena oskrba, nastanitev, avtomobili in brezplačni ali pocenjeni proizvodi ali storitve) sedanjih zaposlencev;

▼**M31**

(b) pozaposlitveni zaslužki, kot so na primer:

(i) upokojitveni zaslužki (npr. pokojnine in enkratna plačila ob upokojitvi), ter

(ii) drugi pozaposlitveni zaslužki, kot sta pozaposlitveno življenjsko zavarovanje in pozaposlitvena zdravstvena oskrba;

(c) drugi dolgoročni zaslužki zaposlencev, kot so na primer:

(i) plačila za dolgotrajne odsotnosti, kot je dopust za dolgo službovanje ali študijski dopust,

(ii) jubilejne nagrade ali nagrade za dolgo službovanje, ter

(iii) nadomestila za čas dolgotrajne delovne nezmožnosti, ter

(d) odpravnine.

6 Zaslužki zaposlencev so zaslužki, dani zaposlencem ali njihovim vzdrževanim družinskim članom ali upravičencem, ki se lahko poravnajo s plačili (ali s priskrbo blaga ali storitev) bodisi neposredno zaposlencem, njihovim zakoncem, otrokom ali drugim vzdrževanim družinskim članom bodisi drugim, na primer zavarovalnicam.

7 Zaposlenec lahko dela v podjetju polni ali krajši delovni čas, stalno, priložnostno ali občasno. Za namene tega standarda so z zaposlenci mišljeni tudi ravnatelji in drugo poslovodno osebje.

OPREDELITVE POJMOV

8 V tem standardu so uporabljeni naslednji izrazi, katerih pomeni so natančno določeni:

Opredelitev zaslužkov zaposlencev

Zaslužki zaposlencev so vse oblike nadomestil, ki jih daje podjetje v zameno za službovanje zaposlencev ali za prenehanje službovanja.

Kratkoročni zaslužki zaposlencev so zaslužki zaposlencev (razen odpravnine), za katere se pričakuje, da bodo v celoti poravnani v dvanajstih mesecih po koncu letnega poročevalnega obdobja, v katerem so zaposlenci opravljali zadevno delo.

Pozaposlitveni zaslužki so zaslužki zaposlencev (brez odpravnin in kratkoročnih zaslužkov zaposlencev), ki jih je treba plačati po prenehanju službovanja.

Drugi dolgoročni zaslužki zaposlencev so vsi zaslužki zaposlencev, razen kratkoročnih zaslužkov zaposlencev, pozaposlitvenih zaslužkov in odpravnin.

Odpravnine so zaslužki zaposlencev, ki se zagotovijo v zameno za prenehanje službovanja zaposlenca bodisi:

(a) zaradi odločitve podjetja, da konča službovanje zaposlencev pred normalnim datumom upokojitve, ali

(b) zaradi odločitve zaposlencev, da sprejmejo ponudbo za odpravnino v zameno za prenehanje službovanja.

▼M31

Opredelitve, ki se nanašajo na razvrstitev programov

Programi pozaposlitvenih zaslužkov so formalni ali neformalni načrti, po katerih podjetje zagotavlja zaslužke po službovanju enemu ali več zaposlencem.

Programi z določenimi prispevki so programi pozaposlitvenih zaslužkov, po katerih plačuje podjetje stalne prispevke v posebno enoto (sklad) in nima nobene pravne ali posredne obveze plačevati nadaljnje prispevke, če sklad nima dovolj sredstev, da bi zaposlencem izplačal vse zaslužke, ki se nanašajo na njihovo službovanje v tekočem in prejšnjih obdobjih.

Programi z določenimi zaslužki so programi pozaposlitvenih zaslužkov razen programov z določenimi prispevki.

Programi več zaposlovalcev so programi z določenimi prispevki (razen državnih programov) ali programi z določenimi zaslužki (razen državnih programov), ki:

(a) združujejo sredstva, ki so jih prispevala različna podjetja in niso skupaj obvladovana, ter

(b) uporabljajo taka sredstva, da dajejo zaslužke zaposlencem več kot enega samega podjetja, tako da so njihovi prispevki in raven zaslužkov določeni ne glede na to, kakšno je podjetje, ki zaposluje zaposlence.

Opredelitve, ki se nanašajo na čisto obveznost za določene zaslužke (sredstvo določenega zaslužka)

Čista obveznost za določene zaslužke (sredstvo določenega zaslužka) je primanjkljaj ali presežek, prilagojen za učinke omejitve čistega sredstva določenega zaslužka na zgornjo mejo sredstva.

Primanjkljaj ali presežek je:

(a) sedanja vrednost obveze za določene zaslužke minus

(b) poštena vrednost morebitnih sredstev programa.

Zgornja meja sredstva je sedanja vrednost vseh gospodarskih koristi, razpoložljivih v obliki vračila denarja iz programa ali zmanjšanja prispevkov v program v prihodnosti.

Sedanja vrednost obveze za določene zaslužke je sedanja vrednost pričakovanih prihodnjih plačil, potrebnih za poravnavo obvez, ki izhajajo iz službovanja zaposlencev v tekočem in prejšnjih obdobjih, brez zmanjšanja za kakršnakoli sredstva programa.

Sredstva programa obsegajo:

(a) sredstva, ki jih ima sklad za dolgoročne zaslužke zaposlencev, ter

(b) kvalificirane zavarovalniške police.

▼**M31**

Sredstva, ki jih ima sklad za dolgoročne zaslužke zaposlencev, so sredstva (razen neprenosljivih finančnih instrumentov, ki jih je izdalo poročajoče podjetje), ki:

(a) jih ima pravna oseba (sklad), pravno ločena od poročajočega podjetja, ki obstaja samo za plačevanje ali financiranje zaslužkov zaposlencev, ter

(b) so na razpolago za uporabo samo za plačevanje ali financiranje zaslužkov zaposlencev, niso pa na razpolago lastnim upnikom poročajočega podjetja (celo v primeru stečaja) in jih ni mogoče vrniti poročajočemu podjetju, razen:

(i) če preostala sredstva sklada zadostujejo za zadovoljevanje vseh zadevnih obvez za zaslužke zaposlencev, ki jih ima program ali poročajoče podjetje, ali

(ii) če se sredstva vrnejo poročajočemu podjetju kot povračilo zaslužkov, ki jih je že izplačalo zaposlencem.

Kvalificirana zavarovalna polica je zavarovalna polica ([1]), ki jo izda zavarovatelj, ki ni povezana stranka (kot je opredeljena v MRS 24 – *Razkritje povezanih strank*) poročajočega podjetja, če izdaja police:

(a) lahko služi samo za plačilo ali financiranje zaslužkov zaposlencev po programu z določenimi zaslužki ter

(b) ni na razpolago lastnim upnikom poročajočega podjetja (celo v primeru stečaja) in ne more biti plačana poročajočemu podjetju, razen:

(i) če so zneski odvečna sredstva, ki niso potrebna, da bi polica krila vse z njo povezane obveze za zaslužke zaposlencev, ali

(ii) če se zneski vrnejo poročajočemu podjetju kot povračilo zaslužkov, ki jih je že izplačalo zaposlencem.

Poštena vrednost je znesek, s katerim je mogoče zamenjati sredstvo oziroma poravnati obveznost med dobro obveščenima in voljnima strankama v premišljeni transakciji.

Opredelitve, ki se nanašajo na stroške določenih zaslužkov

*Stroški služb*ovanja obsegajo:

(a) *stroške sprotnega službovanja*, ki so povečanje sedanje vrednosti obvez za določene zaslužke, ki izhajajo iz službovanja zaposlencev v tekočem obdobju,

(b) *stroške preteklega službovanja*, ki so sprememba sedanje vrednosti obvez za določene zaslužke za službovanje zaposlencev v prejšnjih obdobjih, ki izhaja iz popravka programa (uvedba, umik ali spremembe programa z določenimi zaslužki) ali omejitve (podjetje bistveno zmanjša število zaposlencev, ki so vključeni v program), ter

([1]) Kvalificirana zavarovalna polica ni nujno zavarovalna polica, kot je definirana v MSRP 4 *Zavarovalne pogodbe*.

▼M31

(c) morebitni dobički ali izgube ob poravnavi.

Čiste obresti na čisto obveznost za določene zaslužke (sredstvo določenega zaslužka) so sprememba čiste obveznosti za določene zaslužke (sredstva določenega zaslužka), ki sčasoma nastane.

Ponovne meritve čiste obveznosti za določene zaslužke (sredstva določenega zaslužka) obsegajo:

(a) aktuarske dobičke in izgube,

(b) donos sredstev programa, razen zneskov, ki so vključeni v čiste obresti na čisto obveznost za določene zaslužke (sredstvo določenega zaslužka), ter

(c) vse spremembe učinka zgornje meje sredstva, razen zneskov, ki so vključeni v čiste obresti na čisto obveznost za določene zaslužke (sredstvo določenega zaslužka).

Aktuarski dobički in izgube so spremembe sedanje vrednosti obveze za določene zaslužke, ki izhajajo iz:

(a) izkustvene prilagoditve (učinkov razlik med prejšnjimi aktuarskimi predpostavkami in dejstvi), ter

(b) učinkov sprememb aktuarskih predpostavk.

Donos sredstev programa so obresti, dividende in drugi prihodki, pridobljeni iz sredstev programa, skupaj z realiziranimi in nerealiziranimi dobički ali izgubami v zvezi s sredstvi programa, zmanjšani za:

(a) vse stroške vodenja sredstev programa in

(b) vse davčne obveznosti samega programa, razen davka, ki je vključen v aktuarske predpostavke, uporabljene za merjenje sedanje vrednosti obveze za določene zaslužke.

Poravnava je transakcija, ki odpravi vse prejšnje pravne ali posredne obveze za del ali celoto danih zaslužkov po programu z določenimi zaslužki, ki ni plačilo zaslužkov zaposlencem ali v imenu zaposlencev, ki je določeno z določbami programa in vključeno v aktuarske predpostavke.

KRATKOROČNI ZASLUŽKI ZAPOSLENCEV

9 Kratkoročni zaslužki zaposlencev so na primer naslednji, če se pričakuje, da bodo v celoti poravnani v dvanajstih mesecih po koncu letnega poročevalnega obdobja, v katerem so zaposlenci opravljali zadevno delo:

(a) plače s prispevki za socialno zavarovanje,

(b) plačani letni in bolezenski dopusti,

(c) udeležba v dobičku in premije, ter

(d) nedenarni zaslužki (kot so zdravstvena oskrba, nastanitev, avtomobili in brezplačni ali pocenjeni proizvodi ali storitve) sedanjih zaposlencev.

10 Podjetju ni treba prerazvrstiti kratkoročnih zaslužkov zaposlencev, če se pričakovanja podjetja glede časa poravnave začasno spremenijo. Če pa se spremenijo značilnosti zaslužkov (kot je sprememba neakumuliranega zaslužka v akumulirani zaslužek) ali če sprememba pričakovanj glede časa poravnave ni začasna, podjetje preuči, ali zaslužek še ustreza opredelitvi kratkoročnih zaslužkov zaposlencev.

▼**M31**

Pripoznavanje in merjenje

Vsi kratkoročni zaslužki zaposlencev

11 Če zaposlenec v obračunskem obdobju službuje pri podjetju, mora podjetje pripoznati nediskontirani znesek kratkoročnih zaslužkov, ki ga bo moralo po pričakovanju plačati zaposlencu v zameno za to službovanje:

(a) kot obveznost (obračunane odhodke) po odštetju vseh že plačanih prispevkov. Če že plačani znesek presega nediskontirani znesek zaslužkov, mora podjetje pripoznati ta presežek kot sredstvo (odložene odhodke), kolikor bo vnaprejšnje plačilo privedlo na primer do zmanjšanja plačila v prihodnosti ali do povračila denarja;

(b) kot odhodek, razen če drug MSRP zahteva ali dovoljuje vštetje zaslužkov v stroške sredstva (glejte na primer MRS 2 *Zaloge* in MRS 16 *Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema)*.

12 13., 16. in 19. člen pojasnjujejo, kako mora podjetje uporabljati 11. člen pri kratkoročnih zaslužkih zaposlencev v obliki plačane odsotnosti, udeležbe v dobičku in planov premij.

Kratkoročne plačane odsotnosti

13 Podjetje mora pripoznati pričakovane stroške kratkoročnih zaslužkov zaposlencev v obliki plačane odsotnosti iz 11. člena:

(a) v primeru akumuliranih plačanih odsotnosti, ko zaposlenci opravljajo delo, ki povečuje njihovo pravico do plačanih odsotnosti v prihodnosti;

(b) v primeru neakumuliranih plačanih odsotnosti, ko se odsotnosti pojavljajo.

14 Podjetje lahko zaposlencem plača za čas odsotnosti iz različnih razlogov, med drugim zaradi dopusta, bolezni in kratkotrajne nezmožnosti za delo, materinstva oziroma očetovstva, dela v poroti in vojaške službe. Pravica do plačane odsotnosti je dveh vrst:

(a) akumulirana, ter

(b) neakumulirana.

15 Akumulirane plačane odsotnosti so tiste, ki jih je treba prenašati v naslednja obdobja in jih je mogoče tedaj uporabljati, če sprotne pravice niso v celoti izrabljene. Akumulirane plačane odsotnosti so lahko bodisi zajamčene (z drugimi besedami, zaposlenci so upravičeni do denarnega plačila za neizrabljene pravice, ko zapustijo podjetje) ali nezajamčene (zaposlenci niso upravičeni do denarnega plačila za neizrabljeno pravico, ko zapustijo podjetje). Obveza nastane, ko zaposlenci opravijo delo, ki povečuje njihovo pravico do plačane odsotnosti v prihodnosti. Obveza obstaja in se pripozna, celo če plačana odsotnost ni zajamčena, čeprav možnost, da bodo zaposlenci zapustili podjetje, preden bodo uporabili nabrane nezajamčene pravice, vpliva na merjenje te obveze.

16 Podjetje mora meriti pričakovane stroške akumuliranih plačanih odsotnosti kot dodatni znesek, za katerega pričakuje, da ga bo plačalo zaradi neizrabljene pravice, ki se je nabrala do konca poročevalnega obdobja.

▼**M31**

17 Metoda, opredeljena v prejšnjem členu, meri obvezo po znesku dodatnih plačil, za katera se pričakuje, da se bodo pojavila zgolj zaradi dejstva, da se nabirajo zaslužki. Pogosto podjetju ni treba delati podrobnih izračunov, da bi ocenilo, da ne obstajajo bistvene obveze za neizrabljene plačane odsotnosti. Na primer obveza za nadomestilo za čas bolniškega dopusta je verjetno bistvena, le če obstaja formalen ali neformalen dogovor, da je mogoče neizrabljen plačani bolniški dopust obravnavati kot plačani letni dopust.

Zgled, ki pojasnjuje 16. in 17. člen

Podjetje ima 100 zaposlencev, od katerih je vsak vsako leto upravičen do petih delovnih dni plačane odsotnosti zaradi bolezni. Neizrabljeni bolniški dopust posameznega leta je mogoče prenesti v naslednje koledarsko leto. Bolniški dopust se najprej izvzame iz pravic tekočega leta in nato iz prenesenega salda prejšnjega leta (LIFO). Dne 31. decembra 20X1 je povprečna neizrabljena pravica dva dneva na zaposlenca. Podjetje na podlagi preteklih izkušenj, za katere meni, da se bodo nadaljevale, pričakuje, da v letu 20X2 92 zaposlencev ne bo imelo več kot pet dni plačanega bolniškega dopusta in da bo povprečje za preostalih 8 zaposlencev šest dni in pol.

Podjetje pričakuje, da bo zaradi neizrabljenih pravic, ki so se nabrale do 31. decembra 20X1, plačalo dodatnih 12 dni bolezenskega dopusta (za vsakega od 8 zaposlencev poldrugi dan). Zato podjetje pripozna obveznost, enako obveznosti za 12 dni plačanega bolniškega dopusta.

18 Neakumulirane plačane odsotnosti se ne prenašajo v naslednje leto: zapadejo, če pravica v posameznem obdobju ni izrabljena v celoti, in zaposlenci niso upravičeni do denarnih plačil za neizrabljene pravice, če zapustijo podjetje. Tako je na splošno pri boleznini (kolikor neizrabljena pravica iz preteklosti ne povečuje pravice v prihodnosti), materinskem oziroma očetovskem dopustu in plačanih odsotnostih zaradi sodelovanja v poroti ali vojaške službe. Podjetje ne pripozna nobene obveznosti ali odhodka pred časom odsotnosti, ker zaposlenčevo službovanje ne povečuje zneska zaslužka.

Udeležba v dobičku in plani premij

19 Podjetje mora pripoznati pričakovane stroške udeležb v dobičku in plačil premij po 11. členu, kadar in zgolj kadar:

(a) ima sedanjo pravno ali posredno obvezo za takšna plačila zaradi preteklih dogodkov, ter

(b) lahko obvezo zanesljivo oceni.

Sedanja obveza obstaja, kadar in zgolj kadar podjetje nima nobene druge stvarne možnosti, kot da plača.

20 Po nekaterih programih delitve dobička dobivajo zaposlenci deleže v dobičku le, če ostanejo v podjetju določeno obdobje. Takšni programi ustvarjajo posredno obvezo, ker zaposlenci opravljajo delo, ki povečuje znesek, ki ga je treba plačati, če ostanejo zaposleni do konca določenega obdobja. Merjenje takšnih posrednih obvez nakazuje možnost, da nekateri zaposlenci zapustijo podjetje, ne da bi dobili svoje deleže v dobičku.

▼**M31**

Zgled, ki pojasnjuje 20. člen

Program delitve dobička zahteva, da podjetje plača določen del svojega letnega dobička zaposlencem, ki službujejo vse leto. Če noben zaposlenec ne zapusti podjetja med letom, znaša celotno plačilo deležev v letnem dobičku 3 % dobička. Podjetje ocenjuje, da bo fluktuacija osebja zmanjšala plačilo na 2,5 % dobička.

Podjetje pripozna obveznost in odhodek v velikosti 2,5 % dobička.

21 Podjetje lahko nima nobene pravne obveze plačati premijo. Kljub temu imajo nekatera podjetja navado plačevati premije. V takšnih primerih ima podjetje posredno obvezo, ker nima nobene druge stvarne možnosti, kot da plača premijo. Merjenje posredne obveze nakazuje možnost, da nekateri zaposlenci zapustijo podjetje, ne da bi dobili premijo.

22 Podjetje lahko zanesljivo oceni svoje pravne ali posredne obveze v zvezi s planom delitve dobička ali premij, kadar in zgolj kadar:

(a) formalne določbe programa vsebujejo formulo za določitev zneska zaslužka,

(b) podjetje določa zneske, ki jih je treba plačati, preden so računovodski izkazi odobreni za objavo, ali

(c) pretekli postopki jasno dokazujejo znesek posredne obveze podjetja.

23 Obveza na podlagi plana delitve dobička in premij izhaja iz službovanja zaposlencev in ne iz transakcije z lastniki podjetja. Zato podjetje pripozna zneske po planih delitve dobička in premij kot odhodke in ne kot del dobička.

24 Če se ne pričakuje, da bodo udeležbe v dobičku in plačila premije v celoti poravnani v dvanajstih mesecih po koncu letnega poročevalnega obdobja, v katerem so zaposlenci opravljali zadevno delo, so takšna plačila drugi dolgoročni zaslužki zaposlencev (glejte 153.–158. člen).

Razkritje

25 Čeprav ta standard ne zahteva posebnih razkritij kratkoročnih zaslužkov zaposlencev, lahko drugi MSRP to zahtevajo. Na primer MRS 24 zahteva, da podjetje razkrije informacije o zaslužkih ključnega poslovodnega osebja. MRS 1 *Predstavljanje računovodskih izkazov* zahteva, da podjetje razkrije odhodke za zaslužke zaposlencev.

POZAPOSLITVENI ZASLUŽKI: RAZLIKA MED PROGRAMI Z DOLOČENIMI PRISPEVKI IN PROGRAMI Z DOLOČENIMI ZASLUŽKI

26 Pozaposlitveni zaslužki so na primer:

(a) upokojitveni zaslužki (npr. pokojnine in enkratna plačila ob upokojitvi) ter

▼M31

(b) drugi pozaposlitveni zaslužki, kot sta pozaposlitveno življenjsko zavarovanje in pozaposlitvena zdravstvena oskrba.

Ureditve, s katerimi podjetje daje pozaposlitvene zaslužke, so programi pozaposlitvenih zaslužkov. Podjetje uporablja ta standard pri vseh takšnih ureditvah, ne glede na to, ali vključujejo ustanovitev posebne enote, ki bo prejemala prispevke in plačevala zaslužke, ali ne.

27 Programi pozaposlitvenih zaslužkov so razvrščeni bodisi kot programi z določenimi prispevki bodisi kot programi z določenimi zaslužki, odvisno od gospodarske vsebine programa, ki izhaja iz njegovih temeljnih določb.

28 Pri programih z določenimi prispevki je pravna ali posredna obveza podjetja omejena na znesek, ki ga je podjetje voljno prispevati v sklad. Tako je znesek zaslužkov, ki jih dobi zaposlenec, opredeljen z zneskom prispevkov, ki jih je plačalo podjetje (in morda tudi zaposlenec) v program pozaposlitvenih zaslužkov ali zavarovalnici, skupaj z donosi naložb, ki izhajajo iz prispevkov. Zato aktuarsko tveganje (da bodo zaslužki manjši od pričakovanih) in naložbeno tveganje (da naložena sredstva ne bodo zadostovala za pričakovane zaslužke) v bistvu bremeni zaposlenca.

29 Obveza podjetja ni omejena na znesek, ki ga je voljno prispevati v sklad, na primer kadar ima podjetje pravno ali posredno obvezo na podlagi:

(a) formule iz programa zaslužkov, ki ni povezana zgolj z zneskom prispevkov in zahteva, da podjetje zagotovi nadaljnje prispevke, če ni dovolj sredstev za zaslužke v formuli iz programa zaslužkov,

(b) jamstva - bodisi posrednega, prek programa, bodisi neposrednega - za določen donos na prispevke, ali

(c) tistih neformalnih postopkov, ki privedejo do posredne obveze. Na primer posredna obveza se lahko poveča, če so se v podjetju v preteklosti povečevali zaslužki prejšnjih zaposlencev, da bi dohajali inflacijo, celo kjer ni pravne obveze za tako ravnanje.

30 Pri programih z določenimi zaslužki:

(a) mora podjetje dajati dogovorjene zaslužke sedanjim in prejšnjim zaposlencem, ter

(b) aktuarsko tveganje (da bodo zaslužki večji od pričakovanih) in naložbeno tveganje pa v bistvu bremenita podjetje. Če so aktuarske ali naložbene izkušnje slabše, kot je bilo pričakovano, se lahko obveza podjetja poveča.

31 V 32.–49. členu je pojasnjena razlika med programi z določenimi prispevki in programi z določenimi zaslužki v okviru programov več zaposlovalcev, programov z določenimi zaslužki, ki delijo tveganja med podjetji pod skupnim upravljanjem, državnih programov in zavarovanih zaslužkov.

▼M31

Programi več zaposlovalcev

32 Podjetje mora označiti program več zaposlovalcev kot program z določenimi prispevki ali kot program z določenimi zaslužki glede na njegove določbe (upoštevaje vsako posredno obvezo, ki presega formalne določbe).

33 Če je podjetje je udeleženo v programu z določenimi zaslužki več zaposlovalcev in se ne uporablja 34. člen, mora:

(a) obračunati svoj sorazmerni delež obvez za določene zaslužke, sredstev programa in stroškov, ki so povezani s programom, na enak način kot pri vsakem drugem programu z določenimi zaslužki, ter

(b) razkriti informacije, ki jih zahtevajo 135. – 148. člen (razen 148.(d) člena.

34 Če pri programu več zaposlovalcev z določenimi zaslužki, ni na razpolago dovolj informacij za obračunavanja določenih zaslužkov, mora podjetje:

(a) obravnavati program po 51. in 52. členu, kot da bi bil program z določenimi prispevki; ter

(b) razkriti informacije, ki jih zahteva 148. člen.

35 Program več zaposlovalcev z določenimi zaslužki je na primer:

(a) sproti financiran program: prispevki so na ravni, za katero se pričakuje, da bo zadostovala za potrebne zaslužke, ki zapadejo v plačilo v istem obdobju; prihodnji zaslužki, zasluženi v tekočem obdobju, pa bodo plačani iz prihodnjih prispevkov, ter

(b) program, pri katerem so zaslužki zaposlencev določeni z dolžino njihovega službovanja, udeležena podjetja pa nimajo stvarnih možnosti, da bi se umaknila iz programa, ne da bi plačala prispevke za zaslužke, ki so jih zaposlenci zaslužili do datuma umika. Tak program povzroča podjetju aktuarsko tveganje: če je dokončni strošek zaslužkov, že zaslužen ob koncu poročevalnega obdobja, večji od pričakovanega, mora podjetje bodisi povečati svoje prispevke bodisi prepričati zaposlence, da sprejmejo zmanjšanje zaslužkov. Zato je takšen program program z določenimi zaslužki.

36 Če je na razpolago dovolj informacij o programu več zaposlovalcev z določenimi zaslužki, obračuna podjetje svoj sorazmerni delež obveze za določene zaslužke, sredstev programa in stroškov pozaposlitvenih zaslužkov, ki so povezani s programom, na enak način kot pri vsakem drugem programu z določenimi zaslužki. V nekaterih primerih pa podjetje morda ne more ugotoviti svojega deleža v finančnem stanju in dosežkih programa dovolj zanesljivo za namene obračuna. To se lahko zgodi, če

(a) program izpostavlja udeležena podjetja aktuarskemu tveganju, ki je povezano s trenutnimi in nekdanjimi zaposlenci drugih podjetij, zato ni dosledne in zanesljive podlage za razporejanje obvez, sredstev programa in stroškov na posamezna podjetja, ki sodelujejo v programu, ali

▼**M31**

(b) podjetje nima dostopa do dovolj informacij o programu, ki zadostujejo zahtevam tega standarda.

V takšnih primerih podjetje obravnava program, kot da je program z določenimi prispevki, in razkriva dodatne informacije, kot zahteva 148. člen.

37 Med programi več zaposlovalcev in njihovimi udeleženci lahko obstaja pogodbeni dogovor, ki določa, kako se bo presežek v programu razdelil udeležencem (ali financiral primanjkljaj). Udeleženec v programu več zaposlovalcev s takšnim sporazumom, ki program obračunava kot program z določenimi prispevki v skladu s 34. členom, pripozna sredstvo ali obveznost, ki izhaja iz pogodbenega sporazuma in iz njega izhajajoč prihodek ali odhodek v poslovnem izidu.

Zgled, ki pojasnjuje 37. člen([1])

Podjetje je udeleženo v programu z določenimi zaslužki več zaposlovalcev, ki ne pripravlja vrednotenj programa na podlagi MRS 19. Zato program obračunava, kot da bi bil program z določenimi prispevki. Vrednotenje financiranja, ki ni po MRS 19, kaže, da je v programu primanjkljaj v znesku 100 milijonov DE*. Program je s pogodbo z udeleženimi zaposlovalci dogovoril roke prispevkov, ki bodo v naslednjih petih letih odpravili primanjkljaj. Celotni prispevki podjetja po pogodbi so 8 milijonov DE.

Podjetje pripozna obveznost za prispevke, prilagojene časovni vrednosti denarja, in enak odhodek v poslovnem izidu.

38 Programi več zaposlovalcev se razlikujejo od programov s skupinskim upravljanjem. Program s skupinskim upravljanjem je zgolj agregacija posameznih programov zaposlovalcev, združenih, da lahko udeleženi zaposlovalci združujejo svoja sredstva za naložbene namene ter zmanjšujejo stroške upravljanja naložb in pisarniškega poslovanja, terjatve različnih zaposlovalcev pa so ločene glede na izključne koristi njihovih lastnih zaposlencev. Programi s skupinskim upravljanjem ne povzročajo posebnih računovodskih težav, ker so informacije na razpolago sproti in jih je mogoče obravnavati na enak način kot pri vsakem drugem posamičnem programu zaposlovalca ter ker takšni programi ne izpostavljajo udeleženih podjetij aktuarskim tveganjem, povezanim s trenutnimi in nekdanjimi zaposlenci drugih podjetij. Opredelitve pojmov v tem standardu zahtevajo, da podjetje označi program s skupinskim upravljanjem kot program z določenimi prispevki ali program z določenimi zaslužki v skladu z določbami programa (upoštevaje vsako posredno obvezo, ki presega formalne določbe).

39 Podjetje mora pri določanju časa pripoznanja in načina merjenja obveznosti, ki se nanaša na prenehanje programa več zaposlovalcev z določenimi zaslužki ali na umik podjetja iz programa z določenimi zaslužki, uporabljati MRS 37 *Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva.*

([1]) V tem standardu so denarni zneski izraženi v „denarnih enotah“ (DE).

▼M31

Programi z določenimi zaslužki, ki delijo tveganja med podjetji pod skupnim upravljanjem

40 Programi z določenimi zaslužki, ki delijo tveganja med različnimi podjetji pod skupnim upravljanjem, na primer obvladujoče podjetje in njegova odvisna podjetja, niso programi več zaposlovalcev.

41 Podjetje, ki je udeleženo v takšnem programu, pridobi informacije o programu kot celoti, merjenem v skladu s tem standardom na podlagi predpostavk, ki se uporabljajo za program kot celoto. Če obstaja pogodbeni sporazum ali je določena usmeritev za zaračunavanje stroškov čistih določenih zaslužkov za program kot celoto, merjen v skladu s tem standardom posameznim skupinam podjetij, podjetje v svojih ločenih ali posameznih računovodskih izkazih pripozna tako zaračunani strošek čistih določenih zaslužkov. Če takšnega pogodbenega sporazuma ali usmeritve ni, se stroški čistih določenih zaslužkov pripoznajo v ločenih ali posameznih računovodskih izkazih skupine podjetij, ki je pravno pokroviteljski zaposlovalec za program. Druge skupine podjetij v svojih ločenih ali posameznih računovodskih izkazih pripoznajo strošek, ki je enak njihovemu prispevku, ki ga je treba plačati v tistem obdobju.

42 Udeležba v takšnem programu je transakcija med povezanimi strankami za vsako posamezno skupino podjetij. Zato podjetje v svojih ločenih ali posameznih računovodskih izkazih razkrije informacije, ki jih zahteva 149. člen.

Državni programi

43 Podjetje mora obravnavati državni program na enak način kot program več zaposlovalcev (glejte 32.–39. člen).

44 Državne programe določa zakonodaja, da bi zajemali vsa podjetja (ali vsa podjetja posamezne vrste, na primer neke panoge), in jih izvaja državna ali krajevna uprava ali kak drug organ (na primer neodvisna agencija, ustanovljena ravno s tem namenom), ki ga poročevalno podjetje ne obvladuje ali na katerega nima vpliva. Nekateri programi, ki jih določi podjetje, poskrbijo tako za obvezne zaslužke, ki nadomeščajo tiste, ki bi jih sicer dajal državni program, kot tudi za dodatne prostovoljne zaslužke. Takšni programi niso državni programi.

45 Državni programi so glede na obvezo podjetja, ki jo zajema program, označeni kot programi z določenimi zaslužki ali z določenimi prispevki. Mnogi državni programi se financirajo sproti: prispevki so na ravni, za katero se pričakuje, da bo zadostovala za potrebne zaslužke, ki zapadejo v plačilo v istem obdobju; prihodnji zaslužki, zasluženi v tekočem obdobju, pa bodo plačani iz prihodnjih prispevkov. Kljub temu podjetje v večini državnih programov nima pravne ali posredne obveze plačati takšne prihodnje zaslužke: mora samo plačati prispevke, ko zapadejo v plačilo, in če preneha zaposlovati člane državnega programa, mu ni treba plačati zaslužkov, ki so jih zaslužili njegovi lastni zaposlenci v prejšnjih letih. Zato so državni programi praviloma programi z določenimi prispevki. Če pa je državni program program z določenimi zaslužki, podjetje uporablja 32.–39. člen.

▼M31

Zavarovani zaslužki

46 Podjetje lahko plača zavarovalne premije, da bi financiralo program zaslužkov po službovanju. Podjetje mora obravnavati takšen program kot program z določenimi prispevki, razen če bo imelo (bodisi neposredno bodisi posredno, prek programa) pravno ali posredno obvezo:

(a) plačati zaslužke zaposlencem neposredno, ko zapadejo v plačilo, ali

(b) plačati nadaljnje zneske, če zavarovalec ne plača zaposlencem vseh prihodnjih zaslužkov, ki se nanašajo na njihovo službovanje v tekočem in v preteklih obdobjih.

Če podjetje obdrži takšno pravno ali posredno obvezo, mora obravnavati program kot program z določenimi zaslužki.

47 Zaslužki, ki so zavarovani z zavarovalno polico, nimajo nujno neposredne ali samodejne povezave z obvezo podjetja za zaslužke zaposlencev. Pri programih pozaposlitvenih zaslužkov, ki vključujejo zavarovalne police, se obračunavanje in financiranje razlikujeta enako kot pri drugih financiranih programih.

48 Če podjetje financira pozaposlitvene zaslužke s prispevanjem k zavarovalni polici, po kateri (bodisi neposredno bodisi posredno, prek programa, prek mehanizma za vzpostavljanje prihodnjih premij ali prek razmerja povezane stranke z izdajateljem) obdrži pravno ali posredno obvezo, plačilo premij ne znaša toliko kot določeni prispevki. Iz tega sledi, da podjetje:

(a) obračuna kvalificirano zavarovalno polico kot sredstvo programa (glejte 8. člen), ter

(b) pripoznava druge zavarovalne police kot pravice do povračila (če police zadoščajo merilom iz 116. člena).

49 Če je zavarovalna polica na ime posameznega udeleženca programa ali skupine udeležencev programa in podjetje nima nobene pravne ali posredne obveze pokrivati kakršnokoli izgubo po polici, mu ni treba plačati zaslužkov zaposlencem in jih mora plačati zavarovalec sam. Plačevanje stalnih premij po takšnih pogodbah je v bistvu bolj poravnavanje zaposlovalčeve obveze za zaslužke kot naložba, ki izpolnjuje obvezo. Iz tega sledi, da podjetje nima več sredstva oziroma obveznosti. Zato obravnava takšna plačila kot prispevke v program z določenimi prispevki.

POZAPOSLITVENI ZASLUŽKI: PROGRAMI Z DOLOČENIMI PRISPEVKI

50 Obravnavanje programov z določenimi prispevki je časovno enakomerno, ker so obveze poročajočih podjetij za vsako obdobje določene z zneski, ki jih je treba prispevati za tisto obdobje. Zaradi tega niso potrebne nobene aktuarske predpostavke za merjenje obvez ali odhodkov in tudi ne možnosti za kak aktuarski dobiček ali izgubo. Poleg tega se obveze merijo brez diskontiranja, razen če se ne pričakuje, da bodo v celoti poravnane v dvanajstih mesecih po koncu letnega poročevalnega obdobja, v katerem so zaposlenci opravljali zadevno delo.

▼M31

Pripoznavanje in merjenje

51 Ko zaposlenec v kakem obdobju službuje pri podjetju, mora podjetje v zameno za to službovanje pripoznati obveznost za prispevke v program z določenimi prispevki:

(a) kot obveznost (obračunane odhodke) po odštetju vseh že plačanih prispevkov. Če že plačani prispevki presegajo prispevke za službovanje pred koncem poročevalnega obdobja, mora podjetje pripoznati ta presežek kot sredstva (odložene odhodke), kolikor bo vnaprejšnje plačilo privedlo na primer do zmanjšanja plačila v prihodnosti ali do povračila denarja.

(b) kot odhodek, razen če drug MSRP zahteva ali dovoljuje vštetje prispevkov v stroške sredstva (glejte na primer MRS 2 in MRS 16).

52 Če se ne pričakuje, da bodo prispevki v program z določenimi prispevki v celoti poravnani v dvanajstih mesecih po koncu letnega poročevalnega obdobja, v katerem so zaposlenci opravili ustrezno delo, jih je treba diskontirati z uporabo diskontne mere, določene v 83. členu.

Razkritje

53 Podjetje mora razkriti pripoznani znesek kot odhodek za programe z določenimi prispevki.

54 Na zahtevo MRS 24 razkriva podjetje informacije o prispevkih v programe z določenimi prispevki za ključno poslovodno osebje.

POZAPOSLITVENI ZASLUŽKI: PROGRAMI Z DOLOČENIMI ZASLUŽKI

55 Obravnavanje programov z določenimi zaslužki je zapleteno, ker so potrebne aktuarske predpostavke za merjenje obvez in odhodkov ter obstaja možnost aktuarskih dobičkov in izgub. Poleg tega se obveze merijo z diskontiranjem, ker se lahko poravnajo več let po koncu obdobja, v katerem so zaposlenci opravljali zadevno delo.

Pripoznavanje in merjenje

56 Programi z določenimi zaslužki so lahko brez financiranja ali pa se v celoti ali delno financirajo s prispevki podjetja in včasih njegovih zaposlencev v podjetje ali sklad; tako podjetje oziroma sklad je pravno ločeno od poročajočega podjetja in iz nje(ga) se plačujejo zaslužki zaposlencem. Plačilo zaslužkov iz sklada je ob zapadlosti odvisno ne samo od finančnega stanja in naložbenih dosežkov sklada, temveč tudi od sposobnosti in voljnosti podjetja, da uspešno premaga primanjkljaj sredstev sklada. Tako podjetje v bistvu zavaruje aktuarska in naložbena tveganja, ki so povezana s programom. Zaradi tega odhodki, pripoznani pri programu z določenimi zaslužki, niso nujno znesek prispevkov, ki zapadejo v plačilo v obdobju.

57 Obravnavanje programa z določenimi zaslužki v podjetju obsega naslednje stopnje:

(a) določitev primanjkljaja ali presežka. To vključuje:

▼**M31**

(i) uporabo aktuarskih metod, metode predvidene pomembnosti enot za izdelavo zanesljive ocene končnih stroškov zaslužkov, ki so jih zaposlenci dobili v zameno za svoje službovanje v tekočem in preteklih obdobjih (glejte 67.–69. člen). V ta namen mora podjetje določiti, koliko zaslužkov je mogoče pripisati tekočemu in preteklim obdobjem (glejte 70.–74. člen), ter oceniti (aktuarsko predpostaviti) demografske spremenljivke (na primer fluktuacijo in umrljivost zaposlencev) in finančne spremenljivke (na primer prihodnja povečanja plač in zdravstvenih stroškov), ki bodo vplivale na stroške zaslužkov (glejte 75.–98. člen);

(ii) diskontiranje zaslužkov za ugotovitev sedanje vrednosti obvez za določene zaslužke in stroške sprotnega službovanja (glejte 67.–69. in 83.–86. člen);

(iii) odštetje poštene vrednosti vseh sredstev programa (glejte 113.–115. člen) od sedanje vrednost obvez za določene zaslužke;

(b) določitev zneska čiste obveznosti za določene zaslužke (sredstva določenega zaslužka) kot znesek primanjkljaja ali presežka, določenega v (a) in prilagojenega za morebitne učinke omejitve čistega sredstva določenega zaslužka na zgornjo mejo sredstva (glejte 64. člen);

(c) določitev zneskov, ki se pripoznajo v poslovnem izidu:

(i) stroškov sprotnega službovanja (glejte 70.–74. člen),

(ii) vseh stroškov preteklega službovanja in dobičkov ali izgub pri poravnavi (glejte 99.–112. člen),

(iii) čistih obresti na čisto obveznost za določene zaslužke (sredstvo določenega zaslužka) (glejte 123.–126. člen),

(d) določitev ponovnih meritev čiste obveznosti za določene zaslužke (sredstva določenega zaslužka), ki jih je treba pripoznati v drugem vseobsegajočem donosu, obsega:

(i) aktuarske dobičke in izgube (glejte 128. in 129. člen),

(ii) donos sredstev programa, razen zneskov, ki so vključeni v čiste obresti na čisto obveznost za določene zaslužke (sredstvo določenega zaslužka) (glejte 130. člen), ter

(iii) vse spremembe učinka zgornje meje sredstva (glejte 64. člen), razen zneskov, ki so vključeni v čiste obresti na čisto obveznost za določene zaslužke (sredstvo določenega zaslužka).

Kadar ima podjetje več kot en program z določenimi zaslužki, uporablja te postopke za vsak bistven program posebej.

58 Podjetje mora ugotoviti znesek čiste obveznosti za določene zaslužke (sredstva določenega zaslužka) dovolj pravilno, da se pripoznani zneski v računovodskih izkazih ne razlikujejo bistveno od zneskov, ki bi bili ugotovljeni ob koncu poročevalnega obdobja.

▼M31

59 Ta standard spodbuja, vendar ne zahteva, da podjetje pritegne k merjenju vseh bistvenih obvez za pozaposlitvene zaslužke usposobljenega aktuarja. Iz praktičnih razlogov lahko podjetje zahteva, da usposobljen aktuar podrobno ovrednoti obveze pred koncem poročevalnega obdobja. Kljub temu je treba izide takšnega vrednotenja uskladiti z vsemi bistvenimi transakcijami in drugimi bistvenimi spremembami, ki se pojavijo v danih okoliščinah (tudi s spremembami tržnih cen in obrestnih mer) do konca poročevalnega obdobja.

60 V nekaterih primerih lahko ocene, povprečja in poenostavitve pri izračunavanju dajo zanesljive približke podrobnih izračunov, ki so pojasnjeni v tem standardu.

Obračunavanje posrednih obvez

61 Podjetje mora obračunavati ne samo svoje pravne obveze na podlagi formalnih določb programa z določenimi zaslužki, temveč tudi posredne obveze, ki izhajajo iz njegovih neformalnih postopkov. Neformalni postopki povzročajo nastanek posrednih obvez, kadar podjetje nima nobene stvarne druge možnosti kot plačati zaslužke zaposlencem. Zgled posredne obveze je, če sprememba neformalnih postopkov podjetja povzroči nesprejemljivo škodo njegovemu razmerju z zaposlenci.

62 Formalne določbe programa z določenimi zaslužki lahko dovoljujejo podjetju omejiti obveze po programu. Kljub temu pa podjetje navadno težko omeji obveze po programu (brez plačila), če naj obdrži zaposlence. Zato ob odsotnosti nasprotnih dokazov obračunavanje pozaposlitvenih zaslužkov predpostavlja, da bo podjetje, ki trenutno obljublja takšne zaslužke, tako ravnalo tudi v preostali delovni dobi zaposlencev.

Izkaz finančnega položaja

63 Podjetje mora pripoznati čisto obveznost za določene zaslužke (sredstvo določenega zaslužka) v izkazu finančnega položaja.

64 Če ima podjetje v programu z določenimi zaslužki presežek, mora čisto sredstvo določenega zaslužka izmeriti z manjšo izmed teh vrednosti:

(a) presežkom v programu z določenimi zaslužki, ter

(b) zgornjo mejo sredstva, ki se ugotovi z uporabo diskontne mere, določeno v 83. členu.

65 Čisto sredstvo določenega zaslužka se lahko pojavi, če je bil program z določenimi zaslužki preveč financiran ali če so se pojavili aktuarski dobički. Podjetje v takšnih primerih pripozna čisto sredstvo določenega zaslužka, ker:

(a) obvladuje sposobnost uporabljati presežek in z njim ustvarjati prihodnje koristi,

(b) je takšno obvladovanje posledica preteklih dogodkov (prispevkov, ki jih je plačalo podjetje, in dela, ki so ga opravili zaposlenci), ter

(c) so mu prihodnje gospodarske koristi na razpolago v obliki zmanjšanja prihodnjih prispevkov ali povračila denarja, bodisi neposredno njemu bodisi posredno drugemu programu, ki ima primanjkljaj. Zgornja meja sredstva je sedanja vrednost takšnih prihodnjih zaslužkov.

▼**M31**

Pripoznavanje in merjenje: sedanja vrednost obvez za določene zaslužke in stroškov sprotnega službovanja

66 Na končne stroške programa z določenimi zaslužki lahko vpliva mnogo spremenljivk, kot so končne plače, fluktuacija in umrljivost zaposlencev, prispevki zaposlencev in trendi zdravstvenih stroškov. Končni stroški programa so negotovi in takšna negotovost utegne trajati precej časa. Da bi izmerili sedanjo vrednost obvez za pozaposlitvene zaslužke in z njimi povezane stroške sprotnega službovanja, je treba:

(a) uporabiti metodo aktuarskega vrednotenja (glejte 67.–69. člen),

(b) pripisati zaslužke obdobjem službovanja (glejte 70.–74. člen), ter

(c) izdelati aktuarske predpostavke (glejte 75.–98. člen).

Aktuatorska metoda ocenjevanja vrednosti

67 Podjetje mora pri ugotavljanju sedanje vrednosti svojih obvez za določene zaslužke in z njimi povezanih stroškov sprotnega službovanja uporabljati metodo predvidene pomembnosti enot in, kjer pride v poštev, stroškov preteklega službovanja.

68 Metoda predvidene pomembnosti enot (včasih znana kot metoda obračunavanja zaslužkov sorazmerno z opravljenim delom ali kot metoda zaslužkov na leta službovanja) obravnava vsako obdobje službovanja kot takšno, ki povečuje dodatno enoto pravice do zaslužkov (glejte 70.–74. člen) in pri ugotavljanju končne obveze meri vsako enoto posebej (glejte 75.–98. člen).

Zgled, ki pojasnjuje 68. člen

Enkraten znesek zaslužka je treba plačati ob prenehanju službovanja in je enak 1 % končne plače za vsako leto službovanja. Plača v 1. letu je 10 000 DE in predpostavlja se, da se bo vsako leto povečala za 7 % (obrestne obresti). Uporabljena diskontna mera znaša 10 % letno. Preglednica kaže, kako se obveza gradi pri zaposlencu, za katerega se pričakuje, da bo zapustil podjetje na koncu 5. leta, ob predpostavki, da se aktuarske predpostavke ne spreminjajo. Zaradi poenostavitve ta zgled zanemarja dodatne prilagoditve, potrebne za prikaz verjetnosti, da utegne zaposlenec zapustiti podjetje prej ali kasneje.

Leto	*1*	*2*	*3*	*4*	*5*
	DE	*DE*	*DE*	*DE*	*DE*
Zaslužki, pripisani:					
— *prejšnjim letom*	*0*	*131*	*262*	*393*	*524*
— *tekočemu letu (1 % končne plače)*	*131*	*131*	*131*	*131*	*131*
— *tekočemu in prejšnjim letom*	*131*	*262*	*393*	*524*	*655*
Začetna obveza	—	*89*	*196*	*324*	*476*
Obresti po 10 %	—	*9*	*20*	*33*	*48*
Stroški sprotnega službovanja	*89*	*98*	*108*	*119*	*131*
Končna obveza	*89*	*196*	*324*	*476*	*655*

▼**M31**

Pojasnilo:

1 Začetna obveza je sedanja vrednost zaslužkov, pripisanih prejšnjim letom.

2 Stroški sprotnega službovanja so sedanja vrednost zaslužkov, pripisanih tekočemu letu.

3 Končna obveza je sedanja vrednost zaslužkov, pripisanih tekočemu in prejšnjim letom.

69 Podjetje diskontira celotno obvezo za pozaposlitvene zaslužke, celo če se pričakuje, da bo del obveze poravnan v dvanajstih mesecih po poročevalnem obdobju.

Pripisovanje zaslužkov obdobjem službovanja

70 Pri ugotavljanju sedanje vrednosti svojih obvez za določene zaslužke in z njimi povezanih stroškov sprotnega službovanja ter, kjer pride v poštev, stroškov preteklega službovanja mora podjetje pripisati zaslužke obdobjem službovanja na podlagi formule za zaslužke po programu. Če pa zaposlenčevo službovanje v kasnejših letih privede do bistveno višje ravni zaslužkov kot v prvih letih, mora podjetje pripisovati zaslužke časovno enakomerno:

(a) od datuma, ko je zaposlenčevo službovanje prvič privedlo do zaslužkov po programu (ne glede na to, ali so bili zaslužki odvisni od nadaljnjega službovanja ali ne), do

(b) datuma, ko nadaljnje zaposlenčevo službovanje ne bo privedlo do bistvenega zneska nadaljnjih zaslužkov po programu, razen tistih iz nadaljnjih povečanj plače.

71 Metoda predvidene pomembnosti enot zahteva, da podjetje pripiše zaslužke tekočemu obdobju (da bi ugotovilo stroške sprotnega službovanja) ter tekočemu in preteklim obdobjem (da bi ugotovilo sedanjo vrednost obvez za določene zaslužke). Podjetje pripisuje zaslužke obdobjem, v katerih nastaja obveza dajati pozaposlitvene zaslužke. Ta obveza nastaja, ko zaposlenci službujejo v zameno za pozaposlitvene zaslužke, ki jih bo podjetje po pričakovanju plačalo v prihodnjih poročevalnih obdobjih. Aktuarske metode omogočajo podjetju meriti takšne obveze dovolj zanesljivo, da se upraviči pripoznanje obveznosti.

Zgleda, ki pojasnjujeta 71. člen

1 Program z določenimi zaslužki dá zaslužek v enkratnem znesku 100 DE, plačljiv po upokojitvi, za vsako leto službovanja.

Zaslužek 100 DE se pripiše vsakemu letu. Stroški sprotnega službovanja so sedanja vrednost 100 DE. Sedanja vrednost obveze za določen zaslužek je sedanja vrednost 100 DE, pomnožena s številom let službovanja do konca poročevalnega obdobja.

Če je zaslužek plačljiv takoj, ko zaposlenec zapusti podjetje, nakazujejo stroški sprotnega službovanja in sedanja vrednost obveze za določeni zaslužek datum, ko se pričakuje, da bo zaposlenec zapustil podjetje. Tako so zaradi učinka diskontiranja manjši od zneska, ki bi se ugotovil, če bi zaposlenec zapustil podjetje ob koncu poročevalnega obdobja.

▼M31

2 Program daje mesečno pokojnino 0,2 % od končne plače za vsako leto službovanja. Pokojnina se plačuje od starosti 65 let.

Zaslužek, enak sedanji vrednosti mesečne pokojnine 0,2 % ocenjene končne plače na datum pričakovane upokojitve, ki se bo izplačeval od pričakovanega datuma upokojitve do pričakovanega datuma smrti, se pripiše vsakemu letu službovanja. Stroški sprotnega službovanja so sedanja vrednost takšnega zaslužka. Sedanja vrednost obveze za določen zaslužek je sedanja vrednost mesečnih plačil za pokojnine v velikosti 0,2 % zadnje plače, pomnožene s številom let službovanja do konca poročevalnega obdobja. Stroški sprotnega službovanja in sedanja vrednost obveze za določen zaslužek se diskontirajo, ker se plačevanje pokojnine prične pri starosti 65 let.

72 Službovanje zaposlenca povzroči obvezo po programu z določenimi zaslužki, celo če so zaslužki odvisni od službovanja v prihodnosti (z drugimi besedami, niso zajamčeni). Službovanje zaposlenca pred odmernim datumom povečuje posredno obvezo, ker je ob koncu vsakega zaporednega poročevalnega obdobja obseg prihodnjega službovanja, ki ga mora opraviti zaposlenec, preden je upravičen do zaslužka, manjši. Pri merjenju svoje obveze za določen zaslužek upošteva podjetje verjetnost, da nekateri zaposlenci morda ne bodo zadovoljili kake odmerne zahteve. Podobno, čeprav se nekateri pozaposlitveni zaslužki, na primer pozaposlitvena zdravstvena oskrba, začno plačevati šele, ko se pojavi kak določen dogodek, potem ko zaposlenec ni več zaposlen, se obveza oblikuje, ko zaposlenec še službuje, kar daje pravico do zaslužka, če pride do omenjenega dogodka. Verjetnost, da se bo zgodil, vpliva na merjenje obveze, vendar ne določa, ali obveza obstaja.

Zgleda, ki pojasnjujeta 72. člen

1 Po programu se plača zaslužek 100 DE za vsako leto službovanja. Zaslužki se odmerjajo po desetih letih službovanja.

Zaslužek 100 DE se pripiše vsakemu letu. V vsakem od prvih desetih let stroški sprotnega službovanja in sedanja vrednost obveze nakazujejo verjetnost, da zaposlenec morda ne bo dopolnil deset let službovanja.

2 Po programu se plača zaslužek 100 DE za vsako leto službovanja razen za službovanje pred starostjo 25 let. Zaslužki se podelijo takoj.

Službovanju pred starostjo 25 let se ne pripišejo nikakršni zaslužki, ker službovanje pred tem ne vodi do zaslužkov (pogojnih ali brezpogojnih). Zaslužek 100 DE se pripiše vsakemu naslednjemu letu.

73 Obveza se povečuje do datuma, ko nadaljnje službovanje zaposlenca privede do nebistvenih zneskov nadaljnjih zaslužkov. Zato se vsi zaslužki pripišejo obdobjem, ki se končajo pred tem datumom. Zaslužki se pripišejo posameznim obračunskim obdobjem na podlagi navodila za zaslužke po programu. Če pa službovanje zaposlenca v kasnejših letih privede do bistveno višje ravni zaslužkov kot v prejšnjih letih, pripisuje podjetje zaslužke časovno enakomerno do datuma, ko nadaljnje službovanje zaposlenca ne privede do bistvenega zneska nadaljnjih zaslužkov. Tako je, ker službovanje zaposlenca v celotnem obdobju končno privede do zaslužka na omenjeni višji ravni.

▼**M31**

Zgledi, ki pojasnjujejo 73. člen

1 Po programu se plača enkraten znesek 1 000 DE, ki se odmeri po desetih letih službovanja. Program ne daje nadaljnjih zaslužkov za nadaljnje službovanje.

Zaslužek 100 DE (1 000 DE deljeno z deset) se pripiše vsakemu od prvih desetih let.

Stroški sprotnega službovanja v vsakem od prvih desetih let nakazujejo verjetnost, da morda zaposlenec ne bo dopolnil deset let službovanja. Naslednjim letom se ne pripisujejo nikakršni zaslužki.

2 Po programu se plača enkraten znesek pokojnine 2 000 DE vsem zaposlencem, ki so še zaposleni v starosti 55 let po dvajsetih letih službovanja ali v starosti 65 let ne glede na dolžino službovanja.

Pri zaposlencih, ki se vključijo v program pred starostjo 35 let, službovanje najprej privede do zaslužkov po programu za starost 35 let (zaposlenec lahko zapusti podjetje v starosti 30 let in se vrne v starosti 33 let, ne da bi to vplivalo na znesek ali trajanje zaslužkov). Takšni zaslužki so odvisni od nadaljnjega službovanja. Službovanje po starosti 55 let tudi ne privede do kakega bistvenega zneska nadaljnjih zaslužkov. Pri takšnih zaposlencih podjetje pripiše zaslužek 100 DE (2 000 DE deljeno z 20) vsakemu letu od starosti 35 let do starosti 55 let.

Pri zaposlencih, ki se vključijo v program med 35 in 45 leti starosti, službovanje več kot dvajset let ne privede do kakega bistvenega zneska nadaljnjih zaslužkov. Pri takšnih zaposlencih podjetje pripiše zaslužek 100 (2 000 deljeno z 20) vsakemu od prvih dvajsetih let.

Pri zaposlencu, ki se vključi v podjetje v program pri starosti 55 let, službovanje več kot deset let ne privede do kakega bistvenega zneska nadaljnjih zaslužkov. Pri takšnem zaposlencu podjetje pripiše zaslužek 200 DE (2 000 deljeno z 10) vsakemu od prvih desetih let.

Pri vseh zaposlencih stroški sprotnega službovanja in sedanja vrednost obveze nakazujejo verjetnost, da morda ne bodo dopolnili potrebne dobe službovanja.

3 Po programu pozaposlitvenega zdravstvenega varstva se povrne 40 odstotkov zdravstvenih stroškov zaposlenca po službovanju, če zaposlenec zapusti podjetje po več kot desetih in manj kot dvajsetih letih službovanja, in 50 odstotkov teh stroškov, če zaposlenec zapusti podjetje po dvajsetih ali več letih.

Po formuli za zaslužek po programu pripiše podjetje vsakemu od prvih desetih let 4 odstotke (40 odstotkov deljeno z deset) sedanje vrednosti pričakovanih zdravstvenih stroškov in vsakemu od drugih desetih let 1 odstotek (10 odstotkov deljeno z deset). Stroški sprotnega službovanja v vsakem letu nakazujejo verjetnost, da morda zaposlenec ne bo dokončal potrebne dobe službovanja, da bi zaslužil del ali vse zaslužke. Pri zaposlencih, za katere se pričakuje, da bodo zapustili podjetje v desetih letih, se ne pripisujejo nikakršni zaslužki.

4 Po programu pozaposlitvenega zdravstvenega varstva se povrne 10 odstotkov zdravstvenih stroškov zaposlenca po službovanju, če zaposlenec zapusti podjetje po več kot desetih in manj kot dvajsetih letih službovanja, in 50 odstotkov teh stroškov, če zaposlenec zapusti podjetje po dvajsetih ali več letih.

▼**M31**

Službovanje v kasnejših letih privede do bistveno višje ravni zaslužkov kot v prejšnjih letih. Zato pri zaposlencih, pri katerih se pričakuje, da bodo zapustili podjetje po dvajsetih ali več letih, podjetje pripisuje zaslužke časovno enakomerno v skladu z 71. členom. Službovanje po dvajsetih letih ne privede do bistvenega zneska nadaljnjih zaslužkov. Zato je zaslužek, pripisan vsakemu od prvih dvajsetih let, 2,5 odstotka (50 odstotkov deljeno z dvajset) sedanje vrednosti pričakovanih zdravstvenih stroškov.

Pri zaposlencih, za katere se pričakuje, da bodo zapustili podjetje v desetih do dvajsetih letih, je zaslužek, ki se pripiše v vsakem od prvih desetih let, 1 odstotek sedanje vrednosti pričakovanih zdravstvenih stroškov.

Pri takšnih zaposlencih se ne pripisujejo nikakršni zaslužki službovanju med koncem desetega leta in ocenjenim datumom zapustitve podjetja.

Pri zaposlencih, za katere se pričakuje, da bodo zapustili podjetje v desetih letih, se ne pripisujejo nikakršni zaslužki.

74 Če je znesek zaslužka v vsakem letu službovanja v stalnem razmerju s končno plačo, vpliva povečanje plač v prihodnosti na znesek, s katerim je treba poravnati obvezo za službovanje pred koncem poročevalnega obdobja, toda ne ustvarja dodatne obveze. Zato:

(a) v skladu s 70.(b) členom povečanje plač ne privede do nadaljnjih zaslužkov, celo če so zneski zaslužkov odvisni od končne plače, ter

(b) je znesek zaslužka, pripisan vsakemu obdobju, v stalnem razmerju s plačo, s katero je zaslužek povezan.

Zgled, ki pojasnjuje 74. člen

Zaposlenci so upravičeni do zaslužkov v velikosti 3 odstotkov končne plače za vsako leto službovanja pred starostjo 55 let.

Zaslužek 3 odstotkov od ocenjene končne plače se pripiše vsakemu letu do starosti 55 let. To je datum, ko nadaljnje službovanje zaposlenca ne privede do bistvenega zneska nadaljnjih zaslužkov po programu. Službovanju po tej starosti se ne pripisujejo nikakršni zaslužki.

Aktuarske predpostavke

75 Aktuarske predpostavke morajo biti nepristranske in medsebojno primerljive.

76 Aktuarske predpostavke so najboljše ocene spremenljivk, ki v podjetju določajo končne stroške zagotavljanja pozaposlitvenih zaslužkov. Aktuarske predpostavke obsegajo:

(a) demografske predpostavke o prihodnjih značilnostih sedanjih in prejšnjih zaposlencev (in njihovih vzdrževanih družinskih članov), ki so upravičeni do zaslužkov. Demografske predpostavke obravnavajo na primer:

(i) umrljivost (glejte 81. in 82. člen),

(ii) stopnje fluktuacije zaposlencev, invalidnosti in zgodnjega upokojevanja,

(iii) delež članov programa z vzdrževanimi družinskimi člani, ki bodo upravičeni do zaslužkov,

(iv) delež članov programa, ki bodo izbrali vsako obliko možnosti plačila, ki je po programu na voljo, ter

▼M31

(v) stopnje terjatev po programu zdravstvene oskrbe.

(b) finančne predpostavke, ki obravnavajo na primer:

(i) diskontno mero (glejte 83.–86. člen),

(ii) raven zaslužkov, razen stroška zaslužkov, ki jih morajo plačati zaposlenci in prihodnjo raven plač (glejte 87.–95. člen),

(iii) v primeru zdravstvenih nadomestil prihodnje zdravstvene stroške, tudi stroške obravnavanja terjatev (tj. stroške, ki nastanejo pri obdelavi in reševanju terjatev, vključno s plačili pravnih storitev in cenilcev) (glejte 96.–98. člen), ter

(iv) davke, ki jih program plača na prispevke, ki se nanašajo na službovanje pred datumom poročanja ali na zaslužke, ki izhajajo iz tega službovanja.

77 Aktuarske predpostavke so nepristranske, če niso niti nepremišljene niti preveč previdne.

78 Aktuarske predpostavke so medsebojno primerljive, če odsevajo gospodarska razmerja med dejavniki, kot so inflacija, stopnje povečanja plač in diskontne mere. Na primer vse predpostavke, ki so odvisne od konkretne ravni inflacije (kot so predpostavke o obrestnih merah ter povečanju plač in drugih zaslužkov) v vsakem prihodnjem obdobju, predpostavljajo enako raven inflacije v njem.

79 Podjetje določa diskontno mero in druge finančne predpostavke v nominalnih (navedenih) izrazih, razen če so ocene v realnih (prilagojenih za inflacijo) izrazih zanesljivejše, na primer v hiperinflacijskem gospodarstvu (glejte MRS 29 *Računovodsko poročanje v hiperinflacijskih gospodarstvih*), ali kjer so zaslužki vezani na indeks in obstaja razvit trg na indekse vezanih obveznic v isti valuti in z enakimi plačilnimi roki.

80 Finančne predpostavke morajo temeljiti na tržnih pričakovanjih ob koncu poročevalnega obdobja za obdobje, v katerem je treba poravnati obveze.

Aktuarske predpostavke: umrljivost

81 Podjetje mora določiti predpostavke glede umrljivosti z upoštevanjem svoje najboljše ocene umrljivosti članov programa tako v času službovanja kot po njem.

82 Podjetje pri ocenjevanju končnih stroškov zaslužkov upošteva pričakovane spremembe umrljivosti, na primer tako, da standardne tabele umrljivosti spremeni z ocenami izboljšave umrljivosti.

Aktuarske predpostavke: diskontna mera

▼M48

83 Stopnja, uporabljena pri diskontiranju obvez za pozaposlitvene zaslužke (financirane in nefinancirane), se določi z upoštevanjem tržnih donosov visoko kakovostnih obveznic delniških družb ob koncu poročevalnega obdobja. Pri valutah, za katere ni razvitega trga takšnih visoko kakovostnih podjetniških obveznic, se uporabi tržni donos (ob koncu poročevalnega obdobja) državnih obveznic, denominiranih v tej valuti. Valuta in plačilni rok obveznic delniških družb ali države sta v skladu z valuto in ocenjenim plačilnim rokom obvez za pozaposlitvene zaslužke.

▼**M31**

84 Aktuarska predpostavka, ki ima bistven vpliv, je diskontna mera. Diskontna mera odseva časovno vrednost denarja, vendar ne aktuarskega ali naložbenega tveganja. Poleg tega diskontna mera ne odseva za podjetje značilnega kreditnega tveganja, ki bremeni njegove upnike, pa tudi ne tveganja, da se prihodnje izkušnje lahko razlikujejo od aktuarskih predpostavk.

85 Diskontna mera odseva ocenjeni čas plačevanja zaslužkov. Navadno ga podjetje načrtuje z uporabo navadne tehtane povprečne diskontne mere, ki odseva ocenjeni čas in zneske plačil zaslužkov ter valuto, v kateri jih je treba plačati.

86 V nekaterih primerih ni razvitega trga obveznic z dovolj dolgo zapadlostjo v plačilo, ki bi se ujemala z ocenjeno zapadlostjo vseh plačil zaslužkov. V takšnih primerih uporablja podjetje sprotne tržne stopnje v ustreznem času za diskontiranje kratkoročnih plačil in ocenjuje diskontno mero pri daljših zapadlostih v plačilo z ekstrapoliranjem sprotnih tržnih stopenj vzdolž krivulje donosa. Ni verjetno, da bi bila celotna sedanja vrednost obvez za določene zaslužke posebno odvisna od diskontne mere, uporabljene pri tistem delu zaslužkov, ki je plačljiv po končni zapadlosti razpoložljivih obveznic delniških družb ali države.

Aktuarske predpostavke: plače, drugi zaslužki in zdravstveni stroški

87 Podjetje mora meriti obveze za določene zaslužke tako, da kažejo:

(a) zaslužke po določbah programa (ali tiste, ki izhajajo iz kake posredne obveze, ki presega te določbe) ob koncu poročevalnega obdobja,

(b) ocenjeno povečanje prihodnjih plač, ki vpliva na zaslužke, ki jih je treba plačati,

(c) učinek morebitne omejitve na zaposlovalčev delež stroškov prihodnjih zaslužkov,

(d) prispevke zaposlencev ali tretjih oseb, ki zmanjšujejo končni strošek teh zaslužkov, ki ga ima podjetje, ter

(e) ocenjene prihodnje spremembe ravni vseh državnih povračil, ki vplivajo na zaslužke po programu z določenimi zaslužki, kadar in zgolj kadar:

(i) so takšne spremembe uzakonjene pred koncem poročevalnega obdobja, ali

(ii) podatki iz preteklosti ali drugi zanesljivi dokazi kažejo, da se bodo državna povračila spremenila na kak napovedljiv način, na primer v skladu s prihodnjimi spremembami splošne ravni cen ali splošne ravni plač.

88 Aktuarske predpostavke nakazujejo prihodnje spremembe zaslužkov, ki so določeni s formalnimi določbami programa (ali s posredno obvezo, ki presega te določbe) ob koncu poročevalnega obdobja. To se dogaja na primer, če:

(a) so se v podjetju v preteklosti povečali zaslužki, na primer zaradi ublažitve učinkovanja inflacije, in ni znakov, da se bo ta navada v prihodnosti spremenila,

▼M31

(b) podjetje je dolžno bodisi s formalnimi določbami programa (ali s posredno obvezo, ki presega te določbe) bodisi z zakonodajo uporabiti presežek v programu v korist njegovih udeležencev (glejte 108.(c) člen), ali

(c) zaslužki se spreminjajo glede na ciljne dosežke ali druga merila. Določbe programa lahko na primer navajajo, da bodo v primeru nezadostnih sredstev programa izplačani zmanjšani zaslužki ali zahteva dodatne prispevke zaposlencev. Merjenje obveze odraža najboljšo oceno učinka ciljnih dosežkov ali drugih meril.

89 Aktuarske predpostavke ne nakazujejo prihodnjih sprememb zaslužkov, ki niso določene s formalnimi določbami programa (ali s posredno obvezo) ob koncu poročevalnega obdobja. Posledice takih sprememb so:

(a) stroški preteklega službovanja, kolikor spreminjajo zaslužke za službovanje pred spremembo, ter

(b) stroški sprotnega službovanja za obdobja po spremembi, kolikor spreminjajo zaslužke za službovanje po spremembi.

90 Ocene povečanja prihodnjih plač upoštevajo inflacijo, starost, napredovanje in druge koristne dejavnike, na primer ponudbo in povpraševanje na trgu zaposlovanja.

91 Nekateri programi z določenimi zaslužki omejujejo prispevke, ki jih mora plačati podjetje. Končni strošek zaslužkov upošteva učinek omejitve prispevkov. Učinek omejitve prispevkov se določi glede na tisto spodaj navedeno obdobje, ki je krajše:

(a) pričakovano dobo poslovanja podjetja ali

(b) pričakovano trajanje programa.

92 Nekateri programi z določenimi zaslužki zahtevajo, da zaposlenci ali tretje osebe prispevajo k stroškom programa. Prispevki zaposlencev zmanjšujejo strošek zaslužkov, ki ga ima podjetje. Podjetje preuči, ali prispevki tretjih oseb zmanjšujejo strošek zaslužkov, ki ga ima podjetje, ali pa so pravica do povračila, kot je opisana v 116. členu. Prispevki zaposlencev ali tretjih oseb so bodisi določeni s formalnimi določbami programa (ali izhajajo iz posredne obveze, ki presega te določbe) bodisi so določeni po preudarku. Prispevki zaposlencev ali tretjih oseb, določeni po preudarku, zmanjšujejo stroške službovanja ob vplačilu teh prispevkov v program.

▼M44

93 Prispevki zaposlencev ali tretjih oseb, določeni s formalnimi določbami programa, bodisi zmanjšujejo stroške službovanja (če so povezani s službovanjem), bodisi vplivajo na ponovne meritve čiste obveznosti za določene zaslužke (sredstva določenega zaslužka) (če niso povezani s službovanjem). Primer prispevkov, ki niso povezani s službovanjem, je, kadar so prispevki zahtevani za zmanjšanje primanjkljaja, ki je posledica izgub v zvezi s sredstvi programa ali aktuarskih izgub. Če so prispevki zaposlencev ali tretjih oseb povezani s službovanjem, ti prispevki zmanjšajo stroške službovanja, kot sledi:

(a) če je znesek prispevkov odvisen od števila let službovanja, podjetje prispevke pripiše obdobjem službovanja z uporabo iste metode za pripisovanje, kot se zahteva v 70. členu za bruto zaslužke (tj. ali na podlagi formule za prispevke programa ali časovno enakomerno); ali

▼M44

(b) če je znesek prispevkov neodvisen od števila let službovanja, lahko podjetje take prispevke pripozna kot zmanjšanje stroškov službovanja v obdobju, v katerem je bilo opravljeno zadevno službovanje. Primeri prispevkov, ki so neodvisni od števila let službovanja, vključujejo prispevke, ki so točno določen odstotek plače zaposlenca, točno določen znesek v celotnem obdobju službovanja ali odvisni od starosti zaposlenca.

Napotki za uporabo so v A1. členu.

94 Za prispevke zaposlencev ali tretjih oseb, ki so pripisani obdobjem službovanja v skladu s 93.(a) členom, so posledice sprememb prispevkov:

(a) stroški sprotnega in preteklega službovanja (če te spremembe niso določene s formalnimi določbami programa in ne izhajajo iz posredne obveze), ali

(b) aktuarski dobički in izgube (če so te spremembe določene s formalnimi določbami programa ali izhajajo iz posredne obveze).

▼M31

95 Nekateri pozaposlitveni zaslužki so povezani s spremenljivkami, kot je raven državnih pokojnin ali državne zdravstvene oskrbe. Merjenje takšnih zaslužkov odseva najboljšo oceno takšnih spremenljivk, zasnovanih na preteklih pojavih in drugih zanesljivih dokazih.

96 Predpostavke o stroških zdravstvene oskrbe morajo upoštevati ocenjene prihodnje spremembe stroškov zdravstvenih storitev, ki izhajajo tako iz inflacije kot iz posebnih sprememb zdravstvenih stroškov.

97 Merjenje zaslužkov za pozaposlitveno zdravstveno oskrbo zahteva predpostavke o ravni in pogostnosti prihodnjih terjatev in stroškov, ki ustrezajo takšnim terjatvam. Podjetje ocenjuje prihodnje zdravstvene stroške na podlagi preteklih podatkov o svojih lastnih izkušnjah, po potrebi dopolnjenih s podatki iz preteklosti drugih podjetij, zavarovalnic, izvajalcev zdravstvenih storitev in drugih virov. Ocene prihodnjih zdravstvenih stroškov upoštevajo učinek tehnološkega napredka, sprememb uporabe zdravstvene oskrbe ali vzorcev opravljenih storitev in sprememb zdravstvenega stanja udeležencev programa.

98 Raven in pogostnost terjatev sta zlasti odvisni od starosti, zdravstvenega stanja in spola zaposlencev (in njihovih vzdrževanih družinskih članov), lahko pa tudi od drugih dejavnikov, kot je zemljepisna razmestitev. Zato se podatki iz preteklosti prilagajajo, kolikor se demografska sestava prebivalstva razlikuje od množice, ki je bila uporabljena kot podlaga za podatke iz preteklosti. Prav tako se prilagajajo, če obstajajo zanesljivi dokazi, da se pretekli trendi ne bodo nadaljevali.

Stroški preteklega službovanja ter dobički in izgube iz poravnave

99 Pred ugotovitvijo stroška preteklega službovanja ali dobička ali izgube iz poravnave mora podjetje ponovno izmeriti čisto obveznost za določene zaslužke (sredstvo določenega zaslužka) z uporabo poštene vrednosti sredstev programa in sprotnih aktuarskih predpostavk (tudi sprotnih tržnih obrestnih mer in drugih sprotnih tržnih cen), ki odražajo zaslužke, ki jih je program dajal pred popravkom, omejitvijo ali poravnavo.

▼**M31**

100 Podjetju ni treba razlikovati med stroški preteklega službovanja, ki izhajajo iz popravka programa, stroški preteklega službovanja, ki izhajajo iz omejitve in dobičkom ali izgubo iz poravnave, če se te transakcije zgodijo skupaj. V nekaterih primerih se program popravi pred poravnavo, na primer ko podjetje spremeni zaslužke po programu in popravljene zaslužke poravna pozneje. V takšnih primerih podjetje pripozna stroške preteklega službovanja pred dobičkom ali izgubo iz poravnave.

101 Do poravnave skupaj s popravkom programa in omejitvijo pride, če se program konča tako, da je obveza poravnana in program preneha obstajati. Vendar odprava programa ni poravnava, če se program nadomesti z novim programom, ki daje v bistvu enake zaslužke.

Stroški preteklega službovanja

102 Stroški preteklega službovanja so sprememba sedanje vrednosti obveze za določene zaslužke, ki izhajajo iz popravka programa ali omejitve.

103 Podjetje mora pripoznati stroške preteklega službovanja kot odhodek na zgodnejši od spodaj navedenih dni:

(a) ko pride do popravka programa ali omejitve, ali

(b) ko podjetje pripozna povezane stroške prestrukturiranja (glejte MRS 37) ali odpravnine (glejte 165. člen).

104 Program se spremeni, kadar podjetje uvede ali umakne program z določenimi zaslužki ali spremeni obveznosti za zaslužke po obstoječem programu z določenimi zaslužki.

105 Do omejitve pride, če podjetje znatno zmanjša število zaposlencev, ki so vključeni v program. Omejitev se lahko pojavi zaradi osamljenega dogodka, kot je zaprtje tovarne, prenehanje poslovanja ali pa prekinitev ali začasna prekinitev programa.

106 Stroški preteklega poslovanja so lahko pozitivni (kadar se zaslužki uvedejo ali spremenijo, tako da se sedanja vrednost obveze za določene zaslužke poveča) ali negativni (kadar se obstoječi zaslužki umaknejo ali spremenijo, tako da se sedanja vrednost obveze za določene zaslužke zmanjša).

107 Če podjetje zmanjša obveznosti za zaslužke po obstoječem programu z določenimi zaslužki in obenem poveča druge obveznosti za zaslužke istih zaposlencev po tem programu, obravnava spremembo kot enkratno pobotano spremembo.

108 Stroški preteklega službovanja izključujejo:

(a) vpliv razlik med dejanskim in prej predvidenim povečanjem plač na obveznost za plačilo zaslužkov za službovanje v prejšnjih letih (ni stroškov preteklega službovanja, ker aktuarske predpostavke dovoljujejo predvidene plače),

(b) prenizke in previsoke ocene diskrecijskega povečanja pokojnine, če je podjetje posredno obvezano k tem povečanjem (stroškov preteklega poslovanja ni, ker aktuarske predpostavke dovoljujejo ta povečanja);

▼M31

(c) ocene povečanja zaslužkov, ki izhajajo iz aktuarskih dobičkov ali iz donosa sredstev programa, pripoznanih v računovodskih izkazih, če je podjetje dolžno na podlagi formalnih določb programa (ali posredne obveze, ki presega te določbe) ali zakonodaje uporabiti kakršen koli presežek v programu v korist udeležencev programa, tudi če povečanje zaslužkov ni formalno pripisano (ni stroškov preteklega službovanja, ker je nastalo povečanje obveze aktuarska izguba in ne strošek preteklega poslovanja, glejte 88. člen), ter

(d) povečanje zajamčenih zaslužkov (tj. zaslužkov, ki niso odvisni od službovanja v prihodnosti, glejte 72. člen), ko zaposlenci ob odsotnosti novih ali povečanih zaslužkov izpolnjujejo za to potrebne zahteve (stroškov preteklega službovanja ni, ker je podjetje ocenjene stroške zaslužkov pripoznalo kot stroške sprotnega službovanja, ko je delo opravljeno).

Dobički in izgube iz poravnave

109 Dobiček ali izguba iz poravnave je razlika med:

(a) sedanjo vrednostjo obveze za določene zaslužke, ki se poravnava, kot je določena na dan poravnave, ter

(b) poravnalna cena, vključno z morebitnimi prenesenimi sredstvi programa ter neposrednimi plačili podjetja v zvezi s poravnavo.

110 Podjetje mora pripoznati dobičke ali izgube iz poravnave programa z določenimi zaslužki, ko pride do poravnave.

111 Poravnava se pojavi, če podjetje sklene transakcijo, ki odpravi vse prejšnje pravne ali posredne obveze za del ali celoto danih zaslužkov po programu z določenimi zaslužki, (ki ni plačilo zaslužkov zaposlencem ali v imenu zaposlencev, ki je določeno z določbami programa in vključeno v aktuarske predpostavke). Na primer enkraten prenos znatnih obvez zaposlovalca po programu na zavarovalnico prek nakupa zavarovalne police je poravnava; enkratno denarno plačilo v pavšalnem znesku v skladu s pogoji programa v korist udeležencev programa v zameno za njihove pravice do določenih pozaposlitvenih zaslužkov pa ni poravnava.

112 V nekaterih primerih pridobi podjetje zavarovalno polico za financiranje nekaterih ali vseh zaslužkov zaposlencev, ki se nanašajo na njihovo zaposlitev v sedanjem in prejšnjih obdobjih. Pridobitev takšne police ni poravnava, če podjetje ohrani pravne ali posredne obveze (glejte 46. člen), da bi plačalo nadaljnje zneske, če zavarovatelj ne bo plačal zaposlencem zaslužkov, kot so določeni v zavarovalni polici. 116.–119. člen obravnavajo pripoznavanje in merjenje pravic do povračil po zavarovalnih policah, ki niso sredstva programa.

Pripoznavanje in merjenje: sredstva programa

Poštena vrednost sredstev programa

113 Pri določanju primanjkljaja ali presežka se poštena vrednost vseh sredstev programa odšteje.

▼**M31**

114 Sredstva programa izključujejo v plačilo zapadle prispevke, ki bi jih moralo poročajoče podjetje vplačati v sklad, pa tudi vse netržljive finančne instrumente, ki jih je izdalo podjetje in jih ima sklad. Sredstva programa se zmanjšajo za vse obveznosti sklada, ki se ne nanašajo na zaslužke zaposlencev, na primer za komercialne in druge obveznosti ter obveznosti, ki izhajajo iz izvedenih finančnih instrumentov.

115 Če sredstva programa vključujejo kvalificirane zavarovalne police, ki so natančno usklajene z zneskom in časovno opredelitvijo nekaterih ali vseh obveznosti za zaslužke po programu, je poštena vrednost takšnih zavarovalnih polic domnevno sedanja vrednost ustreznih obvez (in je predmet zahtevanega zmanjšanja, če zneskov po zavarovalnih policah ni mogoče v celoti pokriti).

Povračila

116 Kadar in zgolj kadar je dejansko gotovo, da bo druga stranka vrnila del ali celoto zneskov, ki so potrebni za poravnavo obveze za določene zaslužke, mora podjetje:

(a) pripoznati svojo pravico do povračila kot posebno sredstvo. Podjetje mora izmeriti sredstvo po pošteni vrednosti.

(b) razčleniti in pripoznati spremembe poštene vrednosti svoje pravice do povračila na enak način kot spremembe poštene vrednosti sredstev programa (glejte 124. in 125. člen). Sestavine stroškov določenih zaslužkov, pripoznane v skladu s 120. členom, se lahko pripoznajo zmanjšane za zneske, ki se nanašajo na spremembe knjigovodske vrednosti pravice do povračila.

117 Včasih lahko podjetje računa na drugo stranko, na primer zavarovatelja, da bo plačala del ali celoto zneskov, ki so potrebni za poravnavo obveze za določene zaslužke. Kvalificirane zavarovalne police, kot so opredeljene v 8. členu, so sredstva programa. Podjetje obravnava kvalificirane zavarovalne police na enak način kot druga sredstva programa in 116. člen se ne uporablja (glejte 46.–49. in 115. člen).

118 Če zavarovalna polica, ki jo ima podjetje, ni kvalificirana, ni sredstvo programa. V takšnih primerih se uporablja 116. člen: podjetje raje pripozna svojo pravico do povračila iz zavarovalne police kot posebno sredstvo kot pa kot odbitek pri določanju presežka ali primanjkljaja določenega zaslužka. 140.(b) člen zahteva, da podjetje razkrije kratek opis povezave med pravico do povračil in z njimi povezano obvezo.

119 Če pravica do povračila izvira iz zavarovalne police, ki natančno ustreza znesku in času nekaterih ali vseh obveznosti za zaslužke po programu z določenimi zaslužki, je poštena vrednost pravice do povračila domnevno sedanja vrednost z njo povezanih obvez (in je predmet zahtevanega zmanjšanja, če povračila ni mogoče v celoti pokriti).

▼**M31**

Sestavine stroškov določenih zaslužkov

120 Podjetje mora pripoznati sestavine stroškov določenih zaslužkov, razen kolikor kak drug MSRP zahteva ali dovoljuje njihovo vključitev v nabavno vrednost sredstva:

(a) stroškov službovanja (glejte 66.–112. člen) v poslovni izid,

(b) čistih obresti na čisto obveznost za določene zaslužke (sredstvo določenega zaslužka) (glejte 123.–126. člen) v poslovni izid, ter

(c) ponovnih meritev čiste obveznosti za določene zaslužke (sredstva določenega zaslužka) (glejte 127.–130. člen) v drugi vseobsegajoči donos.

121 Drugi MSRP zahtevajo vštevanje nekaterih stroškov zaslužkov zaposlencev v vrednost sredstev, kot so zaloge in opredmetena osnovna sredstva (glejte MRS 2 in MRS 16). Vsi stroški pozaposlitvenih zaslužkov, všteti v vrednost takšnih sredstev, vključujejo ustrezni del sestavin, naštetih v 120. členu.

122 Ponovnih meritev čiste obveznosti za določene zaslužke (sredstva določenega zaslužka), pripoznanih v drugem vseobsegajočem donosu, se v naslednjem obdobju ne sme prerazvrstiti v poslovni izid. Lahko pa podjetje te zneske, pripoznane v drugem vseobsegajočem donosu, prenese v okviru lastniškega kapitala.

Čiste obresti na čisto obveznost za določene zaslužke (sredstvo določenega zaslužka)

123 Čiste obresti na čisto obveznost za določene zaslužke (sredstvo določenega zaslužka) se ugotovi tako, da se čista obveznost za določene zaslužke (sredstvo določenega zaslužka) pomnoži z diskontno mero, določeno v 83. členu, ugotovljeno na začetku letnega poročevalnega obdobja in ob upoštevanju vseh sprememb čiste obveznosti za določene zaslužke (sredstva določenega zaslužka) v obdobju zaradi plačil prispevkov in zaslužkov.

124 Čiste obresti na čisto obveznost za določene zaslužke (sredstvo določenega zaslužka) se lahko obravnavajo kot sestavljene iz prihodkov od obresti na sredstva programa, stroškov obresti na obvezo za določene zaslužke in obresti na učinek zgornje meje sredstva, naveden v 64. členu.

125 Prihodki od obresti na sredstva programa so sestavina donosa sredstev programa in se ugotovijo tako, da se poštena vrednost sredstev programa pomnoži z diskontno mero, določeno v 83. členu, ugotovljeni na začetku letnega poročevalnega obdobja in ob upoštevanju vseh sprememb sredstev programa v obdobju zaradi plačil prispevkov in zaslužkov. Razlika med prihodki od obresti na sredstva programa in donosom sredstev programa je vključena v ponovno merjenje čiste obveznosti za določene zaslužke (sredstva določenega zaslužka).

▼**M31**

126 Obresti na učinek zgornje meje sredstva so del celotne spremembe učinka zgornje meje sredstva in se ugotovijo tako, da se učinek zgornje meje sredstva pomnoži z diskontno mero, določeno v 83. členu, ugotovljeno na začetku letnega poročevalnega obdobja. Razlika med navedenim zneskom in celotno spremembo učinka zgornje meje sredstva je vključena v ponovno merjenje čiste obveznosti za določene zaslužke (sredstva določenega zaslužka).

Ponovno merjenje čiste obveznosti za določene zaslužke (sredstva določenega zaslužka)

127 Ponovne meritve čiste obveznosti za določene zaslužke (sredstva določenega zaslužka) obsegajo:

(a) aktuarske dobičke in izgube (glejte 128. in 129. člen),

(b) donos sredstev programa (glejte 130. člen), razen zneskov, ki so vključeni v čiste obresti na čisto obveznost za določene zaslužke (sredstvo določenega zaslužka) (glejte 125. člen), ter

(c) vse spremembe učinka zgornje meje sredstva, razen zneskov, ki so vključeni v čiste obresti na čisto obveznost za določene zaslužke (sredstvo določenega zaslužka) (glejte 126. člen).

128 Aktuarski dobički in izgube so posledica povečanj ali zmanjšanj sedanje vrednosti obveze za določene zaslužke zaradi sprememb aktuarskih predpostavk in izkustvenih prilagoditev. Vzroki za aktuarske dobičke in izgube so na primer:

(a) nepričakovano visoka ali nizka stopnja fluktuacije zaposlencev, zgodnje upokojevanje ali umrljivost ali pa povečanja plač, drugih zaslužkov (če formalne ali posredne določbe programa skrbijo za povečevanje povračil zaradi inflacije) ali zdravstvenih stroškov,

(b) učinek sprememb predpostavk o možnostih plačil zaslužkov,

(c) učinek sprememb ocen prihodnje fluktuacije zaposlencev, zgodnjega upokojevanja ali umrljivosti ali pa povečanja plač, drugih zaslužkov (če formalne ali posredne določbe programa skrbijo za povečevanje povračil zaradi inflacije) ali zdravstvenih stroškov, ter

(d) učinek sprememb diskontne mere.

129 Aktuarski dobički in izgube ne vključujejo sprememb sedanje vrednosti obveze za določene zaslužke zaradi uvedbe, prilagoditve, omejitve ali poravnave programa z določenimi zaslužki ali sprememb zaslužkov po programu določenih zaslužkov. Take spremembe povzročijo stroške preteklega službovanja ali dobičke ali izgube iz poravnave.

130 Podjetje pri ugotavljanju donosa sredstev programa odšteje stroške vodenja sredstev programa in vse davčne obveznosti samega programa, razen davka, ki je vključen v aktuarske predpostavke, uporabljene za merjenje obveze za določene zaslužke (76. člen). Drugi pisarniški stroški se ne odštejejo od donosa sredstev programa.

▼M31

Predstavljanje

Pobot

131 Podjetje mora pobotati sredstvo, ki se nanaša na kak program, z obveznostjo, ki se nanaša na kak drug program, kadar in zgolj kadar:

(a) ima pravno uveljavljivo pravico uporabljati presežek v enem programu za poravnavo obvez po drugem programu, ter

(b) namerava bodisi poravnati obveze s pobotom bodisi istočasno ustvariti presežek v enem programu in poravnati svoje obveze po drugem programu.

132 Merila za pobotanje so podobna tistim, ki jih postavlja za finančne instrumente MRS 32 *Finančni instrumenti: predstavljanje*.

Razlikovanje med kratkoročnim in nekratkoročnim

133 Nekatera podjetja razlikujejo gibljiva sredstva in obveznosti od negibljivih. Ta standard ne določa, ali naj podjetje razlikuje med kratkoročnimi in nekratkoročnimi deli sredstev in obveznosti, ki izhajajo iz pozaposlitvenih zaslužkov.

Sestavine stroškov določenih zaslužkov

134 120. člen zahteva, da podjetje v poslovnem izidu pripozna stroške službovanja in čiste obresti na čisto obveznost za določene zaslužke (sredstvo določenega zaslužka). Ta standard ne določa, kako naj podjetje predstavi stroške službovanja in čiste obresti na čisto obveznost za določene zaslužke (sredstvo določenega zaslužka). Podjetje te sestavine predstavlja v skladu z MRS 1.

Razkritje

135 Podjetje mora razkriti informacije, s katerimi:

(a) pojasni značilnosti svojih programov z določenimi zaslužki in z njimi povezana tveganja (glejte 139. člen),

(b) ugotovi in pojasni zneske v svojih računovodskih izkazih, ki izhajajo iz programov z določenimi zaslužki (glejte 140.–144. člen), ter

(c) opiše kako lahko njegovi programi z določenimi zaslužki vplivajo na znesek, časovni okvir in negotovost prihodnjih denarnih tokov podjetja (glejte 145.–147. člen).

136 Podjetje mora za doseganje ciljev iz 135. člena preučiti naslednje:

(a) raven podrobnosti, ki so potrebne za izpolnjevanje zahtev glede razkritja,

(b) kakšen poudarek dati vsaki od različnih zahtev,

(c) koliko agregacije ali razčlenitve uporabiti, ter

(d) ali uporabniki računovodskih izkazov za ovrednotenje razkritih kvantitativnih informacij potrebujejo dodatne informacije.

▼**M31**

137 Če razkritja, zagotovljena v skladu z zahtevami tega standarda in drugih MSRP, niso zadostna za izpolnjevanje ciljev iz 135. člena, mora podjetje razkriti dodatne informacije, potrebne za izpolnitev teh ciljev. Podjetje lahko na primer predstavi analizo sedanje vrednosti obveze za določen zaslužek, ki razlikuje naravo, značilnosti in tveganja obveze. Takšno razkritje lahko razlikuje:

(a) med zneski, dolgovanimi aktivnim članom, nekdanjim članom in upokojencem,

(b) med zajamčenimi zaslužki in zaslužki, ki so obračunani, vendar niso zajamčeni,

(c) med pogojnimi zaslužki, zneski, ki jih je mogoče pripisati povečanju prihodnjih plač, in drugimi zaslužki.

138 Podjetje mora oceniti, ali bi bilo treba nekaj ali vsa razkritja razčleniti, da se ločijo programi ali skupine programov z bistveno različnimi tveganji. Podjetje lahko na primer razčleni razkritje o programih tako, da prikaže eno ali več naslednjih značilnosti:

(a) različne geografske lokacije,

(b) različne značilnosti, kot so pavšalni plačni pokojninski programi, pokojninski programi na podlagi zadnjih plač in pozaposlitveni zdravstveni programi,

(c) različne zakonske ureditve,

(d) različne odseke poročanja,

(e) različne ureditve financiranja (npr. v celoti nefinancirani ali v celoti ali delno financirani).

Značilnosti programov z določenimi zaslužki in z njimi povezana tveganja

139 Podjetje mora razkriti:

(a) informacije o značilnostih svojega programa z določenimi zaslužki, vključno z:

(i) naravo zaslužkov iz programa (npr. programi z določenimi zaslužki na podlagi zadnjih plač ali program na podlagi prispevkov z jamstvom),

(ii) opisom ureditvenega okvira, v katerem program deluje, na primer ravni morebitnih zahtev glede minimalnega financiranja ali učinka ureditvenega okvira na program, kot je zgornja meja sredstva (glejte 64. člen),

(iii) opisom vseh drugih obvez podjetja za upravljanje programa, na primer odgovornosti skrbnikov ali odborov članov programa,

(b) opis tveganj, ki jim je podjetje zaradi programa izpostavljeno, s poudarkom na morebitnih nenavadnih tveganjih, značilnih za podjetje ali za program, ter morebitne koncentracije tveganj. Na primer, če se sredstva programa vlagajo predvsem v eno kategorijo naložb, npr. nepremičnine, program lahko podjetje izpostavlja koncentraciji tveganja nepremičninskega trga.

(c) opis vseh popravkov programa, omejitev in poravnav.

▼**M31**

Obrazložitev zneskov v računovodskih izkazih

140 Podjetje mora zagotoviti uskladitev začetnega in končnega salda za vsako spodaj navedeno postavko, če je to primerno:

(a) čisto obveznost za določene zaslužke (sredstvo določenega zaslužka), z ločenim prikazom uskladitev za:

(i) sredstva programa

(ii) sedanjo vrednost obveze za določene zaslužke

(iii) učinek zgornje meje sredstva

(b) vse pravice do povračila. Podjetje mora opisati tudi povezavo med pravico do povračil in z njimi povezano obvezo.

141 Vsaka uskladitev, navedena v 140. členu, mora prikazovati vsako spodaj navedeno postavko, če je to primerno:

(a) stroške sedanjega službovanja

(b) prihodke od obresti ali odhodke za obresti

(c) ponovno merjenje čiste obveznosti za določene zaslužke (sredstva določenega zaslužka), ki ločeno prikazuje:

(i) donos sredstev programa, razen zneskov, ki so vključeni v obresti v (b),

(ii) aktuarske dobičke in izgube, ki izhajajo iz sprememb demografskih predpostavk (glejte 76.(a) člen),

(iii) aktuarske dobičke in izgube, ki izhajajo iz sprememb finančnih predpostavk (glejte 76.(b) člen),

(iv) spremembe učinka omejitve čistega sredstva določenega zaslužka na zgornje meje sredstva, razen zneskov, ki so vključeni v obresti v (b). Podjetje mora razkriti tudi, kako je ugotovilo največjo razpoložljivo gospodarsko korist, tj. ali bodo ti zaslužki v obliki vračil, zmanjšanja prispevkov v program v prihodnosti ali kombinacija obeh.

(d) stroške preteklega službovanja ter dobičke in izgube iz poravnave. Kakor dovoljuje 100. člen, stroškov preteklega službovanja ter dobičkov in izgub iz poravnave ni treba razlikovati, če se zgodijo skupaj.

(e) vpliv sprememb deviznih tečajev

(f) prispevke v program, z ločenim prikazom prispevkov zaposlovalca in udeležencev programa

(g) izplačila iz programa, z ločenim prikazom zneska, plačanega v zvezi s poravnavami

(h) učinke poslovnih združitev in odtujitev.

142 Podjetje mora razčleniti pošteno vrednost sredstev programa v razrede, ki razlikujejo naravo in tveganja sredstev in vsak razred sredstev programa razdeliti na sredstva, ki imajo na delujočem trgu objavljeno tržno ceno (kot je opredeljena v MSRP 13 *Merjenje poštene vrednosti* ([1])) in sredstva, ki je nimajo. Na primer podjetje lahko ob upoštevanju ravni razkritja, obravnavane v 136. členu, razlikuje med:

(a) denarjem in denarnimi ustrezniki,

([1]) Če podjetje še ni uporabilo MSRP 13, se lahko sklicuje na AG71. člen MRS 39 *Finančni instrumenti: Pripoznavanje in merjenje*, ali na B.5.4.3. člen MSRP 9 *Finančni instrumenti* (oktober 2010), če je to primerno.

▼**M31**

(b) kapitalskimi instrumenti (ločeni po vrstah gospodarske panoge, velikosti gospodarske družbe, geografiji itd.),

(c) dolžniškimi instrumenti (ločeni po vrstah izdajatelja, boniteti, geografiji itd.),

(d) nepremičninami (ločenimi po geografiji, itd.),

(e) izvedenimi finančnimi instrumenti (ločenimi po vrstah osnovnega tveganja v pogodbi, na primer obrestne pogodbe, devizne pogodbe, kapitalske pogodbe, kreditne pogodbe, zamenjave dolgoživosti itd.),

(f) investicijskimi skladi (ločenimi po vrstah skladov),

(g) kolateraliziranimi vrednostnimi papirji, ter

(h) strukturiranim dolgom.

143 Podjetje mora razkriti pošteno vrednost lastnih prenosljivih finančnih instrumentov, ki jih ima kot sredstva programa, in pošteno vrednost sredstev programa, ki so nepremičnina, ki jo podjetje ima, ali drugo sredstvo, ki ga uporablja.

144 Podjetje mora razkriti znatne aktuarske predpostavke, ki se uporabljajo za ugotovitev sedanje vrednosti obvez za določene zaslužke (glejte 76. člen). Takšno razkritje mora biti izraženo absolutno (na primer kot absolutni odstotek in ne zgolj kot razlika med različnimi odstotki ali drugimi spremenljivkami). Če podjetje poskrbi za razkritja za skupino programov v celoti, se takšna razkritja napravijo v obliki tehtanih povprečij ali v razmeroma ozkih razponih.

Znesek, časovni okvir in negotovost prihodnjih denarnih tokov

145 Podjetje mora razkriti:

(a) analizo občutljivosti znatnih aktuarskih predpostavk (kot so razkrite po 144. členu) ob koncu poročevalnega obdobja, ki kaže, kako bi spremembe ustrezne aktuarske predpostavke, ki bi bile na navedeni datum razumno mogoče, vplivale na obvezo za določene zaslužke,

(b) metode in predpostavke, uporabljene pri pripravi analize občutljivosti, ki jo zahteva (a) in omejitve navedenih metod,

(c) spremembe metod in predpostavk, uporabljenih pri pripravi analize občutljivosti, od prejšnjega obdobja ter razloge za take spremembe.

146 Podjetje mora razkriti opis strategij usklajevanja sredstev-obveznosti, ki jih uporablja program ali podjetje, vključno z uporabo rent in drugih tehnik upravljanja s tveganji, kot so zamenjave dolgoživosti.

147 Pri prikazu učinka programa z določenimi zaslužki na prihodnje denarne tokove podjetja mora razkriti:

(a) opis vseh ureditev financiranja in politike financiranja, ki vplivajo na prihodnje prispevke

(b) pričakovane prispevke v program za naslednje letno poročevalno obdobje

▼M31

(c) informacije o profilu zapadlosti obveze za določene zaslužke. To bo vključevalo tehtano povprečno trajanje obveze za določene zaslužke in lahko vključuje druge informacije o porazdelitvi časovnega okvira plačil zaslužkov, kot je analiza zapadlosti plačil zaslužkov.

Programi več zaposlovalcev

148 Če je podjetje je udeleženo v programu z določenimi zaslužki več zaposlovalcev, mora razkriti:

(a) opis ureditev financiranja, vključno z metodo, ki se uporablja za določitev stopnje prispevkov podjetja in morebitnimi zahtevami glede minimalnega financiranja

(b) opis koliko je podjetje lahko v skladu s pogoji programa več zaposlovalcev odgovorno v programu za obveze drugih zaposlovalcev

(c) opis vseh dogovorjenih dodelitev primanjkljaja ali presežka v primeru:

(i) prenehanja programa ali

(ii) umika podjetja iz programa

(d) če podjetje obravnava program, kot da je program z določenimi prispevki v skladu s 34. členom, mora poleg informacij, ki jih zahtevajo točke (a)–(c) in namesto informacij, ki jih zahtevajo 139.–147. člen, razkriti naslednje informacije:

(i) dejstvo, da je program program z določenimi zaslužki,

(ii) razloge, zakaj ni na razpolago dovolj informacij, da bi podjetje lahko obravnavalo program kot program z določenimi zaslužki,

(iii) pričakovane prispevke v program za naslednje letno poročevalno obdobje,

(iv) informacije o morebitnem primanjkljaju ali presežku v programu, ki lahko vpliva na prihodnje prispevke, vključno s podlago, uporabljeno pri ugotavljanju takega primanjkljaja ali presežka in morebitnimi posledicami za podjetje,

(v) navedbo ravni udeležbe podjetja v programu v primerjavi z drugimi udeleženimi podjetji. Zgledi mer, ki lahko zagotovijo tako navedbo, so delež podjetja v celotnih prispevkih v program ali delež podjetja v skupnem številu aktivnih članov, upokojenih članov ali nekdanjih članov, ki so upravičeni do zaslužkov, če so te informacije na razpolago.

Programi z določenimi zaslužki, ki delijo tveganja med podjetji pod skupnim upravljanjem

149 Če je podjetje udeleženo v programu z določenimi zaslužki, ki delijo tveganja med podjetji pod skupnim upravljanjem, mora razkriti:

(a) pogodbeni sporazum ali določeno usmeritev za zaračunavanje stroškov čistih določenih zaslužkov ali dejstvo, da takšna usmeritev ne obstaja,

▼M31

(b) usmeritev za določanje prispevka, ki ga mora plačati podjetje,

(c) če podjetje obračunava alokacijo stroškov čistih določenih zaslužkov v skladu z 41. členom, vse informacije o programu kot celoti v skladu s 135–147. členom,

(d) če podjetje obračunava prispevek, ki ga je treba plačati v tistem obdobju v skladu 41. členom, informacije o programu kot celoti, ki se zahtevajo v skladu s 135.–137., 139., 142.–144. in 147.(a) in (b) členom.

150 Informacije, ki jih zahteva 149.(c) in (d) člen se lahko razkrijejo s sklicevanjem na razkritja v računovodskih izkazih druge skupine podjetij, če:

(a) računovodski izkazi te skupine podjetij ločeno ugotavljajo in razkrivajo potrebne informacije o programu, ter

(b) so računovodski izkazi skupine podjetij na voljo uporabnikom računovodskih izkazov pod enakimi pogoji kot računovodski izkazi podjetja in istočasno ali prej kot računovodski izkazi podjetja.

Zahteve glede razkritja v drugih MSRP

151 Kjer to zahteva MRS 24, podjetje razkrije informacije o:

(a) transakcijah med povezanimi strankami pri programih pozaposlitvenih zaslužkov, ter

(b) pozaposlitvenih zaslužkov za ključno poslovodno osebje.

152 Če tako zahteva MRS 37, razkrije podjetje informacije o pogojnih obveznostih, ki izhajajo iz obvez za pozaposlitvene zaslužke.

DRUGI DOLGOROČNI ZASLUŽKI ZAPOSLENCEV

153 Drugi dolgoročni zaslužki zaposlencev so na primer naslednji, če se ne pričakuje, da bodo v celoti poravnani v dvanajstih mesecih po koncu letnega poročevalnega obdobja, v katerem so zaposlenci opravljali zadevno delo:

(a) plačila za dolgotrajne odsotnosti, kot je dopust za dolgo službovanje ali študijski dopust,

(b) jubilejne nagrade ali nagrade za dolgo službovanje,

(c) nadomestila za čas dolgotrajne delovne nezmožnosti,

(d) udeležba v dobičku in premije ter

(e) odloženi prejemki.

154 Merjenje drugih dolgoročnih zaslužkov zaposlencev navadno ni izpostavljeno isti stopnji negotovosti kot merjenje pozaposlitvenih zaslužkov. Zaradi teh razlogov ta standard zahteva poenostavljeno metodo obračunavanja drugih dolgoročnih zaslužkov zaposlencev. Za razliko od obračunavanja, ki se zahteva za pozaposlitvene zaslužke, ta metoda ne pripoznava ponovnih meritev v drugem vseobsegajočem donosu.

Pripoznavanje in merjenje

155 Podjetje mora pri pripoznavanju in merjenju presežka ali primanjkljaja v programu drugih dolgoročnih zaslužkov zaposlencev uporabiti 56.–98. in 113.–115. člen. Podjetje mora pri pripoznavanju in merjenju vseh pravic do povračil uporabiti 116.–119. člen.

▼**M31**

156 Pri drugih dolgoročnih zaslužkih zaposlencev mora podjetje pripoznati pobotani izid naslednjih zneskov v poslovnem izidu, razen če kak drug MSRP zahteva ali dovoljuje njihovo vključitev v nabavno vrednost sredstva:

(a) stroškov službovanja (glejte 66.–112. člen),

(b) čistih obresti na čisto obveznost za določene zaslužke (sredstvo določenega zaslužka) (glejte 123.–126. člen), ter

(c) ponovnega merjenja čiste obveznost za določene zaslužke (sredstva določenega zaslužka) (glejte 127.–130. člen).

157 Med oblikami dolgoročnih pozaposlitvenih zaslužkov zaposlencev je nadomestilo za čas dolgotrajne delovne nezmožnosti. Če je raven nadomestila odvisna od dolžine službovanja, se pojavi obveza med službovanjem. Merjenje takšne obveze nakazuje verjetnost zahteve po plačilu in dolžino časa, za katerega se pričakuje plačilo. Če je raven nadomestila za vsakega delovno nezmožnega zaposlenca enaka ne glede na leta službovanja, se pričakovani stroški takšnih nadomestil pripoznajo, ko pride do dogodka, ki povzroči dolgotrajno delovno nezmožnost.

Razkritje

158 Čeprav ta standard ne zahteva posebnih razkritij dolgoročnih zaslužkov zaposlencev, lahko drugi MSRP to zahtevajo. Na primer MRS 24 zahteva, da podjetje razkrije informacije o zaslužkih ključnega poslovodnega osebja. MRS 1 zahteva, da podjetje razkrije odhodke za zaslužke zaposlencev.

ODPRAVNINE

159 Ta standard obravnava odpravnine ločeno od drugih zaslužkov zaposlencev, ker je dogodek, ki povzroči obvezo, prenehanje službovanja in ne službovanje zaposlenca. Odpravnine so posledica bodisi odločitve podjetja, da konča službovanje zaposlenca ali odločitve zaposlenca, da sprejme ponudbo za odpravnino v zameno za prenehanje službovanja.

160 Odpravnine ne vključujejo zaslužkov zaposlencev, ki so posledica prenehanja službovanja na zahtevo zaposlenca brez ponudbe podjetja ali posledica zahtev glede obvezne upokojitve, ker so ti zaslužki pozaposlitveni zaslužki. Povračilo za prenehanje službovanja na zahtevo zaposlenca je pri nekaterih podjetjih na nižji ravni (v bistvu pozaposlitveni zaslužek) kot za prenehanje službovanja na zahtevo podjetja. Razlika med povračilom za prenehanje službovanja na zahtevo zaposlenca in višjim povračilom v primeru prenehanja službovanja na zahtevo podjetja je odpravnina.

161 Oblika zaslužkov zaposlencev ne določa, ali se zagotovijo v zameno za službovanje ali v zameno za prenehanje službovanja zaposlenca. Odpravnine so značilna enkratna plačila, vendar včasih vključujejo tudi:

(a) povečanje pozaposlitvenih zaslužkov bodisi posredno po programu zaslužkov zaposlencev bodisi neposredno;

(b) plačo do konca natančno določenega odpovednega roka, če zaposlenec ne opravlja več dela, ki bi dajalo podjetju gospodarske koristi.

▼**M31**

162 Kazalniki, da se zaslužek zaposlenca zagotavlja v zameno za službovanje, so na primer:

(a) zaslužki so odvisni od službovanja v prihodnosti (vključno z zaslužki, ki se povečujejo, če se službovanje nadaljuje)

(b) zaslužki se zagotovijo v skladu s pogoji programa zaslužkov zaposlencev.

163 Nekatere odpravnine se zagotovijo v skladu z določbami obstoječega programa zaslužkov zaposlencev. Lahko so na primer določene v statutu, pogodbi o zaposlitvi ali sporazumu zveze, ali pa so implicitne, ker je zaposlovalec v preteklosti zagotavljal podobne zaslužke. Drug primer je, če podjetje ponudi odpravnine, ki so na voljo dlje časa ali je med ponudbo in pričakovanim datumom dejanskega prenehanja daljše obdobje, podjetje preuči, ali je vzpostavilo nov program zaslužkov zaposlencev in ali so zaslužki, ki jih daje program, odpravnine ali pozaposlitveni zaslužki. Zaslužki zaposlencev, zagotovljeni v skladu z določbami programa zaslužkov zaposlencev, so odpravnine, če oba izhajata iz odločitve podjetja, da konča službovanje zaposlenca in nista odvisna od službovanja v prihodnosti.

164 Nekatere zaslužke zaposlencev je treba zagotoviti ne glede na razlog za njihov odhod. Plačilo takšnih zaslužkov je gotovo (odvisno od zahtev glede zajamčenosti in zahtev glede minimalnega službovanja), vendar ni določen čas njihovega plačila. Čeprav so v nekaterih sodnih pristojnostih takšni zaslužki opisani kot odškodnine ob prenehanju službovanja ali kot odhodne nagrade, so prej pozaposlitveni zaslužki kot pa odpravnine in jih podjetje obračunava kot pozaposlitvene zaslužke.

Pripoznavanje

165 Podjetje mora pripoznati obveznost in odhodek za odpravnine na zgodnejši od spodaj navedenih dni:

(a) ko podjetje ne more več umakniti ponudbe za te odpravnine ali

(b) ko podjetje pripozna stroške prestrukturiranja, ki sodi na področje uporabe MRS 37 in vključuje plačilo odpravnin.

166 Pri odpravninah, ki jih je treba plačati zaradi odločitve zaposlenca, da sprejme ponudbo za odpravnino v zameno za prenehanje službovanja, je čas, ko podjetje ne more več umakniti ponudbe za odpravnine:

(a) bodisi, ko zaposlenec sprejeme ponudbo, bodisi

(b) ko začne za podjetje veljati omejitev (npr. zakonska, normativna ali pogodbena zahteva ali druga omejitev) možnosti, da umakne ponudbo, odvisno, kaj nastopi prej. Če v času ponudbe že obstaja omejitev, je to čas, ko podjetje da ponudbo.

167 Pri odpravninah, ki jih je treba plačati zaradi odločitve podjetja, da konča službovanje zaposlenca, podjetje ne more več umakniti ponudbe, ko prizadetim zaposlencem sporoči načrt srečanja glede prenehanja službovanja, ki zadošča vsem naslednjim merilom:

▼M31

(a) dejanja, potrebna za dokončanje programa nakazujejo, da večje spremembe programa niso verjetne,

(b) v programu je navedeno število zaposlencev, katerih službovanje bo prenehalo, njihova vrsta dela ali položaj ter lokacije (ni pa potrebno, da je v programu naveden vsak posamezni zaposlenec) ter pričakovani datum dokončanja,

(c) v programu so odpravnine, ki jih bodo zaposlenci prejeli, določene dovolj podrobno, da zaposlenci lahko ugotovijo vrsto in znesek zaslužkov, ki jih bodo prejeli ob prenehanju službovanja.

168 Če podjetje pripozna odpravnine, lahko tudi obračuna popravek programa ali omejitev drugih zaslužkov zaposlencev (glejte 103. člen).

Merjenje

169 Podjetje mora odpravnine meriti ob začetnem pripoznanju in poznejše spremembe meri in pripozna v skladu z naravo zaslužkov zaposlencev, pod pogojem, da mora podjetje, če so odpravnine povečanje pozaposlitvenih zaslužkov, uporabiti zahteve za pozaposlitvene zaslužke. V drugih primerih:

(a) če se pričakuje, da bodo odpravnine v celoti poravnane v dvanajstih mesecih po koncu letnega poročevalnega obdobja, v katerem se odpravnina pripozna, mora podjetje uporabljati zahteve za kratkoročne zaslužke zaposlencev,

(b) če se ne pričakuje, da bodo odpravnine v celoti poravnane v dvanajstih mesecih po koncu letnega poročevalnega obdobja, mora podjetje uporabljati zahteve za druge dolgoročne zaslužke zaposlencev.

170 Ker se odpravnine ne zagotavljajo v zameno za službovanje, se 70.–74. člen, ki se nanašajo na pripisovanje zaslužkov obdobjem službovanja, ne uporabljajo.

Zgled, ki pojasnjuje 159.–170. člen

Ozadje

Podjetje zaradi nedavnega prevzema namerava v desetih mesecih zapreti tovarno in takrat končati službovanje vseh preostalih zaposlencev v tovarni. Ker podjetje za dokončanje nekaterih pogodb potrebuje strokovno znanje in izkušnje zaposlencev v tovarni, objavi naslednji načrt prenehanja službovanja.

Vsak zaposlenec, ki ostane in službuje do zaprtja tovarne, bo ob prenehanju službovanja prejel denarno plačilo v višini 30 000 DE. Zaposlenci, ki bodo tovarno zapustili pred zaprtjem, bodo prejeli 10 000 DE.

V tovarni je 120 zaposlencev. Ob objavi načrta podjetje pričakuje, da jih bo 20 tovarno zapustilo pred zaprtjem. Zato je skupni denarni odtok po načrtu 3 200 000 DE (tj. 20 × 10 000 DE + 100 × 30 000 DE). Kot zahteva 160. člen, podjetje obračuna zaslužke, ki se zagotovijo v zameno za prenehanje službovanja kot odpravnine, zaslužke, ki se zagotovijo v zameno za službovanje pa kot kratkoročne zaslužke zaposlencev.

▼M31

Odpravnine

Zaslužek, ki se zagotovi v zameno za prenehanje službovanja, je 10 000 DE. To je znesek, ki bi ga podjetje moralo plačati za prenehanje službovanja, ne glede na to ali zaposlenec ostane in službuje do zaprtja tovarne ali pa tovarno zapusti pred zaprtjem. Čeprav zaposlenci lahko podjetje zapustijo pred zaprtjem, je prenehanje službovanja vseh zaposlencev posledica odločitve podjetja, da tovarno zapre in konča njihovo službovanje (tj. službovanje vseh zaposlencev bo prenehalo, ko se bo tovarna zaprla). Zato podjetje pripozna obveznost v višini 1 200 000 DE (tj. 120 × 10 000 DE) za odpravnine, ki se zagotovijo v skladu s programom zaslužkov zaposlencev bodisi ob objavi načrta prenehanja službovanja bodisi takrat, ko podjetje pripozna stroške prestrukturiranja, ki so povezani z zaprtjem tovarne, odvisno kaj od navedenega nastopi prej.

Zaslužki, ki se zagotovijo v zameno za službovanje

Dodatni zaslužki, ki jih bodo zaposlenci prejeli, če bodo službovali vseh deset mesecev, so v zameno za službovanjem v tem obdobju. Podjetje jih obračunava kot kratkoročne zaslužke zaposlencev, ker pričakuje, da jih bo poravnalo v dvanajstih mesecih po koncu letnega poročevalnega obdobja. V tem zgledu diskontiranje ni potrebno, zato se odhodek v višini 200 000 DE (tj. 2 000 000 DE ÷ 10) pripozna vsak mesec od desetih mesecev službovanja z ustreznim povečanjem knjigovodske vrednosti obveznosti.

Razkritje

171 Čeprav ta standard ne zahteva posebnih razkritij odpravnin, lahko drugi MSRP to zahtevajo. Na primer MRS 24 zahteva, da podjetje razkrije informacije o zaslužkih ključnega poslovodnega osebja. MRS 1 zahteva, da podjetje razkrije odhodke za zaslužke zaposlencev.

PREHOD IN DATUM UVELJAVITVE

172 Podjetje začne uporabljati ta standard za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2013 ali pozneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporabi za standard za zgodnejše obdobje, mora to dejstvo razkriti.

173 Podjetje mora ta standard uporabiti za nazaj v skladu z MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake*, razen:

(a) podjetju ni treba prilagoditi knjigovodske vrednosti sredstev zunaj področja uporabe tega standarda za spremembe stroškov zaslužkov zaposlencev, ki so bili vključeni v knjigovodsko vrednost pred datumom začetka uporabe. Datum začetka uporabe je začetek najzgodnejšega obdobja, ki je predstavljeno v računovodskih izkazih, v katerih podjetje sprejme ta standard.

(b) podjetju v računovodskih izkazih za obdobja, ki se začnejo pred 1. januarjem 2014, ni treba predstavljati primerjalnih informacij o občutljivosti obveze za določene zaslužke za razkritja, ki jih zahteva 145. člen.

174 MSRP 13, izdan maja 2011, je spremenil opredelitev poštene vrednosti v 8. členu in spremenil 113. člen. Podjetje te spremembe uporabi, ko uporabi MSRP 13.

▼M44

175 *Programi z določenimi zaslužki: prispevki zaposlencev* (spremembe MRS 19), izdano novembra 2013, spremenjena 93. in 94. člen. Podjetje navedene spremembe uporablja za nazaj v skladu z MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake* za letna obdobja, ki se začnejo 1. julija 2014 ali pozneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje navedene spremembe uporablja za zgodnejše obdobje, ta podatek razkrije.

▼M48

176 *Cikel letnih izboljšav MSRP 2012–2014*, ki je bil izdan septembra 2014, je spremenil 83. člen ter dodal 177. člen. Podjetje navedeno spremembo uporablja za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2016 ali pozneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporablja to spremembo za zgodnejše obdobje, mora to razkriti.

177 Podjetje uporablja spremembo v 176. členu od začetka najzgodnejšega primerjalnega obdobja, predstavljenega v prvih računovodskih izkazih, v katerih podjetje uporabi to spremembo. Vse začetne prilagoditve, ki izhajajo iz uporabe spremembe, se pripoznajo v zadržanem dobičku na začetku tega obdobja.

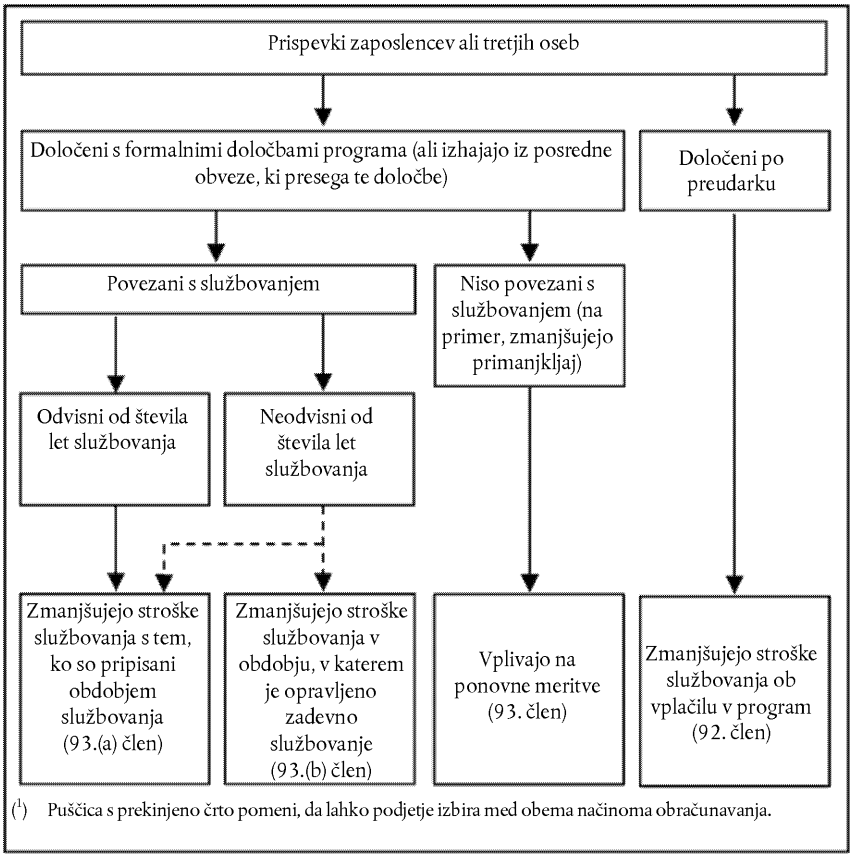
▼M31

Priloga A

Napotki za uporabo

Ta priloga je sestavni del MSRP. Opisuje uporabo 92. in 93. člena in ima enako veljavo kot drugi deli MSRP.

A1 Računovodske zahteve za prispevke zaposlencev ali tretjih oseb so prikazane v spodnjem diagramu.



([1]) Puščica s prekinjeno črto pomeni, da lahko podjetje izbira med obema načinoma obračunavanja.

▼B

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 20

Obračunavanje državnih podpor in razkrivanje državne pomoči

PODROČJE UPORABE ►M8 [1] ◄

1 Ta standard se mora uporabljati pri obračunavanju in razkrivanju državnih podpor ter pri razkrivanju drugih oblik državne pomoči.

2 Ta standard ne obravnava:

(a) posebnih težav, pojavljajočih se pri obračunavanju državnih podpor v računovodskih izkazih, ki odsevajo učinke spreminjanja cen, ali v dodatnih informacijah podobne vrste,

▼M8

(b) državne pomoči, ki je na voljo podjetju v obliki ugodnosti pri ugotavljanju obdavčljivega dobička ali davčne izgube ali je določena oziroma omejena na podlagi obveznosti za davek iz dobička. Primeri takšnih ugodnosti so mirovanje davka iz dobička, davčni dobropisi za naložbe, dopustitev pospešenega amortiziranja in znižane stopnje davka iz dobička,

▼B

(c) udeležbe države v lastništvu podjetja,

(d) državnih podpor, obravnavanih v MRS 41 – *Kmetijstvo*.

OPREDELITVE POJMOV

3 V tem standardu so uporabljeni naslednji izrazi, katerih pomeni so natančno določeni:

Vlada se nanaša na vlado, vladne agencije in podobne organe na lokalni, državni ali mednarodni ravni.

Državna pomoč je delovanje vlade za zagotovitev gospodarske koristi posameznemu podjetju ali skupini podjetij, ki mora(-jo) zadostiti kakim sodilom. V tem standardu se državna pomoč ne nanaša na koristi, ki bi bile zagotovljene zgolj posredno, z ukrepi, ki vplivajo na splošne razmere poslovanja, kot je zagotavljanje infrastrukture v območjih v razvoju ali uveljavljanje trgovinskih omejitev za poslovanje tekmecev.

Državne podpore so državna pomoč v obliki prenosov sredstev na podjetje v zameno za upoštevanje nekaterih okoliščin v preteklosti ali v prihodnosti, ki se nanašajo na poslovanje podjetja. Mednje se ne uvrščajo tiste oblike državne pomoči, katerih vrednosti ni mogoče določiti v razumnih mejah, pa tudi ne transakcij med podjetjem in vlado, ki jih ni mogoče razlikovati od običajnih trgovinskih poslov podjetja [2].

---

[1] Kot del *Izboljšav MSRP*, objavljenih maja 2008, je upravni odbor spremenil terminologijo, ki se uporablja v tem standardu, zaradi skladnosti z drugimi standardi MSRP, in sicer:
(a) „obdavčljivi prihodek“ se spremeni v „obdavčljivi dobiček ali davčno izgubo“,
(b) „se pripozna kot prihodek/odhodek“ se spremeni v „se pripozna v poslovnem izidu“,
(c) „neposredno povečevati kapital“ se spremeni v „se pripozna zunaj poslovnega izida“ in
(d) „popravek računovodske ocene“ se spremeni v „sprememba računovodske ocene“.

[2] Glejte tudi SOP-10 – *Državna pomoč – brez posebnih povezav s poslovnim delovanjem*.

▼B

S sredstvi povezane podpore so državne podpore, pri katerih je prvi pogoj, da mora podjetje, ki jih želi dobiti, kupiti, zgraditi ali drugače pridobiti takšna sredstva. V zvezi s temi podporami so lahko določeni tudi dodatni pogoji, ki omejujejo vrsto ali razmestitev sredstev oziroma obdobje, v katerem jih mora podjetje pridobiti ali obdržati v svoji lasti.

S prihodkom povezane podpore so državne podpore, ki ne spadajo med tiste, povezane s sredstvi.

Nevračljiva posojila so posojila, pri katerih se posojilodajalec pod vnaprej določenimi pogoji odpove vračilu.

▼M33

Poštena vrednost je cena, ki bi se prejela za prodajo sredstva ali plačala za prenos obveznosti v redni transakciji med udeleženci na trgu na datum merjenja. (Glej MSRP 13 *Merjenje poštene vrednosti*.)

▼B

4 Državna pomoč ima različne oblike, ki se med seboj razlikujejo glede vrste in glede pogojev, ki so z njo običajno povezani. Namen pomoči je lahko spodbujanje podjetja, da se loti dejanja, ki se ga sicer ne bi, če ne bi bilo pomoči.

5 Državna pomoč, ki jo dobi podjetje, je lahko pomembna za pripravo njegovih računovodskih izkazov iz dveh razlogov. Prvič: če se prenesejo sredstva, je treba najti ustrezno obračunsko metodo za prenos. Drugič: priporočljivo je vsaj v grobem navesti koristi, ki jih ima podjetje od državne pomoči v obračunskem obdobju, na katero se računovodski izkazi nanašajo. Tako je laže primerjati računovodske izkaze podjetja z njegovimi izkazi iz prejšnjih let pa tudi z računovodskimi izkazi drugih podjetij.

6 Državne podpore se včasih imenujejo tudi dotacije, subvencije ali premije.

DRŽAVNE PODPORE

7 Državne podpore, tudi nedenarne podpore po pošteni vrednosti, se ne smejo pripoznati, dokler ne obstaja sprejemljivo zagotovilo:

(a) da bo podjetje izpolnilo pogoje v zvezi z njimi, ter

(b) da bo podpora prejeta.

8 Državna podpora se ne pripozna v ►M5 izkazu vseobsegajočega donosa ◄ (uspeha), dokler ni sprejemljivega zagotovila, da bo podjetje izpolnilo pogoje zanjo in jo tudi prejelo. Prejem podpore sam zase še ni dovolj trden dokaz, da podjetje je ali bo izpolnilo pogoje, ki so povezani z njo.

9 Način, na katerega podjetje prejme podporo, ne vpliva na metodo obračunavanja, ki jo bo uporabilo v zvezi z njo. Podpora se torej obračuna na enak način, če gre za prejem denarja ali za zmanjšanje obveznosti podjetja do vlade.

10 Nevračljivo posojilo vlade se obravnava kot državna podpora, če obstaja sprejemljivo zagotovilo, da bo podjetje izpolnilo pogoje za oprostitev vračanja posojila.

▼**M53**

10A Koristi od državnega posojila po obrestni meri, ki je nižja od tržne, se obravnavajo kot državna podpora. Posojilo se pripozna in meri v skladu z MSRP 9 *Finančni instrumenti*. Koristi obrestne mere, ki je nižja od tržne, se merijo kot razlika med začetno knjigovodsko vrednostjo posojila, določeno v skladu z MSRP 9, in prejetimi plačili. Koristi se obračunajo v skladu s tem standardom. Podjetje upošteva pogoje in obveze, ki so se izpolnjevale ali se morajo izpolnjevati, ko določa stroške, ki naj bi se nadomestili s koristmi posojila.

▼**B**

11 Brž ko je pripoznana državna podpora, je treba vse z njo povezane pogojne obveznosti ali pogojna sredstva obravnavati v skladu z MRS 37 – *Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva*.

▼**M8**

12 Državne podpore se sistematično pripoznajo v poslovnem izidu v obdobjih, v katerih podjetje povezane stroške, ki naj bi jih podjetje nadomestilo s prejetimi podporami, pripozna kot odhodke.

13 Pri obračunavanju državnih podpor sta na voljo dva splošna načina: kapitalski način, po katerem se podpora pripozna zunaj poslovnega izida, in na donosu zasnovan način, po katerem se podpora pripozna v poslovnem izidu v enem ali več obdobjih.

14 Zagovorniki kapitalskega načina uporabljajo naslednje utemeljitve:

(a) državne podpore so sredstvo financiranja in tako jih je tudi treba obravnavati v izkazu finančnega položaja, namesto da se pripoznajo v poslovnem izidu za pokritje postavk odhodkov, ki se z njimi financirajo. Ker ni pričakovati, da bi bilo podpore treba vrniti, jih je treba pripoznati zunaj poslovnega izida;

(b) državnih podpor ni ustrezno prikazati v poslovnem izidu, ker jih podjetje ni prislužilo, temveč so državna spodbuda, ki ni povezana z nastankom ustreznih stroškov.

15 Utemeljitve, ki govore v prid na donosu zasnovanemu načinu, so:

(a) ker so državne podpore prejemki iz drugega vira in ne od delničarjev, se ne smejo pripoznati neposredno v lastniškem kapitalu, temveč se morajo pripoznavati v poslovnem izidu v ustreznih obdobjih,

(b) državne podpore so redko brezpogojne. Podjetje si jih prisluži, tako da izpolni pogoje zanje in predvidene obveznosti. Glede na to je treba državne podpore pripoznati v poslovnem izidu v obdobjih, v katerih podjetje kot odhodke pripozna povezane stroške, ki naj bi jih podjetje nadomestilo s prejetimi podporami,

(c) ker so davek iz dobička in drugi davki odhodki, je logično, da se tudi državne podpore obravnavajo v poslovnem izidu, saj so le podaljšek davčne politike.

▼M8

16 Za na donosu zasnovan način obravnavanja državnih odpor je temeljno, da se v poslovnem izidu sistematično pripoznajo v obdobjih, v katerih podjetje povezane stroške, ki naj bi jih podjetje nadomestilo s prejetimi podporami, pripozna kot odhodke. Pripoznavanje državnih podpor v poslovnem izidu v trenutku ustreznih prejemkov ni v skladu z računovodsko predpostavko o nastanku poslovnega dogodka (glej MRS 1 – *Predstavljanje računovodskih izkazov*) in bi bilo sprejemljivo zgolj takrat, ko ne bi bilo na voljo nobene podlage za razporeditev podpor na druga obdobja razen na tisto, v katerem je podjetje podporo prejelo.

17 V večini primerov je obdobja, v katerih podjetje pripoznava stroške ali odhodke, povezane z državno podporo, mogoče hitro ugotoviti. Tako se podpore za nadomestitev posebnih stroškov pripoznavajo v poslovnem izidu v istem obdobju kot ustrezni odhodki. Podobno se podpore, povezane z amortizirljivimi sredstvi, navadno pripoznavajo v poslovnem izidu v obdobjih in zneskih, v katerih se pripozna tudi odhodek amortizacije teh sredstev.

18 Tudi pri podporah, povezanih z neamortizirljivimi sredstvi, lahko država zahteva izpolnjevanje nekaterih obveznosti; v takšnem primeru se pripoznavajo v poslovnem izidu v obdobjih, v katerih nastanejo stroški v zvezi z izpolnjevanjem omenjenih obveznosti. Za zgled navedimo podporo v obliki zemljišča, ki je lahko povezana s pogojem, da prejemnik na njem zgradi poslopje, zato jo je treba pripoznati v poslovnem izidu v dobi koristnosti zgrajenega poslopja.

▼B

19 Podjetja včasih dobivajo podpore kot del svežnja finančne ali proračunske pomoči, ki je povezana z vrsto pogojev. V takih primerih je potrebna posebna pozornost pri ugotavljanju okoliščin, ki povzročajo stroške in odhodke, ti pa določajo obdobja, za katera si bo podjetje podporo prislužilo. Včasih je ustrezno en del podpore razporediti na en način, drug del pa na drugega.

▼M8

20 Državna podpora, ki jo podjetje dobi kot nadomestilo za že nastale odhodke ali izgube ali pa kot takojšnjo pomoč, s katero niso povezani nobeni dodatni stroški, se pripozna v poslovnem izidu tistega obdobja, v katerem jo podjetje dobi.

21 V nekaterih okoliščinah lahko država podeli podporo zato, da podjetju takoj dá finančno pomoč, in ne kot spodbudo za njegovo delovanje, povezano z nastankom stroškov. Take podpore so lahko omejene na posamezno podjetje in niso na voljo večji skupini upravičencev. V takih okoliščinah utegne biti potrebno podporo pripoznati v poslovnem izidu obdobja, v katerem podjetje izpolni pogoje zanjo, pri čemer jo mora spremljati razkritje, na podlagi katerega je zagotovljeno nedvoumno razumevanje njenih učinkov.

22 Podjetje lahko dobi državno podporo za nadomestitev stroškov ali poravnavo izgube iz prejšnjega obdobja. Taka podpora se pripozna v poslovnem izidu v tistem obdobju, v katerem začne biti podjetju na voljo, pri čemer jo mora spremljati razkritje, na podlagi katerega je zagotovljeno nedvoumno razumevanje njenih učinkov.

▼B

Nedenarne državne podpore

23 Državna podpora ima lahko obliko prenosa nedenarnih sredstev, na primer zemljišča in drugih dejavnikov, ki jih bo uporabljalo podjetje. V takih okoliščinah se običajno oceni poštena vrednost nedenarnega sredstva in se takó podpora kot tudi sredstvo obračunata po pošteni vrednosti. Včasih se podjetja odločijo za drugačno možnost in prikažejo takó sredstvo kot tudi podporo po nominalni vrednosti.

Predstavljanje s sredstvi povezanih podpor

24 S sredstvi povezane državne podpore, tudi nedenarne podpore po pošteni vrednosti, je treba predstaviti v ►M5 izkazu finančnega položaja ◄ bodisi tako, da se obravnavajo kot odložen (časovno razmejen) prihodek, bodisi tako, da se odštejejo pri ugotavljanju knjigovodske vrednosti ustreznega sredstva.

25 Sprejemljivi sta dve metodi predstavljanja s sredstvi povezanih podpor (ali ustreznih delov podpor) v računovodskih izkazih podjetja.

▼M8

26 Prva metoda pripoznava podporo kot odloženi (časovno razmejeni) prihodek, ki ga podjetje sistematično pripoznava v poslovnem izidu v dobi koristnosti zadevnega sredstva.

27 Po drugi metodi se podpora v izračunu odšteje od knjigovodske vrednosti sredstva. Podpora se pripozna v poslovnem izidu v dobi koristnosti amortizirljivega sredstva kot zmanjšan odhodek amortizacije.

▼B

28 Nakup sredstev in prejem z njimi povezanih podpor lahko v denarnem toku podjetja povzročita velika gibanja. Podjetja zaradi tega in da bi prikazala kosmato naložbo v sredstva, omenjena gibanja pogosto razkrijejo v izkazih denarnih tokov v obliki posebnih postavk, ne glede na to, ali podporo ►M5 pri predstavitvi v izkazu finančnega položaja ◄ odštejejo od sredstva, s katerim je povezana, ali ne.

Predstavljanje s prihodkom povezanih podpor

▼M31

29 Podpore, ki so povezane s prihodki, so predstavljene kot del poslovnega izida, in sicer ločeno ali v večji skupini postavk, kot so „drugi prihodki“; druga možnost je, da se podpore odštejejo od izkazanih odhodkov, ki so povezani z njimi.

———————

▼B

30 Zagovorniki prve metode trdijo, da ni ustrezno med seboj pobotati postavk prihodkov in postavk odhodkov ter da je na podlagi ločevanja podpor od odhodkov laže primerjati omenjene odhodke s tistimi, na katere podpora ne vpliva. Zagovorniki druge metode trdijo, da podjetje verjetno sploh ne bi imelo odhodkov, če mu podpora ne bi bila na voljo, zato bi bila lahko predstavitev odhodkov, ne da bi jih vzporedili s podporo, zavajajoča.

▼B

31 Obe metodi veljata kot sprejemljivi za predstavljanje s prihodkom povezanih podpor. Za pravilno razumevanje računovodskih izkazov pa utegne biti treba podpore te vrste razkriti. Običajno je ustrezno, če podjetje razkrije vpliv podpor na vsako postavko prihodkov ali odhodkov, ki se mora razkriti posebej.

Vračanje državnih podpor

▼M8

32 Državno podporo, ki jo mora podjetje vrniti, se obračuna kot spremembo računovodske ocene (glej MRS 8 – *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake*). Vračilo s prihodki povezane podpore se najprej obračuna glede na morebitni neamortizirljivi časovno razmejeni znesek, ki se pripozna glede na podporo. Če vračilo presega omenjeni znesek ali kadar ni nobenega takšnega zneska več, pa se ga pripozna v poslovnem izidu. Vračilo s sredstvom povezane podpore se pripozna tako, da se poveča knjigovodska vrednost ustreznega sredstva ali zmanjšajo časovno razmejeni zneski podpore za znesek vračila. Celotna dodatna amortizacija, ki bi jo bilo treba pripoznati v poslovnem izidu do datuma obravnavanja, če ne bi bilo podpore, se takoj pripozna v poslovnem izidu.

▼B

33 Okoliščine, ki povzročijo vračilo, lahko zahtevajo pozornost možnemu zmanjšanju nove knjigovodske vrednosti sredstva.

DRŽAVNA POMOČ

34 Opredelitev državnih podpor v 3. členu tega standarda ne vključuje nekaterih oblik državne pomoči, ki jim je težko določiti vrednost, pa tudi ne transakcij med podjetjem in državo, ki jih ni mogoče razlikovati od običajnih trgovinskih poslov podjetja.

35 Pomoči, pri katerih je težko določiti primerno vrednost, so na primer brezplačni strokovni ali trženjski nasveti ter zagotovitev jamstev. Pomoč, ki je ni mogoče razlikovati od običajnih trgovinskih transakcij podjetja, je denimo politika državnih nakupov, ki zajema tudi proizvode obravnavanega podjetja. O obstoju koristi za podjetje morda ni mogoče dvomiti, vendar bi bil vsak poskus ločiti trgovinske posle od državne pomoči lahko povsem samovoljen.

36 Pomen koristi v naštetih primerih je lahko takšen, da je treba razkriti vrsto, obseg in trajanje pomoči, če naj računovodski izkazi ne bi bili zavajajoči.

▼M8

———————

▼B

38 Državna pomoč, na katero se nanaša ta standard, ne zajema zagotavljanja infrastrukture z izboljševanjem splošnega transportnega in komunikacijskega omrežja ter izboljševanja zmogljivosti, kot so namakalne in vodne naprave, ki so stalno na voljo celotni območni skupnosti za nedoločen čas.

▼B

RAZKRITJE

39 Razkriti se mora:

(a) računovodsko usmeritev, ki se uporablja za državne podpore, tudi sprejete metode predstavljanja v računovodskih izkazih,

(b) vrsto in obseg državnih podpor, pripoznanih v računovodskih izkazih, in prikazane druge oblike državne pomoči, od katerih je podjetje imelo neposredne koristi, ter

(c) neizpolnjene pogoje in druge možne pojave, povezane z državno pomočjo, pripoznano v računovodskih izkazih.

PREHODNE DOLOČBE

40 Podjetje, ki uporablja ta standard prvič, mora:

(a) po potrebi upoštevati zahteve glede razkrivanja, ter

(b) bodisi:

(i) prilagoditi svoje računovodske izkaze spremembam računovodske usmeritve v skladu z MRS 8, ali

(ii) uporabiti določbe o obračunavanju iz tega standarda zgolj za podpore ali dele podpor, ki jih dobi ali mora vrniti po datumu uveljavitve tega standarda.

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

41 Ta standard se začne uporabljati za računovodske izkaze za obdobja, ki se začnejo 1. januarja 1984 ali kasneje.

▼M5

42 MRS 1 (kakor je bil popravljen 2007) je spremenil terminologijo, ki se uporablja v celotnih MSRP. Poleg tega je spremenil 29.A člen. Podjetje mora uporabljati te spremembe za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2009 ali pozneje. Če podjetje uporabi MRS 1 (kakor je bil popravljen 2007) za zgodnejše obdobje, morajo te spremembe veljati tudi za tako zgodnejše obdobje.

▼M8

43 37. člen se je črtal in 10.A člen se je dodal v okviru *Izboljšav MSRP*, objavljenih maja 2008. Podjetje uporablja te spremembe vnaprej za državna posojila, prejeta v obdobjih, ki se začnejo 1. januarja 2009 ali po tem datumu. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporabi spremembe za zgodnejše obdobje, ta podatek razkrije.

▼M33

45 Z MSRP 13, ki je bil izdan maja 2011, je bila spremenjena opredelitev poštene vrednosti v 3. členu. Podjetje mora uporabiti navedeno spremembo, kadar uporablja MSRP 13.

▼M31

46 S *Predstavitvijo postavk drugega vseobsegajočega donosa* (spremembe MRS 1), ki je bila izdana junija 2011, se je spremenil 29. člen in črtal 29.A člen. Podjetje mora uporabljati navedene spremembe, kadar uporablja MRS 1, kot je bil spremenjen junija 2011.

▼M53

48 Z MSRP 9, kot je bil izdan julija 2014, je bil spremenjen 10.A člen ter izbrisana 44. in 47. člen. Podjetje mora uporabljati navedene spremembe, kadar uporablja MSRP 9.

▼B

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 21

Vplivi sprememb deviznih tečajev

CILJ

1 Podjetje lahko deluje v tujini na dva načina. Lahko posluje v tujih valutah ali pa ima poslovanje v tujini. Poleg tega lahko podjetje svoje računovodske izkaze predstavi v tuji valuti. Cilj tega standarda je predpisati, kako naj podjetje v svojih računovodskih izkazih predstavi transakcije v tujih valutah in enote v tujini in kako pretvoriti različne valute v računovodskih izkazih v predstavitveno valuto.

2 Glavni vprašanji sta, kateri menjalni tečaj ali menjalne tečaje uporabiti in kako v računovodskih izkazih poročati o vplivih sprememb menjalnih tečajev.

PODROČJE UPORABE

▼M53

3 Ta standard se uporablja za:

(a) obračunavanje transakcij in saldov v tujih valutah, z izjemo tistih izvedenih transakcij in saldov, ki spadajo v področje uporabe MSRP 9 *Finančni instrumenti*;

▼B

(b) prevedbo dosežkov in finančnega stanja enot v tujini, ki so vključeni v računovodske izkaze podjetja s konsolidacijo ►M32 ——————— ◄ ali s kapitalsko metodo, ter

(c) prevedbo dosežkov in finančnega stanja podjetja v predstavitveno valuto.

▼M53

4 MSRP 9 se uporablja za številne izvedene finančne instrumente v tuji valuti, zato teh ta standard ne zajema. Vendar nekateri izvedeni finančni instrumenti v tuji valuti, ki jih MSRP 9 ne zajema (npr. nekateri izvedeni finančni instrumenti v tuji valuti, ki so vgrajeni v druge pogodbe), spadajo v področje uporabe tega standarda. Ta standard se prav tako uporablja, kadar podjetje pretvarja zneske, ki se nanašajo na izvedene finančne instrumente, iz funkcijske valute v predstavitveno valuto.

5 Ta standard se ne uporablja za obračunavanje varovanja pred tveganjem pri postavkah v tujih valutah, vključno z varovanjem čistih finančnih naložb v posel v tujini pred tveganjem. Za obračunavanje varovanja pred tveganjem se uporablja MSRP 9.

▼B

6 Ta standard se uporablja za predstavljanje računovodskih izkazov podjetja v tuji valuti in določa zahteve za pripravljene računovodske izkaze, da bodo ti ustrezali mednarodnim standardom računovodskega poročanja. Ta standard določa, katere informacije razkriti pri tistih prevedbah računovodskih informacij v tujo valuto, ki ne izpolnjujejo omenjenih zahtev.

7 Ta standard se ne uporablja za predstavljanje ►M5 denarnih tokov v izkazu denarnih tokov, ki izhajajo ◄ iz poslov v tujih valutah, ali pretvarjanje denarnih tokov poslovanja v tujini (glejte MRS 7 – *Izkazi denarnih tokov*).

▼B

OPREDELITVE POJMOV

8 V tem standardu so uporabljeni naslednji izrazi, katerih pomeni so natančno določeni:

Končni tečaj je dnevni tečaj na dan ►M5 izkaza finančnega položaja ◄.

Tečajna razlika je razlika, ki izhaja iz prevedbe določenega števila enot neke valute v drugo valuto pri različnih menjalnih tečajih.

Menjalni tečaj je razmerje menjave dveh valut.

▼M33

Poštena vrednost je cena, ki bi se prejela za prodajo sredstva ali plačala za prenos obveznosti v redni transakciji med udeleženci na trgu na datum merjenja. (Glej MSRP 13 *Merjenje poštene vrednosti*.)

▼B

Tuja valuta je valuta, ki ni funkcijska valuta podjetja.

Poslovanje v tujini je odvisno podjetje, pridruženo podjetje, ►M32 skupni aranžma ◄ ali podružnica poročajočega podjetja, katerih delovanje temelji ali se izvaja v državi ali valuti, ki za poročajoče podjetje ni domača.

Funkcijska valuta je valuta izvirnega gospodarskega okolja, v katerem podjetje posluje.

Skupina so obvladujoče podjetje in vsa njegova odvisna podjetja.

Denarne postavke so denarne enote, ki jih ima podjetje, ter terjatve in obveznosti, ki jih bo prejelo oziroma plačalo v določeni ali določljivi višini denarnih enot.

Čista finančna naložba v enoto v tujini je vrednost deleža poročajočega podjetja v čistem premoženju enote v tujini.

Predstavitvena valuta je valuta, v kateri so predstavljeni računovodski izkazi.

Dnevni menjalni tečaj je menjalni tečaj, ki velja ob takojšnji menjavi.

Dopolnitev opredelitev pojmov

Funkcijska valuta

9 Izvirno gospodarsko okolje, v katerem podjetje posluje, je praviloma tisto, v katerem večinoma ustvarja in troši denar. Podjetje mora pri določanju svoje funkcijske valute upoštevati naslednje dejavnike, ki so:

(a) valuta:

(i) ki najbolj vpliva na prodajne cene proizvodov in storitev (pogosto je to valuta, v katerih so prodajne cene proizvodov in storitev izražene in plačane), ter

(ii) države, kjer predvsem konkurenčnost in državni predpisi določajo prodajne cene proizvodov in storitev.

(b) valuta, ki najbolj vpliva na stroške dela, materiala in druge stroške v zvezi z zagotavljanjem proizvodov ali storitev (pogosto je to valuta, v katerih so stroški izraženi in plačani).

▼B

10 Naslednji dejavniki so prav tako lahko značilni za funkcijsko valuto podjetja:

(a) valuta, v kateri se ustvarjajo finančna sredstva, ki izhajajo iz vlaganja oz. finančnih aktivnosti (izdajanje dolžniških in kapitalskih instrumentov),

(b) valuta, v kateri se navadno zadržijo prejemki iz poslovanja.

11 Naslednji dodatni dejavniki se upoštevajo pri določanju funkcijske valute enote v tujini in ugotavljanju, ali je ta funkcijska valuta ista kakor funkcijska valuta poročajočega podjetja (poročajoče podjetje je v tej zvezi podjetje, ki posluje v tujini v obliki odvisnega podjetja, podružnice, pridruženega podjetja ali ►**M32** skupnih aranžmajev ◄):

(a) ali so dejavnosti poslovanja v tujini podaljšek poslovanja poročajočega podjetja in niso v veliki meri neodvisne od poročajočega podjetja. Primer podaljška poslovanja je, ko enota v tujini samo prodaja blago, ki ga je uvozilo poročajoče podjetje, in nakazuje izkupiček poročajočemu podjetju. V primeru dokaj neodvisnega poslovanja pa enota v tujini nabira denar in druge denarne postavke, sproža odhodke, povzroča prihodke in organizira izposojo, vse v tamkajšnji valuti;

(b) ali transakcije s poročajočim podjetjem predstavljajo velik ali majhen delež dejavnosti enote v tujini;

(c) ali denarni tokovi iz dejavnosti poslovanja v tujini neposredno vplivajo na denarne tokove poročajočega podjetja in so njemu vedno na voljo;

(d) ali so denarni tokovi iz dejavnosti poslovanja v tujini zadostni za poravnavanje obstoječih in pričakovanih dolgov, da poročajočemu podjetju ni treba dati svojih finančnih sredstev.

12 Če so prej navedeni znaki med seboj nezdružljivi in funkcijska valuta ni jasno razvidna, ravnateljstvo po presoji določi, katera funkcijska valuta najbolje zastopa dejanske gospodarske učinke osnovnih transakcij, poslovnih dogodkov in stanj v podjetju. Pri tem ravnateljstvo najprej upošteva glavne znake iz 9. člena, šele nato pa znake iz 10. in 11. člena, ki so namenjeni podajanju dodatnih dokazov o značilnostih funkcijske valute podjetja.

13 Funkcijska valuta podjetja odraža osnovne transakcije, poslovne dogodke in stanja, ki so za podjetje pomembni. Iz tega razloga se funkcijska valuta, ko je enkrat določena, ne spremeni, razen če pride do spremembe v osnovnih transakcijah, poslovnih dogodkih ali stanjih.

14 Če je funkcijska valuta valuta hiperinflacijskega gospodarstva, se računovodski izkazi podjetja prevrednotijo v skladu z MRS 29 – *Računovodsko poročanje v hiperinflacijskih gospodarstvih*. Podjetje se po MRS 29 preoblikovanju ne more izogniti, če na primer določi za svojo funkcijsko valuto neko drugo valuto, ki ni v skladu z opredelitvijo v tem standardu (izbere na primer funkcijsko valuto svojega obvladujočega podjetja).

▼B

Čista finančna naložba v enoto v tujini

15 Podjetje ima lahko denarno postavko v obliki terjatve ali obveznosti do enote v tujini. Postavka, katere poravnava ni niti načrtovana niti verjetna v bližnji prihodnosti, je po svojem bistvu del čiste finančne naložbe podjetja v enoto v tujini, obračuna pa se v skladu z 32. in 33. členom. Takšne denarne postavke lahko vključujejo dolgoročne terjatve ali posojila. To pa ne velja za terjatve do kupcev ali obveznosti do dobaviteljev.

15A Podjetje, ki ima denarno postavko v obliki terjatve ali obveznosti do poslovanja v tujini, opisano v 15. členu, je lahko katero koli hčerinsko podjetje skupine. Podjetje ima na primer dve hčerinski družbi, A in B. Hčerinska družba B je enota v tujini. Hčerinska družba A odobri posojilo hčerinski družbi B. Če poravnava posojila ni predvidena in ni verjetno, da bi se zgodila v predvidljivi prihodnosti, je posojilo hčerinske družbe A del čiste finančne naložbe podjetja v hčerinsko družbo B. To velja tudi, če je tudi sama hčerinska družba A enota v tujini.

Denarne postavke

16 Bistvena lastnost denarne postavke je pravica prejeti (ali obveznost plačati) določeno ali določljivo višino denarnih enot. Taki primeri so: pokojnine in drugi zaslužki zaposlencev, izplačljivi v denarju; dolgoročne rezervacije, ki se poravnajo z denarjem; in denarne dividende, ki se pripoznajo kot obveznost. Med denarne postavke prav tako spada pogodba o prejetju (ali plačilu) spremenljivega števila lastnih kapitalskih instrumentov podjetja ali spremenljive vrednosti sredstev, kjer je poštena vrednost za prejetje (ali plačilo) enaka določeni ali določljivi višini denarnih enot. In nasprotno, bistvena lastnost nedenarne postavke je ta, da pravica prejeti (ali obveznost plačati) določeno ali določljivo višino denarnih enot ne obstaja. Taki primeri so: zneski, plačani vnaprej za blago in storitve (npr. vnaprej plačana najemnina); dobro ime; neopredmetenih dolgoročnih sredstev, zalog, opredmetenih osnovnih sredstev, in dolgoročne rezervacije, ki jih je treba poravnati z nedenarnim sredstvom.

PREGLED METODE IZ TEGA STANDARDA

17 Pri pripravi računovodskih izkazov vsako podjetje določi svojo funkcijsko valuti v skladu s 9.–14. členom ne glede na to, ali je samostojno podjetje, podjetje s poslovanjem v tujini (kot je obvladujoče podjetje) ali enota v tujini (kot je odvisno podjetje ali podružnica). Podjetje prevede postavke v tuji valuti v svojo funkcijsko valuto in o učinkih takšne prevedbe poroča v skladu s 20.–37. in 50. členom.

▼B

18 Številna poročajoča podjetja sestavljajo več različnih podjetij (npr. skupina je sestavljena iz obvladujočega podjetja in enega ali več odvisnih podjetij). Različne vrste podjetij lahko vlagajo v pridružena podjetja ali ►M32 skupne aranžmaje ◄ ne glede na to, ali so člani skupine ali ne. Lahko imajo tudi podružnice. Dosežke in finančno stanje vsakega posameznega podjetja, ki je del poročajočega podjetja, je treba pretvoriti v valuto, v kateri poročajoče podjetje predstavi svoje računovodske izkaze. Ta standard določa, da je predstavitvena valuta poročajočega podjetja lahko poljubna valuta (ali valute). Dosežke in finančno stanje tistega posameznega podjetja znotraj poročajočega podjetja, čigar funkcijska valuta ni ista kot predstavitvena valuta, je treba pretvoriti v skladu z 38.–50. členom.

►M32 19 Ta standard samostojnemu podjetju, ki pripravlja računovodske izkaze, ali podjetju, ki pripravlja ločene računovodske izkaze v skladu z MRS 27 *Ločeni računovodski izkazi*, prav tako dovoljuje, da predstavi svoje računovodske izkaze v kateri koli valuti (ali valutah). ◄ Če predstavitvena valuta podjetja in njegova funkcijska valuta nista isti, se v skladu z 38.–50. členom tudi njegovi dosežki in finančno stanje pretvorijo v predstavitveno valuto.

POROČANJE O TRANSAKCIJAH V TUJIH VALUTAH S FUNKCIJSKO VALUTO

Začetno pripoznanje

20 Transakcija v tuji valuti je transakcija, ki je izražena v tuji valuti ali pa jo je v tuji valuti treba poravnati, kamor spadajo tudi transakcije, kjer podjetje:

(a) kupuje ali prodaja proizvode ali storitve, katerih cene so izražene v tujih valutah,

(b) posoja ali si izposoja finančna sredstva, če so zneski terjatev ali obveznosti izraženi v tuji valuti, ali

(c) drugače pridobiva ali odtujuje sredstva ali povzroča in poravnava obveznosti, izražene v tujih valutah.

21 Transakcijo v tuji valuti je treba po začetnem pripoznanju v funkcijski valuti evidentirati, tako da se uporabi dnevni menjalni tečaj med funkcijsko valuto in tujo valuto na dan transakcije na znesek v tuji valuti.

22 Dan transakcije je datum, ko transakcija prvič izpolni sodila za pripoznanje v skladu z mednarodnimi standardi računovodskega poročanja. Iz praktičnih razlogov se pogosto uporablja tečaj, približno enak dejanskemu tečaju na dan transakcije; na primer povprečni tečaj za teden ali mesec se lahko uporablja pri vseh transakcijah v vsaki tuji valuti, do katerih je prišlo v obdobju. Toda če se menjalni tečaji zelo spreminjajo, je uporaba povprečnega tečaja v obdobju neprimerna.

▼M5

Poročanje ob koncu kasnejših poročevalskih obdobij

▼M33

23 **Ob koncu posameznega poročevalnega obdobja:**

▼B

(a) denarne postavke v tujih valutah morajo biti pretvorjene po končnem tečaju,

(b) nedenarne postavke, ki so izmerjene po izvirni vrednosti v tuji valuti, morajo biti pretvorjene po menjalnem tečaju na dan transakcije, ter

▼M33

(c) **nedenarne postavke, ki so izmerjene po pošteni vrednosti v tuji valuti, morajo biti pretvorjene po menjalnih tečajih z dneva, ko je bila poštena vrednost izmerjena.**

▼B

24 Knjigovodska vrednost postavke se določi skladno z drugimi ustreznimi standardi. Na primer opredmetena osnovna sredstva se lahko po MRS 16 – *Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema)* – izmerijo po bodisi pošteni bodisi izvirni vrednosti. Ne glede na to, ali se knjigovodska vrednost določi na podlagi izvirne ali poštene vrednosti, jo je v skladu s tem standardom treba pretvoriti v funkcijsko valuto, če je izražena v tuji valuti.

25 Knjigovodska vrednost nekaterih postavk se določi s primerjavo dveh ali več zneskov. Na primer knjigovodski znesek zalog je v skladu z MRS 2 – *Zaloge* – manjša izmed nabavne vrednosti in čiste iztržljive vrednosti. Podobno je v skladu z MRS 36 – *Oslabitev sredstev* – knjigovodska vrednost sredstva, pri katerem obstaja znamenje oslabitve, manjša izmed njegove knjigovodske vrednosti pred morebitnimi izgubami zaradi oslabitve in njegove nadomestljive vrednosti. Če je tako sredstvo nedenarno in izmerjeno v tuji valuti, se knjigovodska vrednost določi s primerjanjem:

(a) nabavne vrednosti ali knjigovodske vrednosti, kar ustreza, pretvorjene po menjalnem tečaju z dneva, ko je bila vrednost določena (tečaju na dan transakcije v zvezi s postavko, izmerjeno po izvirni vrednosti), ter

(b) čiste iztržljive vrednosti ali nadomestljive vrednosti, kar ustreza, pretvorjene po menjalnem tečaju z dneva, ko je bila vrednost določena (npr. končni tečaj na dan ►**M5** izkaza finančnega položaja ◄).

Posledica te primerjave je lahko ta, da se izguba zaradi oslabitve pripozna v funkcijski valuti, v tuji valuti pa ne, in obratno.

26 Če je na voljo več menjalnih tečajev, se uporabi tisti tečaj, po katerem bi se bili prihodnji denarni tokovi iz transakcije ali salda lahko poravnali, če bi ti denarni tokovi nastali na dan merjenja. Če menjava med dvema valutama v nekem trenutku ni možna, se uporabi prvi naslednji tečaj, po katerem bi bila menjava možna.

Pripoznavanje tečajnih razlik

▼M53

27 Kot je navedeno v 3.(a) in 5. členu, se za obračunavanje varovanja pred tveganjem pri postavkah v tujih valutah uporablja MSRP 9. Obračunavanje varovanja pred tveganjem od podjetja zahteva, da nekatere tečajne razlike obračunava na drug način, kot ga določa ta standard. Na primer MSRP 9 zahteva, da se tečajne razlike pri denarnih postavkah, ki se štejejo za instrumente za varovanje denarnih tokov pred tveganjem, na začetku pripoznajo v drugem vseobsegajočem donosu za obdobje veljavnosti varovanja pred tveganjem.

▼B

28 Tečajne razlike, ki se pojavljajo pri poravnavanju denarnih postavk ali pri prevedbi denarnih postavk po tečajih, drugačnih od tistih, po katerih so bile prevedene ob začetnem pripoznanju v obdobju ali v prejšnjih računovodskih izkazih, je treba pripoznati v poslovnem izidu v obdobju, v katerem se pojavijo, razen tečajnih razlik, ki jih je treba obravnavati v skladu z 32. členom.

29 Če denarne postavke izhajajo iz transakcije v tuji valuti in se spremeni menjalni tečaj med dnevom transakcije in dnevom poravnave, nastane tečajna razlika. Če se transakcija poravna v istem obračunskem obdobju, v katerem se pojavi, se vse tečajne razlike pripoznajo v tistem obdobju. Toda če se transakcija poravna v naslednjem obračunskem obdobju, je tečajna razlika, pripoznana v vsakem obdobju do dneva poravnave, določena s spremembo menjalnega tečaja v vsakem obdobju.

30 Če se dobiček ali izguba v zvezi z nedenarno postavko ►M5 pripozna v drugem vseobsegajočem donosu ◄, se tudi vse sestavine dobička ali izgube, povezane z menjavo, morajo ►M5 pripoznati v drugem vseobsegajočem donosu ◄. In nasprotno, če se dobiček ali izguba v zvezi z nedenarno postavko pripozna v poslovnem izidu, se tudi vse sestavine dobička ali izgube, povezane z menjavo, morajo pripoznati v poslovnem izidu.

31 Drugi standardi določajo, da je treba nekatere dobičke in izgube ►M5 pripoznati v drugem vseobsegajočem donosu ◄. Na primer MRS 16 zahteva, da se nekateri dobički in izgube, ki izhajajo iz prevrednotenja opredmetenih osnovnih sredstev, ►M5 pripoznajo v drugem vseobsegajočem donosu ◄. Če je takšno sredstvo izmerjeno v tuji valuti, točka (c) v 23. členu tega standarda zahteva, da se prevrednoteni znesek pretvori na podlagi tečaja z dne, ko je bila vrednost določena, zaradi česar pride do nastanka tečajne razlike, ki se prav tako ►M5 pripozna v drugem vseobsegajočem donosu ◄.

32 Tečajne razlike v zvezi z denarno postavko, ki je del čiste finančne naložbe poročajočega podjetja v poslovanje v tujini (glejte 15. člen), se morajo pripoznati v poslovnem izidu v ločenih računovodskih izkazih poročajočega podjetja ali posameznih računovodskih izkazih enote v tujini, kar je ustrezno. V računovodskih izkazih, ki združujejo tako poslovanja v tujini kot poročajoče podjetje (npr. konsolidirani računovodski izkazi, če je poslovanje v tujini odvisno podjetje), se takšne tečajne razlike ►M5 na začetku pripoznajo v drugem vseobsegajočem donosu in prerazvrstijo iz lastniškega kapitala v poslovni izid ◄, ob odtujitvi čiste finančne naložbe pa v skladu z 48. členom v poslovnem izidu.

33 Če je denarna postavka del čiste finančne naložbe poročajočega podjetja v poslovanje v tujini in je izražena v funkcijski valuti poročajočega podjetja, nastane v posameznih računovodskih izkazih enote v tujini v skladu z 28. členom tečajna razlika. Če je takšna postavka izražena v funkcijski valuti enote v tujini, kjer v skladu z 28. členom tečajna razlika nastane v posameznih računovodskih izkazih poročajočega podjetja. Če je takšna postavka izražena v valuti, ki ni funkcijska valuta poročajočega podjetja ali enote v tujini, nastane v skladu z 28. členom tečajna razlika v ločenih računovodskih izkazih poročajočega podjetja in v posameznih računovodskih izkazih enote v tujini. Take tečajne razlike se ►M5 pripoznajo v drugem vseobsegajočem donosu ◄ v računovodskih izkazih, ki združujejo tako poslovanja v tujini kot poročajoče podjetje (računovodski izkazi, v katerih je poslovanje v tujini konsolidirano ►M32 ——————— ◄ ali obračunano po kapitalski metodi).

▼B

34 Če podjetje vodi knjige in evidenco v valuti, ki ni njegova funkcijska valuta, mora pri pripravi svojih računovodskih izkazov vse zneske pretvoriti v funkcijsko valuto v skladu z 20.–26. členom. Tako v funkcijski valuti nastanejo isti zneski, kot če bi postavke že od vsega začetka evidentirali v funkcijski valuti. Na primer denarne postavke se pretvorijo v funkcijsko valuto na podlagi končnega tečaja; nedenarne postavke, izmerjene po izvirni vrednosti, pa se pretvorijo na podlagi menjalnega tečaja na dan transakcije, ko so se postavke pripoznale.

Sprememba funkcijske valute

35 Če se funkcijska valuta podjetja spremeni, mora podjetje uporabljati pretvorbene postopke, ki veljajo za novo funkcijsko valuto, za naprej vse od datuma spremembe.

36 13. člen določa, da funkcijska valuta podjetja odraža njegove osnovne transakcije, poslovne dogodke in stanja, ki so za podjetje pomembni. Iz tega razloga se funkcijska valuta, ko je enkrat določena, lahko spremeni le, če pride do spremembe v osnovnih transakcijah, poslovnih dogodkih ali stanjih. Na primer sprememba tiste valute, ki najbolj vpliva na prodajne cene proizvodov in storitev, lahko povzroči spremembo funkcijske valute podjetja.

37 Učinek spremembe funkcijske valute se obračunava za naprej. Z drugimi besedami, podjetje pretvori vse postavke v novo funkcijsko valuto na podlagi menjalnega tečaja z dne spremembe. Novi pretvorjeni zneski za nedenarne postavke se obravnavajo kot njihova izvirna vrednost. ►M5 Tečajne razlike, ki izhajajo iz pretvorbe poslovanja v tujini in so se prej v skladu z 32. členom in točko (c) v 39. členu pripoznale v drugem vseobsegajočem donosu, se ne prerazvrstijo iz lastniškega kapitala v poslovni izid, dokler se poslovanje ne odpravi. ◄

UPORABA PREDSTAVITVENE VALUTE, KI NI FUNKCIJSKA VALUTA

Pretvorba v predstavitveno valuto

38 Podjetje lahko svoje računovodske izkaze predstavi v poljubni valuti (ali valutah). Če predstavitvena valuta podjetja in njegova funkcijska valuta nista isti, podjetje pretvori svoje dosežke in finančno stanje v predstavitveno valuto. Na primer če skupina vsebuje posamezna podjetja, ki uporabljajo različne funkcijske valute, se dosežki in finančno stanje vsakega podjetja prikažejo v skupni valuti, kar omogoča predstavitev konsolidiranih računovodskih izkazov.

▼M31

39 Dosežke in finančno stanje podjetja, katerega funkcijska valuta ni valuta hiperinflacijskega gospodarstva, je treba pretvoriti v drugo predstavitveno valuto v skladu z naslednjimi postopki:

▼B

(a) sredstva in obveznosti v ►M5 vsakem predstavljenem izkazu finančnega položaja ◄, vključno s primerjalnimi podatki, se morajo pretvoriti ►M5 po končnem tečaju na dan izkaza finančnega položaja ◄,

▼M31

(b) prihodke in odhodke za vsak izkaz poslovnega izida in drugega vseobsegajočega donosa (tj. vključno s primerjalnimi podatki) je treba pretvoriti po menjalnih tečajih na dneve transakcij; in

▼B

(c) vse nastale tečajne razlike se morajo pripoznati ►M5 v drugem vseobsegajočem donosu ◄.

40 Zaradi praktičnih razlogov se za pretvarjanje posameznih prihodkov in odhodkov pogosto uporablja tečaj, ki je blizu menjalnim tečajem, veljavnim na dan določene transakcije, na primer povprečni tečaj za obdobje. Toda če se menjalni tečaji zelo spreminjajo, je uporaba povprečnega tečaja v obdobju neprimerna.

41 Tečajne razlike, navedene v točki (c) v 39. členu, so posledica:

▼M5

(a) pretvorb prihodkov in odhodkov po menjalnih tečajih na dneve transakcij ter sredstev in obveznosti po končnem tečaju;

▼B

(b) pretvorb začetnih čistih sredstev po končnem tečaju, ki se razlikuje od prejšnjega končnega tečaja.

►M5 Te tečajne razlike se ne pripoznajo v poslovnem izidu, ker spremembe menjalnih tečajev neposredno malo ali sploh ne vplivajo na sedanje in prihodnje denarne tokove iz poslovanja. Kumulativni znesek tečajnih razlik je predstavljen v ločeni sestavini lastniškega kapitala vse do odprave poslovanja v tujini. Če se tečajne razlike nanašajo na poslovanje v tujini, ki je konsolidirano, a ne pripada v celoti obvladujočemu podjetju ◄, se akumulirane (kumulativne) tečajne razlike, ki izhajajo iz poslov in pripadajo ►M11 neobvladujočemu deležu ◄, razporedijo in predstavijo kot del ►M11 neobvladujočega deleža ◄ v ►M5 konsolidiranem izkazu finančnega položaja ◄.

42 Dosežki in finančno stanje podjetja, katerega funkcijska valuta je valuta hiperinflacijskega gospodarstva, se morajo prevesti v drugo predstavitveno valuto na naslednji način:

(a) vsi zneski (sredstva, obveznosti, kapitalske postavke, prihodki in odhodki, tudi primerjalni podatki) se morajo pretvoriti po končnem tečaju z dne ►M5 zadnjega izkaza finančnega položaja ◄, razen

(b) če se zneski pretvorijo v valuto, ki ne pripada hiperinflacijskemu gospodarstvu, potem so primerjalni zneski tisti, ki so bili v ustreznih računovodskih izkazih iz preteklega leta predstavljeni kot zneski tekočega leta (neprilagojeni kasnejšim spremembam ravni cen ali spremembam menjalnih tečajev).

43 Če je funkcijska valuta podjetja valuta hiperinflacijskega gospodarstva, mora podjetje preračunati svoje računovodske izkaze v skladu z MRS 29, preden uporabi metodo prevedbe iz 42. člena, z izjemo primerjalnih zneskov, ki se pretvorijo v valuto, ki ne pripada hiperinflacijskemu gospodarstvu (glejte točko (b) v 42. členu). Če gospodarstvo ni več hiperinflacijsko in podjetju v skladu z MRS 29 ni več treba preračunavati svojih računovodskih izkazov, bo podjetje kot izvirno vrednost za pretvorbo v predstavitveno valuto uporabljalo zneske, preračunane na raven cen na dan, ko je podjetje prenehalo preračunavati svoje računovodske izkaze.

▼B

Pretvorba enote v tujini

44 45.–47. in 38.–43. člen velja, če se dosežki in finančno stanje poslovanja v tujini pretvorijo v predstavitveno valuto, tako da se poslovanje v tujini lahko vključi v računovodske izkaze poročajočega podjetja preko konsolidacije ►M32 ——————— ◄ ali kapitalske metode.

►M32 45 Združevanje rezultatov in finančnega položaja poslovanja v tujini z rezultati in finančnim položajem poročajočega podjetja temelji na običajnih postopkih konsolidacije, kot je izločanje stanj in notranjih transakcij odvisnega podjetja v skupini (glej MSRP 10 *Konsolidirani računovodski izkazi*). ◄ Toda notranje denarno sredstvo (ali obveznost) v skupini, pa naj je kratkoročno ali dolgoročno, se ne more izločiti s pobotanjem z ustreznim notranjo obveznostjo(ali sredstvom) v skupini, ne da bi se v konsolidiranih računovodskih izkazih prikazale posledice nihanja valut. To pa zato, ker denarna postavka predstavlja obvezo za pretvorbo ene valute v drugo in poročajoče podjetje lahko zaradi nihanja valute utrpi izgubo ali prejme dobiček. ►M5 Tako se v konsolidiranih računovodskih izkazih poročajočega podjetja takšna tečajna razlika še nadalje pripoznava v poslovnem izidu ali – če izhaja iz okoliščin, opisanih v 32. členu – pripoznava v drugem vseobsegajočem donosu in razvršča kot posebna sestavina lastniškega kapitala do odprave poslovanja v tujini. ◄

►M32 46 Če so računovodski izkazi poslovanja v tujini glede datumov drugačni od računovodskih izkazov poročajočega podjetja, enota v tujini pogosto pripravi dodatne izkaze za isti datum, kot ga imajo računovodski izkazi poročajočega podjetja. Če se to ne naredi, MSRP 10 dovoljuje uporabo različnih datumov, če razlika med datumoma ni daljša od treh mesecev in so opravljene prilagoditve za učinke vseh pomembnih transakcij in drugih dogodkov, ki se zgodijo med tema datumoma. V takšnem primeru se sredstva in obveznosti poslovanja v tujini pretvorijo po menjalnem tečaju ob koncu poročevalnega obdobja enote v tujini. Opravijo se prilagoditve zaradi pomembnih sprememb menjalnih tečajev vse do konca poročevalnega obdobja poročajočega podjetja v skladu z MSRP 10. ◄ ►M32 Enak pristop se uporabi pri uporabi kapitalske metode za pridružena podjetja in skupne podvige v skladu z MRS 28 (kakor je bil spremenjen leta 2011). ◄

47 Vsako dobro ime, ki izhaja iz prevzema poslovanja v tujini, ter vsaka poštena prilagoditev knjigovodskih vrednosti sredstev in obveznosti, ki se pojavljajo pri prevzemu takšnega poslovanja v tujini, se mora obravnavati kot sredstva in obveznosti poslovanja v tujini. Zato so izraženi v funkcijski valuti poslovanja v tujini in se pretvorijo po končnem tečaju v skladu z 39. in 42. členom.

▼M11

Odtujitev ali delna odtujitev poslovanja v tujini

▼M5

48 Ob odpravi poslovanja v tujini se mora kumulativni znesek tečajnih razlik, ki se nanaša na to poslovanje v tujini, pripoznan v drugem vseobsegajočem donosu in razvrščen kot posebna sestavina lastniškega kapitala, prerazvrstiti iz lastniškega kapitala v poslovni izid (kot prilagoditev zaradi prerazvrstitve), ko se pripozna dobiček ali izguba iz odprave (glejte MRS 1 *Predstavljanje računovodskih izkazov* (kakor je bil popravljen 2007)).

▼M32

48A Poleg odtujitve celotnega deleža podjetja v poslovanju v tujini se kot odtujitve obračunajo naslednje delne odtujitve:

(a) če delna odtujitev vključuje izgubo obvladovanja odvisnega podjetja, ki vključuje poslovanje v tujini, ne glede na to, ali podjetje po delni odtujitvi ohrani neobvladujoči delež v svojem nekdanjem odvisnem podjetju, in

(b) kadar je ohranjeni delež po delni odtujitvi deleža v skupnem aranžmaju ali delni odtujitvi deleža v pridruženem podjetju, ki vključuje poslovanje v tujini, finančno sredstvo, ki vključuje poslovanje v tujini.

(c) [izbrisano]

▼M11

48B Ob odtujitvi odvisnega podjetja, ki vključuje poslovanje v tujini, se mora odpraviti pripoznanje kumulativnih zneskov tečajnih razlik, ki se nanašajo na to poslovanje v tujini in so bili pripisane neobvladujočim deležem, ne sme pa se jih prerazvrstiti v poslovni izid.

48C Ob delni odtujitvi odvisnega podjetja, ki vključuje poslovanje v tujini, mora podjetje ponovno pripisati sorazmerni del nabranega zneska tečajnih razlik, pripoznanih v drugem vseobsegajočem donosu, neobvladujočim deležem v tem poslovanju v tujini. V vseh drugih delnih odtujitvah poslovanja v tujini mora podjetje v poslovni izid prerazvrstiti samo sorazmerni del nabranega zneska tečajnih razlik, pripoznanih v drugem vseobsegajočem donosu.

48D Delna odtujitev deleža podjetja v poslovanju v tujini je vsako zmanjšanje deleža podjetja v lastniškem kapitalu poslovanja v tujini, razen zmanjšanj v 48.A členu, ki se obračunajo kot odtujitve.

▼M7

49 Podjetje lahko odtuji ali delno odtuji svoj delež v enoti v tujini s prodajo, prenehanjem obstoja, odplačilom delniškega kapitala ali opustitvijo celote ali dela takšnega podjetja. Odpis knjigovodske vrednosti enote v tujini zaradi njenih lastnih izgub ali oslabitve, ki jo pripozna naložbenik, ni delna odtujitev. V skladu s tem se noben del dobička ali izgube iz tečajnih razlik, pripoznan v drugem vseobsegajočem donosu, ne prerazvrsti v dobiček ali izgubo ob odpisu.

▼B

DAVČNI UČINKI VSEH TEČAJNIH RAZLIK

50 Dobički in izgube pri transakcijah v tujih valutah in tečajne razlike, ki se pojavljajo pri pretvarjanju dosežkov in finančnih stanj podjetja (tudi enote v tujini) v drugo valuto, lahko vplivajo na davke. Te davčne učinke ureja MRS 12 – *Davek iz dobička*.

RAZKRITJE

51 V 53. in 55.–57. členu se „funkcijska valuta“, če gre za skupino, nanaša na funkcijsko valuto obvladujočega podjetja.

▼M53

52 Podjetje mora razkriti:

(a) znesek tečajnih razlik, pripoznanih v poslovnem izidu, brez tistih, ki izhajajo iz finančnih instrumentov, izmerjenih po pošteni vrednosti prek poslovnega izida v skladu z MSRP 9; in

▼M5

(b) čiste tečajne razlike, pripoznane v drugem vseobsegajočem donosu in razvrščene kot posebna sestavina lastniškega kapitala, in uskladitev zneska takšnih tečajnih razlik na začetku in koncu obdobja.

▼B

53 Če predstavitvena in funkcijska valuta nista isti, je treba to dejstvo razkriti skupaj z razkritjem funkcijske valute in utemeljiti uporabo druge predstavitvene valute.

54 Če poročajoče podjetje ali pomembna enota v tujini spremeni svojo funkcijsko valuto, mora to dejstvo razkriti in utemeljiti spremembo funkcijske valute.

55 Če podjetje predstavi svoje računovodske izkaze v valuti, ki ni funkcijska, lahko računovodske izkaze označi kot skladne z mednarodnimi standardi računovodskega poročanja le, če izpolnjujejo vse zahteve vseh ustreznih standardov in vseh ustreznih pojasnil standarda, vključno z metodo prevedbe iz 39. in 42. člena.

56 Podjetje včasih predstavi svoje računovodske izkaze ali druge računovodske informacije v valuti, ki ni njegova funkcijska valuta, in pri tem ne izpolnjuje vseh zahtev iz 55. člena. Na primer podjetje v drugo valuto prevede le izbrane postavke iz svojih računovodskih izkazov. Ali pa podjetje, katerega funkcijska valuta ni valuta hiperinflacijskega gospodarstva, prevede računovodske izkaze v drugo valuto tako, da pretvori vse postavke po najnovejšem končnem tečaju. Takšne pretvorbe niso skladne z mednarodnimi standardi računovodskega poročanja, zato so potrebna razkritja iz 57. člena.

57 Če podjetje predstavi svoje računovodske izkaze ali druge računovodske informacije v valuti, ki ni ne funkcijska ne predstavitvena, s čimer ne izpolnjuje zahtev iz 55. člena, mora:

(a) označiti informacije kot dodatne, da se ločijo od informacij, ki so skladne z mednarodnimi standardi računovodskega poročanja,

(b) razkriti valuto, v kateri so predstavljene dodatne informacije, ter

(c) razkriti svojo funkcijsko valuto in metodo prevedbe, uporabljeno pri zbiranju dodatnih informacij.

DATUM UVELJAVITVE IN PREHOD

58 Podjetje začne uporabljati ta standard za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2005 ali kasneje. Uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Če podjetje uporablja ta standard za obdobje pred 1. januarjem 2005, mora to razkriti.

▼B

58A V poglavju *Čista finančna naložba v enoto v tujini* (sprememba MRS 21), ki je bilo objavljeno decembra 2005, je dodan 15.A člen in spremenjen 33. člen. Podjetje začne uporabljati te spremembe za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2006 ali kasneje. Uporaba pred tem datumom je priporočljiva.

59 Podjetje mora 47. člen uporabiti za naprej za vse prevzeme po začetku obdobja računovodskega poročanja, v katerem se ta standard prvič uporabi. Uporaba 47. člena za nazaj za prejšnje prevzeme je dovoljena. Kar zadeva prevzem poslovanja v tujini, ki je obravnavan vnaprej, a se je zgodil pred dnevom, ko se je ta standard prvič uporabil, podjetje ne sme preračunavati preteklih let in tako lahko, če je primerno, obravnava dobro ime in prilagoditve poštene vrednosti, ki izhajajo iz tega prevzema, kot sredstva in obveznosti podjetja, in ne kot sredstva in obveznosti enote v tujini. Torej so dobro ime in prilagoditve poštene vrednosti bodisi že izraženi v funkcijski valuti podjetja bodisi nedenarne postavke enote v tujini, o katerih se poroča na podlagi menjalnega tečaja z dne prevzema.

60 Vse druge spremembe, ki izhajajo iz uporabe tega standarda, se morajo obravnavati v skladu z zahtevami MRS 8 – *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake.*

▼M5

60A MRS 1 (kakor je bil popravljen 2007) je spremenil terminologijo, ki se uporablja v celotnih MSRP. Poleg tega je spremenil 27., 30.–33., 37., 39., 41., 45., 48. in 52. člen. Podjetje mora uporabljati te spremembe za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2009 ali pozneje. Če podjetje uporabi MRS 1 (kakor je bil popravljen 2007) za zgodnejše obdobje, morajo te spremembe veljati tudi za tako zgodnejše obdobje.

▼M29

60B Z MRS 27 (kakor je bil spremenjen leta 2008) so bili dodani 48.A–48.D členi in spremenjen 49. člen. Podjetje mora uporabljati navedene spremembe za naprej za letna obdobja, ki se začnejo 1. julija 2009 ali pozneje. Če podjetje uporabi MRS 27 (spremenjen leta 2008) za zgodnejše obdobje, morajo te spremembe veljati tudi za tako zgodnejše obdobje.

60D Z *Izboljšavami MSRP*, ki so bile izdane maja 2010, je bil spremenjen 60.B člen. Podjetje mora uporabljati navedeno spremembo za letna obdobja, ki se začnejo 1. julija 2010 ali pozneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena.

▼M32

60F Z MSRP 10 in MSRP 11 *Skupni aranžmaji*, ki sta bila izdana maja 2011, so bili spremenjeni 3.(b), 8., 11., 18., 19., 33., 44.–46. in 48.A člen. Podjetje mora uporabiti navedene spremembe, kadar uporablja MSRP 10 in MSRP 11.

▼M33

60G Z MSRP 13, ki je bil izdan maja 2011, je bila spremenjena opredelitev poštene vrednosti v 8. členu in spremenjen 23. člen. Podjetje mora uporabiti navedeni spremembi, kadar uporablja MSRP 13.

▼M31

60H S *Predstavitvijo postavk drugega vseobsegajočega donosa* (spremembe MRS 1), ki je bila izdana junija 2011, se je spremenil 39. člen. Podjetje uporablja navedeno spremembo, kadar uporablja MRS 1, kot je bil spremenjen junija 2011.

▼M53

60J Z MSRP 9, kot je bil izdan julija 2014, so bili spremenjeni 3., 4., 5., 27. in 52. člen ter izbrisani 60.C, 60.E in 60.I člen. Podjetje mora uporabljati navedene spremembe, kadar uporablja MSRP 9.

▼B

UMIK DRUGIH IZJAV

61 Ta standard nadomesti MRS 21 – *Vplivi sprememb deviznih tečajev* (popravljen 1993).

62 Ta standard nadomesti naslednja pojasnila:

(a) SOP-11 – *Devizni tečaji – kapitalizacija izgub, ki izhajajo iz velike devalvacije denarja*,

(b) SOP-19 – *Poročevalna valuta – merjenje in predstavljanje računovodskih izkazov po MRS 21 in MRS 29*, ter

(c) SOP-30 – *Poročevalna valuta – prevedba iz meritvene valute v predstavitveno valuto.*

▼M1

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 23

Stroški izposojanja

TEMELJNO NAČELO

1 Stroški izposojanja, ki jih je mogoče neposredno pripisati nakupu, gradnji ali proizvodnji sredstva v pripravi, so del nabavne vrednosti takega sredstva. Drugi stroški izposojanja se pripoznajo kot odhodek.

PODROČJE

2 Podjetje uporablja ta standard pri obračunavanju stroškov izposojanja.

3 Standard ne obravnava dejanskih ali pripisanih stroškov kapitala, tudi ne prednostnega kapitala, ki ni razvrščen med dolgove.

▼M45

4 Podjetje ni dolžno uporabljati tega standarda za stroške izposojanja, ki jih je mogoče neposredno pripisati nakupu, gradnji ali proizvodnji:

(a) sredstva v pripravi, merjenega po pošteni vrednosti, na primer biološkega sredstva, ki spada v področje uporabe MRS 41 – *Kmetijstvo*, ali

▼M1

(b) zalog, ki se izdelujejo ali kako drugače proizvajajo v velikih količinah s ponavljanjem.

OPREDELITVE POJMOV

5 V tem standardu so uporabljeni naslednji izrazi, ki imajo točno določen pomen:

Stroški izposojanja so obresti in drugi stroški podjetja, ki so povezani z izposojanjem finančnih sredstev.

Sredstvo v pripravi je sredstvo, pri katerem je potrebno precej časa, da se usposobi za nameravano uporabo ali prodajo.

▼M53

6 Stroški izposojanja lahko vključujejo:

(a) odhodke za obresti, izračunane z uporabo metode efektivnih obresti, kot je opisana v MSRP 9;

▼M8

(b) [Črtano.]

(c) [Črtano.]

(d) finančne dajatve v zvezi s finančnimi najemi, pripoznanimi v skladu z MRS 17 *Najemi* in

(e) tečajne razlike, ki izhajajo iz posojil v tuji valuti, če se obravnavajo kot preračun stroškov obresti.

▼M45

7 Sredstvo v pripravi je glede na okoliščine lahko karkoli od naslednjega:

▼M1

(a) zaloge,

(b) proizvajalni obrati,

▼M1

(c) energetske centrale,

(d) neopredmetena sredstva,

▼M45

(e) naložbene nepremičnine,

(f) plodonosne trajnice.

▼M1

Finančna sredstva in zaloge, ki se izdelujejo ali kako drugače proizvajajo skozi krajše obdobje, niso sredstva v pripravi. Sredstva, ki so ob nakupu že usposobljena za nameravano uporabo ali prodajo, niso sredstva v pripravi.

PRIPOZNAVANJE

8 Stroške izposojanja, ki jih je mogoče neposredno pripisati nakupu, gradnji ali proizvodnji sredstva v pripravi, podjetje usredstvi kot del nabavne vrednosti takega sredstva. Druge stroške izposojanja podjetje pripozna kot odhodek v obdobju, ko nastanejo.

9 Stroški izposojanja, ki jih je mogoče neposredno pripisati nakupu, gradnji ali proizvodnji sredstva v pripravi, so vključeni v nabavno vrednost takega sredstva. Taki stroški izposojanja se usredstvijo kot del nabavne vrednosti sredstva, če je verjetno, da bodo podjetju prinesli prihodnje gospodarske koristi, in jih je mogoče zanesljivo izmeriti. Kadar podjetje uporablja standard MRS 29 *Računovodsko poročanje v hiperinflacijskih gospodarstvih*, pripozna del stroškov izposojanja, s katerim v istem obdobju izravnava inflacijo, kot odhodek v skladu s členom 21 tega standarda.

Za usredstvenje primerni stroški izposojanja

10 Stroški izposojanja, ki jih je mogoče neposredno pripisati nakupu, gradnji ali proizvodnji sredstva v pripravi, so tisti stroški izposojanja, ki bi se jim bilo mogoče izogniti, če se ne bi pojavili izdatki za sredstvo v pripravi. Če si podjetje izposodi finančna sredstva zgolj za pridobitev nekega sredstva v pripravi, je mogoče stroške izposojanja, ki se nanašajo neposredno na tisto sredstvo, brez težav razpoznati.

11 Težava se lahko pojavi pri ugotavljanju neposredne povezave med posamezno izposojo in sredstvom v pripravi ter določanju izposojenega zneska, ki bi se mu bilo sicer mogoče izogniti. Takšna težava se pojavi, če se na primer financiranje v podjetju usklajuje z enega mesta. Težave tudi nastanejo, če skupina za izposojanje finančnih sredstev uporablja več dolžniških instrumentov z različnimi obrestnimi merami, ta finančna sredstva pa na različne načine posoja drugim podjetjem v skupini. Drugi zapleti se pojavijo zaradi uporabe posojil, ki so izražena v tujih valutah ali vezana nanje, če skupina deluje v gospodarstvu z visoko inflacijo, ter zaradi nihanj obrestnih mer. Posledica je, da je znesek stroškov izposojanja, ki ga je mogoče neposredno pripisati nakupu sredstva v pripravi, težko določiti in je potrebna presoja.

12 Če si podjetje izposodi finančna sredstva namenoma za pridobitev sredstva v pripravi, določi znesek stroškov izposojanja, primernih za usredstvenje, kot dejanske stroške izposojanja, nastale v obdobju v zvezi s to izposojo, zmanjšane za vse prihodke od financiranja v zvezi z začasno finančno naložbo izposojenih sredstev.

▼M1

13 Možna posledica finančnih dogovorov za sredstva v pripravi je, da podjetje dobi izposojena finančna sredstva in povzroči s tem povezane stroške izposojanja, preden je del ali celoto takšnih finančnih sredstev mogoče porabiti za sredstvo v pripravi. V takih okoliščinah se finančna sredstva pogosto začasno naložijo, dokler se ne porabijo za sredstvo v pripravi. Pri ugotavljanju zneska stroškov izposojanja, ki so primerni za usredstvenje v obdobju, je treba vsak prihodek od financiranja, zaslužen s takšnimi finančnimi sredstvi, odšteti od nastalih stroškov izposojanja.

14 Če si podjetje finančna sredstva izposodi nenamensko in jih uporabi za pridobitev sredstva v pripravi, podjetje znesek stroškov izposoje, primernih za usredstvenje, določi z uporabo usredstvovalne mere (mere kapitalizacije) izdatkov za tako sredstvo. Usredstvovalna mera (mera kapitalizacije) je tehtano povprečje stroškov izposojanja, ki se nanašajo na tiste izposoje podjetja, ki v obdobju še niso poravnane, razen na izposoje, ki so bile namenjene izključno za pridobitev sredstva v pripravi. Znesek stroškov izposojanja, ki ga podjetje usredstvi v obdobju, ne sme preseči zneska stroškov izposojanja, ki nastanejo v tistem obdobju.

15 V nekaterih okoliščinah je ustrezno v izračunavanje tehtanega povprečja stroškov izposojanja vključiti vsa dobljena posojila v obvladujočem podjetju in njegovih odvisnih podjetjih; v drugih okoliščinah je ustrezno v vsakem odvisnem podjetju uporabiti tehtano povprečje stroškov izposojanja, ki se nanašajo na njegove lastne izposoje.

Presežek knjigovodske vrednosti sredstva v pripravi nad nadomestljivo vrednostjo

16 Če knjigovodska vrednost ali pričakovana končna nabavna vrednost sredstva v pripravi presega njegovo nadomestljivo vrednost ali čisto iztržljivo vrednost, je treba knjigovodsko vrednost delno ali v celoti odpisati v skladu z zahtevami drugih standardov. V nekaterih okoliščinah je treba znesek delnega ali popolnega odpisa ponovno vknjižiti v skladu z omenjenimi drugimi standardi.

Začetek usredstvovanja

17 Podjetje začne usredstvovati stroške izposojanja, ki so del nabavne vrednosti sredstva v pripravi, na začetni datum. Začetni datum usredstvovanja je datum, ko podjetje prvič izpolni vse od naslednjih pogojev:

(a) v podjetju nastanejo izdatki za sredstvo;

(b) v podjetju nastanejo stroški izposojanja;

(c) podjetje začne dejavnosti, ki so potrebne za pripravo sredstva za nameravano uporabo ali prodajo.

▼M1

18 Izdatki za sredstvo v pripravi so samo tisti, katerih posledice so plačila v denarju, prenosi drugih sredstev ali prevzem obrestovanih obveznosti. Izdatki se zmanjšajo za vsako prejeto vnaprejšnje plačilo in prejete podpore v zvezi s sredstvom (glej MRS 20 *Obračunavanje državnih podpor in razkrivanje državne pomoči*). Povprečna knjigovodska vrednost sredstva v obdobju, vključno s predhodno usredstvenimi stroški izposojanja, je navadno smiselni približek izdatkom, za katere se v tistem obdobju uporabi usredstvovalna mera (mera kapitalizacije).

19 Dejavnosti, ki so potrebne za pripravo sredstva za nameravano uporabo ali prodajo, obsegajo več kot le fizično gradnjo sredstva. Vključujejo tehnično in administrativno delo pred začetkom fizične gradnje, kot so dejavnosti, povezane s pridobivanjem dovoljenj pred začetkom fizične gradnje. Toda takšne dejavnosti ne vključujejo posedovanja sredstva, če ni nobenega proizvajanja ali razvijanja, ki bi spreminjalo stanje sredstva. Stroški izposojanja, ki na primer nastanejo, ko se zemljišče šele razvija, se usredstvijo v obdobju, v katerem potekajo dejavnosti, povezane z razvijanjem. Vendar stroški izposojanja, ki nastanejo, ko je zemljišče, pridobljeno za gradbene namene, še brez kakršnekoli povezave z razvojnim delovanjem, še ne izpolnjujejo pogojev za usredstvenje.

Začasna ustavitev usredstvovanja

20 Podjetje začasno ustavi usredstvovanje stroškov izposojanja, kadar za dalj časa začasno prekine dejaven razvoj sredstva v pripravi.

21 V podjetju lahko stroški izposojanja nastanejo v daljšem obdobju, v katerem podjetje začasno prekine dejavnosti, potrebne za pripravo sredstva za nameravano uporabo ali prodajo. Takšni so stroški imetja delno dokončanih sredstev in ne izpolnjujejo pogojev za usredstvovanje. Vendar podjetje v obdobju, ko izvaja obsežnejša tehnična ali administrativna dela, navadno začasno ne prekine usredstvovanja stroškov izposojanja. Podjetje tudi ne ustavi usredstvovanja stroškov izposojanja, če je začasen odlog neizogiben del procesa, s katerim se sredstvo pripravi za nameravano uporabo ali prodajo. Usredstvovanje se na primer nadaljuje skozi daljše obdobje, ko visok vodostaj onemogoča gradnjo mostu, če je v obdobju gradnje visok vodostaj običajen za to zemljepisno območje.

Prenehanje usredstvovanja

22 Podjetje preneha usredstvovati stroške izposojanja, ko so v glavnem končane vse dejavnosti, potrebne za pripravo sredstva v pripravi za nameravano uporabo ali prodajo.

23 Sredstvo je navadno pripravljeno za nameravano uporabo ali prodajo, če je njegova fizična gradnja končana, tudi če se še nadaljujejo rutinska administrativna opravila. Če manjkajo samo še manjše dopolnitve, kot je dekoracija nepremičnin po navodilih kupca ali uporabnika, to kaže, da so v glavnem končane že vse dejavnosti.

▼M1

24 Če podjetje dokonča gradnjo sredstva v pripravi po delih in je vsak del primeren za uporabo, medtem ko se gradnja drugih delov še nadaljuje, podjetje preneha usredstvovati stroške izposojanja, če je v glavnem zaključilo vse dejavnosti, potrebne za pripravo takega dela za nameravano uporabo ali prodajo.

25 Sredstvo v pripravi, pri katerem je vsak posamezen del primeren za uporabo, medtem ko se gradnja drugih delov še nadaljuje, je na primer poslovni kompleks, ki obsega več zgradb, od katerih je mogoče vsako uporabljati posebej. Sredstvo v pripravi, ki mora biti dokončano, preden je katerikoli del mogoče uporabljati, je na primer industrijski obrat, ki vključuje več procesov, ki potekajo zaporedoma v različnih delih obrata v okviru iste razmestitve, kot je na primer jeklarna.

RAZKRIVANJE

26 Podjetje mora razkriti:

(a) znesek stroškov izposojanja, usredstvenih v obdobju;

(b) usredstvovalno mero (mero kapitalizacije), uporabljeno pri določanju zneska stroškov izposojanja, ki so primerni za usredstvovanje.

PREHODNE DOLOČBE

27 Kadar se zaradi uporabe tega standarda spremeni računovodska usmeritev, podjetje ta standard uporabi za stroške izposojanja, povezane s sredstvi v pripravi, za katera je začetni datum usredstvovanja enak datumu uveljavitve ali kasnejši.

28 Vendar lahko podjetje določi katerikoli drug datum pred datumom uveljavitve in standard uporabi za stroške izposojanja, povezane z vsemi sredstvi v pripravi, katerih začetni datum usredstvovanja je enak omenjenemu ali kasnejši.

DATUM UVELJAVITVE

29 Podjetje uporablja ta standard za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2009 ali pozneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporablja standard pred 1. januarjem 2009, mora to razkriti.

▼M8

29A 6. člen se je spremenil v okviru Izboljšav MSRP, objavljenih maja 2008. Podjetje uporablja to spremembo za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2009 ali po tem datumu. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporabi spremembo za zgodnejše obdobje, ta podatek razkrije.

▼M53

29B Z MSRP 9, kot je bil izdan julija 2014, je bil spremenjen 6. člen. Podjetje mora uporabljati navedeno spremembo, kadar uporablja MSRP 9.

▼M1

RAZVELJAVITEV MRS 23 (SPREMENJEN LETA 1993)

30 Ta standard nadomesti MRS 23 *Stroški izposojanja*, ki je bil spremenjen leta 1993.

▼M26

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 24

Razkrivanje povezanih strank

CILJ

1 Cilj tega standarda je zagotoviti, da računovodski izkazi podjetja vsebujejo razkritja, ki opozarjajo na možnost, da so na finančno stanje in poslovni izid podjetja vplivale povezane stranke, transakcije med njimi in nastale neporavnane obveznosti, vključno z obvezami.

PODROČJE UPORABE

2 **Ta standard se mora uporabljati za:**

(a) prepoznavanje razmerij in transakcij med povezanimi strankami,

(b) prepoznavanje neporavnanih obveznosti, vključno z obvezami, med podjetjem in njegovimi povezanimi strankami,

(c) ugotavljanje okoliščin, v katerih je razkritje postavk iz točk (a) in (b) obvezno, ter

(d) opredelitev, katera razkritja glede postavk so potrebna.

▼M32

3 Ta standard v skladu z MSRP 10 *Konsolidirani računovodski izkazi* ali MRS 27 *Ločeni računovodski izkazi* zahteva razkritje razmerij, transakcij in neporavnanih obveznosti, vključno z obvezami, med povezanimi strankami v konsolidiranih in ločenih računovodskih izkazih obvladujočega podjetja ali naložbenikov s skupnim obvladovanjem podjetja, v katero se naloži, ali pomembnim vplivom v njem. Ta standard se uporablja tudi za individualne računovodske izkaze.

▼M38

4 Transakcije in neporavnane obveznosti povezanih strank z drugimi podjetji v skupini se razkrijejo v računovodskih izkazih posameznega podjetja. Transakcije in neporavnane obveznosti med povezanimi strankami znotraj skupine, razen tistih med naložbenim podjetjem in njegovimi odvisnimi podjetji, merjenih po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, se ne vključijo v konsolidirane računovodske izkaze skupine podjetij.

▼M26

NAMEN RAZKRIVANJA POVEZANIH STRANK

5 Razmerja med povezanimi strankami so običajna pri trgovanju in poslovanju. Na primer podjetja pogosto opravljajo ločene dele svojih dejavnosti prek odvisnih podjetij, pridruženih podjetij ali v okviru skupnih podvigov. V navedenih okoliščinah lahko podjetje prek obvladovanja, skupnega obvladovanja ali pravice do odločanja (pomemben vpliv) vpliva na finančne in delovne usmeritve podjetja, v katerega se vlaga.

6 Razmerje s povezano stranko lahko vpliva na poslovni izid in finančno stanje podjetja. Povezane stranke se utegnejo vključiti v transakcije, za katere se nepovezane stranke ne bi nikoli odločile. Možno je, da na primer podjetje, ki obvladujočemu podjetju prodaja izdelke po nabavni ceni, ne bi prodajalo izdelkov pod istimi pogoji tudi drugemu kupcu. Možno je tudi, da transakcije med povezanimi strankami ne dosežejo iste vrednosti kot posli med nepovezanimi strankami.

▼M26

7 Razmerje med povezanimi strankami lahko vpliva na poslovni izid in finančno stanje podjetja, čeprav med njima ne pride do transakcij med povezanimi strankami. Že sam obstoj povezave lahko vpliva na transakcije med podjetjem in drugimi strankami. Na primer odvisno podjetje lahko pretrga razmerja s poslovnim partnerjem, če njegovo obvladujoče podjetje kupi soodvisno podjetje, ki se ukvarja z enakimi dejavnostmi kot prejšnji poslovni partner. Druga možnost je, da ena stranka opusti kako delovanje zaradi pomembnega vpliva druge stranke – na primer obvladujoče podjetje lahko ukaže svojemu odvisnemu podjetju, naj ne sodeluje pri raziskovanju in razvijanju.

8 Prav iz teh razlogov je za uporabnike računovodskih izkazov lahko koristno poznavanje transakcij podjetja, neporavnanih obveznosti, vključno z obvezami, in razmerij s povezanimi strankami, saj vse to vpliva na oceno delovanja podjetja ter oceno tveganj in priložnosti, s katerimi se podjetje sooča.

OPREDELITVE POJMOV

▼M43

9 **V tem standardu so uporabljeni naslednji izrazi, katerih pomeni so natančno določeni:**

Povezana stranka je posameznik ali podjetje, ki je povezano s podjetjem, ki pripravlja računovodske izkaze (v tem standardu: poročajoče podjetje).

▼M26

(a) Posameznik ali ožji član posameznikove družine je povezan s poročajočim podjetjem, če ta posameznik:

(i) obvladuje ali ►M32 je vključen v skupno obvladovanje poročajočega podjetja ◄,

(ii) pomembno vpliva na poročajoče podjetje, ali

(iii) je član ključnega ravnateljskega osebja poročajočega podjetja ali obvladujočega podjetja poročajočega podjetja.

▼M43

(b) Podjetje je povezano s poročajočim podjetjem, če velja kateri koli od naslednjih pogojev:

▼M26

(i) podjetje in poročajoče podjetje sta člana iste skupine (kar pomeni, da so vsa obvladujoča podjetja, odvisna podjetja in soodvisna podjetja povezana z drugimi podjetji),

(ii) eno podjetje je pridruženo podjetje ali skupni podvig drugega podjetja (ali pridruženo podjetje ali skupni podvig člana skupine, katere član je drugo podjetje),

(iii) obe podjetji sta skupni podvig iste tretje osebe,

(iv) eno podjetje je skupni podvig tretjega podjetja, pri čemer je drugo podjetje pridruženo podjetje tretjega podjetja,

(v) podjetje je program pozaposlitvenih zaslužkov za zaposlence v poročajočem podjetju ali podjetju, ki je povezano s poročajočim podjetjem. Če je samo poročajoče podjetje takšen program, so pokroviteljski zaposlovalci prav tako povezani s poročajočim podjetjem,

▼M26

(vi) podjetje obvladuje ali skupno obvladuje posameznik iz točke (a),

(vii) posameznik iz točke (a)(i) pomembno vpliva na podjetje ali je član ključnega ravnateljskega osebja podjetja (ali obvladujočega podjetja podjetja),

▼M43

(viii) Podjetje, ali kateri koli član skupine, katere del je podjetje, zagotavlja storitve ključnega poslovodnega osebja poročajočemu podjetju ali obvladujočemu podjetju poročajočega podjetja.

▼M26

Transakcija med povezanimi strankami **je prenos sredstev, storitev ali obvez med poročajočim podjetjem in povezano stranko ne glede na to, ali se zaračuna kaka cena ali ne.**

Ožji člani posameznikove družine **so tisti člani družine, za katere je mogoče pričakovati, da bodo vplivali na omenjenega posameznika pri stikih s podjetjem, in na katere bo ta posameznik vplival tudi sam, pri čemer so to lahko:**

(a) otroci in zakonec ali partner navedenega posameznika,

(b) otroci zakonca ali partnerja navedenega posameznika, in

(c) družinski člani, ki jih vzdržuje navedeni posameznik ali zakonec navedenega posameznika ali partner navedenega posameznika.

Nadomestila **vključujejo vse zaslužke zaposlencev (v skladu z opredelitvijo v MRS 19 –** ***Zaslužki zaposlencev*****), tudi zaslužke, ki jih ureja MSRP 2 –** ***Plačilo na podlagi delnic*****. Zaslužki zaposlencev so vse oblike izplačanih, plačljivih ali zagotovljenih nadomestil s strani podjetja oziroma v njegovem imenu v zameno za storitve, ki jih posameznik opravlja za podjetje. Sem spadajo tudi omenjena nadomestila, ki so namesto s strani podjetja izplačana v imenu obvladujočega podjetja. Nadomestila vključujejo:**

(a) kratkoročne zaslužke zaposlencev, kot so plače s prispevki za socialno zavarovanje, plačila za letne in bolezenske dopuste, deleži v dobičku in premije (če so plačljivi v dvanajstih mesecih po koncu obdobja) ter nedenarni zaslužki (kot so zdravstvena oskrba, nastanitev, avtomobili in brezplačni ali pocenjeni proizvodi ali storitve) sedanjih zaposlencev,

(b) pozaposlitveni zaslužki, kot so pokojnine, drugi upokojitveni zaslužki, pozaposlitveno življenjsko zavarovanje in pozaposlitvena zdravstvena oskrba,

(c) drugi dolgoročni zaslužki zaposlencev, tudi plačila za dopust za dolgo službovanje ali študijski dopust, jubilejne nagrade ali nagrade za dolgo službovanje, nadomestila za čas dolgotrajne delovne nezmožnosti ter deleži v dobičku, premije in odloženi zaslužki, če niso popolnoma plačljivi po dvanajstih mesecih po koncu obdobja,

(d) odpravnine, ter

(e) plačilo na podlagi delnic.

▼M32

_____

▼M26

Ključno ravnateljsko osebje **so tisti posamezniki, ki imajo posredno ali neposredno oblast in odgovornost na področjih načrtovanja, usmerjanja in obvladovanja dejavnosti podjetja, vključno z vsemi ravnatelji podjetja (izvršnimi ali drugimi).**

▼M32

_____

▼M26

Vlada **se nanaša na vlado, vladne agencije in podobne organe na lokalni, nacionalni ali mednarodni ravni.**

Podjetje, ki je povezano z državo**, je podjetje, ki ga vlada obvladuje, skupno obvladuje ali nanj pomembno vpliva.**

▼M32

Pojmi „obvladovanje“, „skupno obvladovanje“ in „pomemben vpliv“ so opredeljeni v MSRP 10, MSRP 11 *Skupni aranžmaji* in MRS 28 *Finančne naložbe v pridružena podjetja in skupne podvige* ter se v tem standardu uporabljajo v smislu iz navedenih MSRP.

▼M26

10 Pri proučevanju vseh možnih oblik povezav med strankami je pozornost namenjena zlasti vsebini povezave in ne le pravni obliki.

11 V tem standardu naslednji elementi niso povezane stranke:

(a) dve podjetji, če imata skupnega ravnatelja ali drugega člana ključnega ravnateljskega osebja ali če ima član ključnega ravnateljskega osebja enega podjetja pomemben vpliv na drugo podjetje,

(b) dva ►M32 sopodvižnika ◄, če ►M32 gre za skupno obvladovanje skupnega podviga ◄,

(c) (i) financerji,

(ii) sindikati,

(iii) javna podjetja, in

(iv) ministrstva in agencije vlade, ki ne obvladujejo, skupno obvladujejo ali pomembno vplivajo na poročajoče podjetje,

v sklopu običajnega sodelovanja s podjetjem (čeprav lahko omejujejo svobodo podjetja ali sodelujejo pri njegovem odločanju),

(d) posamezen kupec, dobavitelj, koncesionar, razpečevalec ali splošni zastopnik, s katerim podjetje opravlja pomemben del svojega poslovanja, in to zgolj zaradi gospodarske soodvisnosti.

12 V opredelitvi povezane stranke vključuje pridruženo podjetje odvisna podjetja pridruženega podjetja, skupni podvig pa vključuje odvisna podjetja skupnega podviga. Zato sta odvisno podjetje pridruženega podjetja in naložbenik, ki pomembno vpliva na pridruženo podjetje, na primer medsebojno povezana.

▼M26

RAZKRITJA

Vsa podjetja

13 **Razmerja med obvladujočim podjetjem in njegovimi odvisnimi podjetji je treba razkriti ne glede na to, ali med njimi pride do transakcij ali ne. Podjetje mora razkriti ime svojega obvladujočega podjetja in končne obvladujoče stranke, če ni ista kot obvladujoče podjetje. Če niti obvladujoče podjetje niti končna obvladujoča stranka ne sestavi konsolidiranih računovodskih izkazov za javno uporabo, potem je treba razkriti tudi ime naslednjega najvišjega obvladujočega podjetja, ki pa take izkaze objavi.**

14 Da bi si uporabniki računovodskih izkazov lahko ustvarili mnenje o vplivih razmerij med povezanimi strankami na podjetje, je treba ustrezno razkriti razmerja med povezanimi strankami, pri katerih gre za obvladovanje, pa naj med njimi pride do transakcij ali ne.

▼M32

15 Poleg zahtev po razkritju iz MRS 27 in MSRP 12 *Razkritje deležev v drugih podjetjih* mora biti izpolnjena tudi zahteva po razkritju odnosov med povezanimi strankami med obvladujočim podjetjem in njegovimi odvisnimi podjetji.

▼M26

16 V 13. členu je obravnavano naslednje najvišje obvladujoče podjetje. To je prvo obvladujoče podjetje nad neposrednim obvladujočim podjetjem v skupini, ki sestavi konsolidirane računovodske izkaze za javno uporabo.

17 **Podjetje mora razkriti višino nadomestil za ključno ravnateljsko osebje v skupni vrednosti ter po naslednjih skupinah:**

(a) kratkoročni zaslužki zaposlencev,

(b) pozaposlitveni zaslužki,

(c) drugi dolgoročni zaslužki,

(d) odpravnine, ter

(e) plačilo na podlagi delnic.

▼M43

17A Če podjetje prejme storitve ključnega poslovodnega osebja od drugega podjetja („poslovodno podjetje“), mu ni treba uporabljati zahteve iz odstavka 17 za nadomestila, plačana ali plačljiva s strani poslovodnega podjetja zaposlenim ali direktorjem poslovodnega podjetja.

▼M26

18 **Če je v podjetju v obdobjih, zajetih v računovodskih izkazih, prišlo do transakcij med povezanimi strankami, mora podjetje razkriti značilnosti razmerij med povezanimi strankami ter tudi informacije o teh transakcijah in neporavnanih obveznostih, vključno z obvezami, ki so potrebne, da uporabniki razumejo morebitne učinke razmerij na računovodske izkaze. Te zahteve po razkritju so dodatek zahtevam iz 17. člena. Razkritja morajo zajemati vsaj:**

(a) vrednost transakcij,

(b) višino neporavnanih obveznosti, vključno z obvezami, in:

(i) veljavne pogoje, vključno s tem, ali so obveznosti zavarovane, ter vrsto plačila za poravnavo obveznosti, ter

(ii) podrobnosti o vseh izdanih ali prejetih jamstvih,

▼M26

(c) dolgoročne rezervacije dvomljivih dolgov v povezavi z višino neporavnanih obveznosti, ter

(d) odhodke v obravnavanem obdobju, ki so nastali zaradi slabih ali dvomljivih dolgov, ki bi jih morale poravnati povezane stranke.

▼M43

18A Razkrijejo se zneski podjetja za zagotavljanje storitev ključnega poslovodnega osebja, ki jih zagotavlja ločeno poslovodno podjetje.

▼M32

19 Razkritja iz 18. člena morajo biti navedena ločeno za vsako od spodaj navedenih skupin:

(a) obvladujoče podjetje,

(b) podjetja s skupnim obvladovanjem podjetja ali pomembnim vplivom v njem,

(c) odvisna podjetja,

▼M26

(d) pridružena podjetja,

(e) skupni podvigi, v katerih je podjetje ►M32 sopodvižnik ◄,

(f) ključno ravnateljsko osebje v podjetju ali obvladujočem podjetju, ter

(g) druge povezane stranke.

20 Razvrstitev iz 19. člena se nanaša na zneske, ki so izplačljivi povezanim strankam in ki jih morajo povezane stranke v različnih skupinah poravnati, in je sestavni del zahtev iz MRS 1 – *Predstavljanje računovodskih izkazov*, ki določajo, da je treba informacije predstaviti v izkazu finančnega položaja ali pojasnilih. Večje število danih skupin, v katere so razvrščene transakcije med povezanimi strankami, pomeni, da je analiza stanja povezanih strank mnogo bolj natančna.

21 V nadaljevanju so navedeni primeri transakcij, ki jih je potrebno razkriti, če so opravljene s povezano stranko:

(a) nakupi ali prodaje proizvodov (dokončanih ali nedokončanih),

(b) nakupi ali prodaje nepremičnin in drugih sredstev,

(c) opravljanje ali uporabljanje storitev,

(d) najemi,

(e) prenosi raziskovanja in razvijanja,

(f) prenosi po licenčnih pogodbah,

(g) prenosi po sporazumu o financiranju (tudi posojila in prispevki v lastniški kapital v gotovini ali v naravi),

(h) izdajanje jamstev in poroštev

(i) obveze k dejanjem, če se v prihodnosti zgodi določen dogodek ali se ne zgodi, vključno z neizpolnjenimi pogodbami (*) (pripoznane in nepripoznane), in

(*) MRS 37 *Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva* opredeljuje neizpolnjene pogodbe kot pogodbe, v okviru katerih svojih obvez nobena stranka ni izvedla ali pa sta jih obe stranki izvedli delno in v enakem obsegu.

▼M26

(j) poravnava obveznosti do virov sredstev v imenu podjetja ali če to stori podjetje v imenu navedene povezane stranke.

▼M31

22 Udeležba obvladujočega podjetja ali odvisnega podjetja v programu z določenimi zaslužki, ki deli tveganja s podjetji v skupini, je transakcija med povezanimi strankami (glejte 42. člen MRS 19 (kakor je bil spremenjen leta 2011).

▼M26

23 Razkritja, da so bile transakcije med povezanimi strankami opravljene pri istih pogojih, kot veljajo pri običajnih premišljenih transakcijah, se navedejo le, če je obstoj takšnih pogojev možno dokazati.

24 **Postavke podobne narave je dovoljeno razkrivati agregatno, razen če je ločeno razkrivanje nujno za razumevanje učinkov, ki jih imajo transakcije med povezanimi strankami na računovodske izkaze podjetja.**

Podjetja, ki so povezana z državo

▼M32

25 Poročajoče podjetje je izvzeto iz zahtev po razkritju iz 18. člena v zvezi s transakcijami in neporavnanimi obveznostmi, vključno z obvezami, med povezanimi strankami, če je povezana stranka:

(a) vlada, ki obvladuje poročajoče podjetje ali ga skupaj obvladuje ali ima pomemben vpliv v njem, in

(b) drugo podjetje, ki je povezana stranka, ker ista vlada obvladuje poročajoče podjetje in to drugo podjetje ali ju skupaj obvladuje ali ima v obeh pomemben vpliv;

▼M26

26 Če poročajoče podjetje uporabi izjemo iz 25. člena, mora razkriti naslednje podatke o transakcijah in neporavnanih obveznostih iz 25. člena:

(a) naziv vlade in značilnosti njenega razmerja s poročajočim podjetjem (tj. obvladovanje, skupno obvladovanje ali pomemben vpliv),

(b) naslednje ustrezno podrobne informacije, ki omogočajo, da uporabniki računovodskih izkazov podjetja razumejo učinek transakcij med povezanimi strankami na računovodske izkaze podjetja:

(i) značilnosti in višino vsake posamezne pomembne transakcije, in

(ii) za druge transakcije, ki so združeno, vendar ne posamično pomembne, kvalitativno ali kvantitativno navedbo njihovega obsega. Vrste transakcij vključujejo transakcije iz 21. člena.

27 Poročajoče podjetje mora v svoji presoji za določitev ravni podrobnosti, ki jih je treba razkriti v skladu z zahtevami iz 26.(b) člena, upoštevati tesnost razmerij med povezanimi strankami in druge dejavnike, ki so pomembni za določitev ravni pomembnosti transakcij, kot je na primer vprašanje, ali je transakcija:

(a) pomembna v smislu velikosti,

(b) izvedena pod netržnimi pogoji,

▼M26

(c) navzven običajno vsakodnevno poslovanje, kot sta nakup in prodaja podjetja,

(d) razkrita regulativnim ali nadzornim organom,

(e) sporočena višjemu vodstvu,

(f) predmet odobritve delničarjev.

DATUM UVELJAVITVE IN PREHOD

28 Podjetje začne uporabljati ta standard naknadno za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2011 ali pozneje. Uporaba standarda v celoti ali delnih izjem iz 25.–27. člena za podjetja, ki so povezana z državo, je dovoljena pred tem datumom. Če podjetje uporabi standard v celoti ali navedeno delno izjemo za obdobje, ki se začne pred 1. januarjem 2011, mora to dejstvo razkriti.

▼M32

28A Z MSRP 10, MSRP 11 *Skupni aranžmaji* in MSRP 12, ki so bili izdani maja 2011, so bili spremenjeni 3., 9., 11.(b), 15., 19.(b) in (e) ter 25. člen. Podjetje mora uporabiti navedene spremembe, kadar uporablja MSRP 10, MSRP 11 in MSRP 12.

▼M38

28B *Naložbena podjetja* (spremembe MSRP 10, MSRP 12 in MRS 27), izdano oktobra 2012, spremenjena 4. in 9. člen. Podjetje navedene spremembe uporablja za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2014 ali pozneje. Uporaba sprememb *Naložbena podjetja* pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje navedene spremembe uporabi pred tem datumom, vse spremembe, vključene v *Naložbena podjetja*, uporablja hkrati.

▼M43

28C *Cikel letnih izboljšav MSRP 2010–2012*, ki je bil izdan decembra 2013, je spremenil 9. člen ter dodal 17.A in 18.A člen. Podjetje mora uporabljati navedeno spremembo za letna obdobja, ki se začnejo 1. julija 2014 ali pozneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje to spremembo uporabi za zgodnejše obdobje, mora to razkriti.

▼M26

RAZVELJAVITEV MRS 24 (2003)

29 Ta standard nadomesti MRS 24 – *Razkrivanje povezanih strank* (kot je bil spremenjen leta 2003).

▼B

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 26

Obračunavanje in poročanje pokojninskih programov

PODROČJE UPORABE

1 Ta standard se mora uporabljati v računovodskih izkazih pokojninskih programov, kjer se takšni računovodski izkazi pripravljajo.

2 Pokojninski programi so včasih označeni z različnimi drugimi nazivi kot „pokojninski skladi“, „pokojninski projekti“ ali „pokojninski sistemi“. Ta standard obravnava pokojninski program kot poročevalno enoto, ki je ločena od delodajalcev upravičencev programa. Vsi drugi standardi se uporabljajo pri računovodskih izkazih pokojninskih programov toliko, kolikor jih ta standard ne nadomešča.

3 Ta standard obravnava obračunavanje programa in poročanje programa vsem upravičencem. Ne obravnava pa poročil posameznim upravičencem o njihovih pokojninah.

4 MRS 19 – *Povračila zaposlencem* – govori o ugotavljanju stroškov pokojnin v računovodskih izkazih delodajalcev, ki imajo programe za zagotavljanje pokojnin. Ta standard torej dopolnjuje MRS 19.

5 Pokojninski programi se lahko opišejo tudi kot programi z določenimi prispevki ali programi z določenimi pokojninami. Mnogi zahtevajo ustanovitev posebnih skladov, ki so lahko samostojne pravne osebe ali ne in imajo svoje skrbnike ali ne; vanje se vplačujejo prispevki, iz katerih se plačujejo pokojnine. Ta standard velja ne glede na to, ali je ustanovljen tak sklad ali ne oziroma ali obstajajo skrbniki ali ne.

6 Za pokojninske programe, ki vložijo svoja sredstva v zavarovalnice, veljajo enake računovodske zahteve in zahteve glede vplačevanja, kot veljajo za zasebne naložbe, zato se ta standard nanaša tudi nanje, razen če je pogodba z zavarovalnico sklenjena v imenu posameznega upravičenca ali skupine upravičencev, obveznost zagotavljanja pokojnin pa je izključno odgovornost zavarovalnice.

7 Ta standard ne obravnava drugih pravic, ki izhajajo iz zaposlitve, kot so odpravnine, dogovori o odloženih nadomestilih, nagrade za dolgoletno zaposlitev v podjetju, posebni programi predčasnega upokojevanja ali odpuščanja zaradi odpravljanja delovnih mest, programi zdravstvenega in socialnega zavarovanja ter plana premij. Tudi državni dogovori o socialnem zavarovanju niso vključeni v ta standard.

▼B

OPREDELITVE POJMOV

8 V tem standardu so uporabljeni naslednji izrazi, katerih pomeni so natančno določeni:

Pokojninski programi so programi, s katerimi podjetje zagotavlja pokojnine zaposlencem v trenutku prenehanja službovanja ali kasneje (v obliki letnega zneska ali enkratnega pavšalnega zneska), če je takšne pokojnine ali prispevke zanje mogoče določiti ali oceniti vnaprej, še pred upokojitvijo, na podlagi določb dokumenta ali na podlagi običajnih postopkov podjetja.

Programi z določenimi prispevki so pokojninski programi, v katerih so zneski, ki naj bi bili izplačani v obliki pokojnin, odvisni od prispevkov v sklad, pa tudi od donosnosti finančnih naložb sklada.

Programi z določenimi pokojninami so pokojninski programi, v katerih so zneski, ki naj bi bili izplačani v obliki pokojnin, običajno določeni glede na posameznikov zaslužek in/ali delovno dobo.

Vplačevanje je prenašanje sredstev na osebek (*sklad*), ki je ločen od podjetja, za zadovoljevanje prihodnjih obveznosti v zvezi s plačevanjem pokojnin.

V tem standardu pa so uporabljeni tudi naslednji izrazi:

Upravičenci so člani pokojninskega programa in drugi, ki so upravičeni do pokojnin po programu.

Čista razpoložljiva sredstva za pokojnine so sredstva pokojninskega programa, od katerih je treba odšteti obveznosti, ki ne spadajo v aktuarsko sedanjo vrednost obljubljenih pokojnin.

Aktuarska sedanja vrednost obljubljenih pokojnin je sedanja vrednost pričakovanih izplačil po pokojninskem programu sedanjim in nekdanjim zaposlencem, ki se da pripisati že opravljenemu službovanju.

Zajamčene pokojnine so pokojnine, do katerih pravica pod pogoji iz pokojninskega programa ni odvisna od nadaljnjega službovanja.

9 V nekatere pokojninske programe vplačujejo drugi osebki in ne delodajalci; ta standard velja tudi za računovodske izkaze takih programov.

10 Večina pokojninskih programov je zasnovana na formalnih sporazumih, nekateri pa so sicer neformalni, vendar zaradi uveljavljenega načina dela delodajalcev prinašajo precejšnjo odgovornost. Nekateri programi omogočajo delodajalcem omejiti ali skrčiti svoje obveznosti po programih, večina pa si le stežka privošči razpustiti program in kljub temu obdržati zaposlence. Za formalne in neformalne programe veljajo enake računovodske in poročevalske rešitve.

▼B

11 Mnogo pokojninskih programov računa z ustanovitvijo posebnih skladov, v katere se vplačujejo prispevki in iz katerih se izplačujejo pokojnine. Take sklade lahko upravljajo stranke, ki pri odločanju o sredstvih sklada delujejo neodvisno. V nekaterih državah jih imenujejo skrbniki (kuratorji). Izraz skrbnik je uporabljen v tem standardu za označevanje omenjenih strank, pa naj je skrbništvo vzpostavljeno ali ne.

12 Pokojninski programi so običajno opisani bodisi kot programi z določenimi prispevki bodisi kot programi z določenimi pokojninami, ki imajo vsak svoje značilnosti. Včasih obstajajo programi, ki imajo značilnosti enih in drugih; taki križani programi so obravnavani v tem standardu, kot da gre za programe z določenimi pokojninami.

PROGRAMI Z DOLOČENIMI PRISPEVKI

13 Računovodski izkaz programa z določenimi prispevki mora vsebovati izkaz čistih sredstev, ki so na voljo za izplačila pokojnin, in opis politike vplačevanja prispevkov.

14 Pri programu z določenimi prispevki je obseg prihodnjih pokojnin upravičencev odvisen od prispevkov, ki jih vplačuje delodajalec, upravičenec ali oba, pa tudi od uspešnosti poslovanja in dobičkov iz naložb sklada. Delodajalec običajno izpolni obveznost s tem, da vplača prispevke v sklad. Navadno ni potreben aktuarjev nasvet, čeprav ga včasih uporabijo za izdelavo ocen prihodnjih pokojnin, ki jih je mogoče doseči na podlagi sedanjih prispevkov ter različnih ravni prihodnjih prispevkov in dobičkov iz naložb.

15 Upravičence zanimajo dejavnosti programa, saj neposredno vplivajo na raven njihovih prihodnjih pokojnin. Vedeti želijo, ali so bili prispevki prejeti in ali je zagotovljen ustrezen nadzor za zaščito njihovih pravic. Delodajalca pa zanimata učinkovitost in primerno delovanje programa.

16 Cilj poročanja o programu z določenimi prispevki je občasno zagotoviti informacije o programu in o uspešnosti njegovih naložb. Ta cilj je običajno mogoče doseči s pripravo računovodskega izkaza, v katerem so:

(a) opis pomembnih dejavnosti v obravnavanem obdobju, posledic sprememb programa ter članstva, pogojev in drugih okoliščin,

(b) izkazi o transakcijah in uspešnosti naložb v obravnavanem obdobju ter finančnem položaju programa na koncu obravnavanega obdobja, ter

(c) opis naložbenih usmeritev.

PROGRAMI Z DOLOČENIMI ZASLUŽKI

17 Računovodski izkaz programa z določenimi pokojninami mora vsebovati:

(a) bodisi izkaz, ki prikazuje:

(i) čista sredstva, ki so na voljo za pokojnine,

▼B

(ii) aktuarsko sedanjo vrednost obljubljenih pokojnin, ki razlikuje med zajamčenimi in nezajamčenimi pokojninami, ter

(iii) nastali presežek ali primanjkljaj, ali

(b) bodisi izkaz čistih sredstev, ki so na voljo za pokojnine, vsebujoč:

(i) pojasnilo o aktuarski sedanji vrednosti obljubljenih pokojnin, ki razlikuje med zajamčenimi in nezajamčenimi pokojninami, ali

(ii) omembo takih informacij v spremljajočem aktuarskem poročilu.

Če na dan računovodskega izkaza ni pripravljena aktuarska ocena, je treba kot podlago uporabiti zadnjo oceno in razkriti datum, ko je bila izdelana.

18 V primerih iz 17. člena mora biti aktuarska sedanja vrednost obljubljenih pokojnin zasnovana na pokojninah, ki so po programu obljubljene za opravljeno delo, pri čemer se uporabi bodisi trenutna raven plač bodisi raven predvidenih plač in se razkrije uporabljena podlaga. Morajo se razkriti tudi posledice vseh morebitnih sprememb aktuarskih predpostavk, ki so pomembno vplivale na aktuarsko sedanjo vrednost obljubljenih pokojnin.

19 Računovodski izkaz mora pojasniti povezavo med aktuarsko sedanjo vrednostjo obljubljenih pokojnin in čistimi sredstvi, ki so na voljo za izplačilo pokojnin, ter politiko vplačevanja prispevkov.

20 Pri programu z določenimi pokojninami je izplačilo obljubljenih pokojnin odvisno od finančnega položaja programa in od sposobnosti tistih, ki prispevajo vanj, pa tudi od uspešnosti naložb in poslovne uspešnosti programa.

21 Program z določenimi pokojninami potrebuje občasno aktuarjevo pomoč pri ocenjevanju finančnega stanja programa, preverjanju uporabljenih predpostavk in izdelovanju priporočil o ravni prihodnjih prispevkov.

22 Cilj poročanja o programu z določenimi pokojninami je občasno zagotoviti informacije o dejavnikih financiranja in delovanju, ki je koristno pri ocenjevanju razmerij med zbranimi sredstvi in pokojninami v daljšem obdobju. Ta cilj je običajno mogoče doseči s pripravo računovodskega izkaza, v katerem so:

(a) opis pomembnih dejavnosti v obravnavanem obdobju, posledic sprememb programa ter članstva, pogojev in drugih okoliščin,

(b) izkazi o transakcijah in uspešnosti naložb v obravnavanem obdobju ter finančnem položaju programa na koncu obravnavanega obdobja,

(c) aktuarske informacije kot del izkazov ali v obliki ločenega poročila, ter

(d) opis naložbenih usmeritev.

▼B

Aktuarska sedanja vrednost obljubljenih pokojnin

23 Sedanjo vrednost pričakovanih izplačil po pokojninskem programu je mogoče izračunati in o njej poročati na podlagi trenutne ravni plač ali predvidene ravni plač do upokojitve upravičencev.

24 Med razlogi za uporabo metode, zasnovane na trenutni ravni plač, so:

(a) aktuarsko sedanjo vrednost obljubljenih pokojnin, ki je vsota zneskov, trenutno pripadajočih vsakemu upravičencu v programu, je mogoče izračunati bolj nepristransko kot predvideno raven plač, ker se pri takem izračunu uporablja manj predpostavk,

(b) povečanje pokojnin, ki je v zvezi s povečanjem plač, postane obveznost po programu v trenutku, ko se plače povečajo, ter

(c) aktuarska sedanja vrednost obljubljenih pokojnin je v primeru, ko se uporabi trenutna raven plač, na splošno tesneje povezana s plačljivim zneskom, če program preneha ali začasno preneha delovati.

25 Med razlogi za uporabo metode, zasnovane na predvideni ravni plač, so tudi tile:

(a) računovodske informacije je treba pripraviti na podlagi načela časovne neomejenosti delovanja ne glede na potrebne predpostavke in ocene,

(b) po programu z zadnjo plačo se določajo pokojnine tako, da se upoštevajo plače na dan upokojitve ali tik pred njim, zato je treba predvideti plače, ravni prispevkov in stopnje donosnosti, ter

(c) če se predvidene plače ne upoštevajo, kadar je večina vplačil odvisna od predvidevanja plač, lahko program izkazuje v poročilu dozdeven presežek vplačil prispevkov, čeprav presežka ni, ali pa ustrezna vplačila, čeprav so premajhna.

26 Z razkritjem aktuarske sedanje vrednosti obljubljenih pokojnin, zasnovane na trenutnih plačah, v računovodskem izkazu programa se nakažejo obveznosti za pokojnine, zaslužene do datuma računovodskega izkaza. Z razkritjem aktuarske sedanje vrednosti obljubljenih pokojnin, zasnovane na predvidenih plačah, se nakaže obseg možnih obveznosti na podlagi načela časovne neomejenosti delovanja, ki je običajna podlaga vplačevanja prispevkov. Poleg razkritja aktuarske sedanje vrednosti obljubljenih pokojnin mora poročilo včasih vsebovati tudi dovolj informacij, ki jasno kažejo sobesedilo aktuarske sedanje vrednosti obljubljenih pokojnin. Taka pojasnila imajo lahko obliko informacij o zadostnosti načrtovanih prihodnjih vplačil in o metodi vplačevanja, ki je zasnovana na predvidenih plačah. To je možno vključiti med računovodske izkaze ali pa je lahko del aktuarjevega poročila.

▼B

Pogostnost aktuarskega ocenjevanja

27 V mnogih državah opravljajo aktuarska ocenjevanja največ vsaka tri leta. Če na dan računovodskega izkaza ni pripravljena aktuarska ocena, se uporabi kot podlaga zadnja ocena in se razkrije datum, ko je bila izdelana.

Vsebina računovodskega izkaza

28 V primeru programa z določenimi pokojninami je treba informacije predstaviti v eni od naslednjih oblik, ki odsevajo različne metode razkrivanja in predstavljanja aktuarskih informacij:

(a) v računovodske izkaze je vključen izkaz, prikazujoč čista sredstva, ki so na voljo za izplačilo pokojnin, pa tudi aktuarsko sedanjo vrednost obljubljenih pokojnin in nastali presežek ali primanjkljaj. Računovodski izkazi o programu vsebujejo tudi izkaz sprememb čistih sredstev, ki so na voljo za izplačilo, in sprememb aktuarske sedanje vrednosti obljubljenih pokojnin. Računovodski izkazi lahko vsebujejo tudi ločeno aktuarjevo poročilo, ki služi kot potrdilo aktuarske sedanje vrednosti obljubljenih pokojnin;

(b) računovodski izkazi, ki vsebujejo izkaz čistih sredstev, ki so na voljo za izplačilo pokojnin. Aktuarska sedanja vrednost obljubljenih pokojnin se razkrije v pojasnilu k računovodskim izkazom. Računovodski izkazi lahko vsebujejo tudi aktuarjevo poročilo, ki služi kot potrdilo aktuarske sedanje vrednosti obljubljenih pokojnin; ter

(c) računovodske izkaze, ki vsebujejo izkaz čistih sredstev, ki so na voljo za izplačilo pokojnin, pa tudi izkaz sprememb omenjenih sredstev z aktuarsko sedanjo vrednostjo obljubljenih pokojnin, ki je prikazana v ločenem aktuarskem poročilu.

V vsaki obliki poročila lahko izkaze dopolnjuje še poročilo skrbnikov, ki ima naravo poročila poslovodstva ali ravnateljstva, pa tudi poročilo o naložbah.

29 Zagovorniki oblik, opisanih v 28.(a) in (b) členu, menijo, da merjenje obljubljenih pokojnin in druge informacije, ki so v teh oblikah na voljo, pomagajo uporabniku pri ocenjevanju trenutnega stanja v programu in verjetnosti, da bo program lahko izpolnil svoje obveznosti. Menijo tudi, da morajo biti računovodski izkazi zaokroženi, ne pa odvisni od spremljajočih izkazov. Nekateri pa menijo, da lahko oblika, opisana v 28.(a) členu, daje vtis, kot da obstaja obveznost, aktuarska sedanja vrednost obljubljenih pokojnin pa naj ne bi imela vseh značilnosti obveznosti.

▼B

30 Zagovorniki oblike, opisane v 28.(c) členu, menijo, da aktuarske sedanje vrednosti obljubljenih pokojnin ne bi smeli vključiti v izkaz čistih sredstev, ki so na voljo za izplačilo pokojnin, kot je opisano v 28.(a) členu, ali je celo razkriti v pojasnilu, kot predvideva 28.(b) člen, ker jo bodo neposredno primerjali s sredstvi programa, taka primerjava pa ni nujno utemeljena. Trdijo, da aktuarji ne primerjajo vedno aktuarske sedanje vrednosti obljubljenih pokojnin s tržnimi vrednostmi naložb, temveč lahko ocenjujejo sedanjo vrednost denarnih tokov, pričakovanih iz naložb. Zagovorniki te oblike so torej prepričani, da omenjena primerjava zelo verjetno ne bo pokazala aktuarjeve splošne ocene programa in da bi jo bilo mogoče napačno razumeti. Nekateri tudi menijo, da lahko take informacije, naj so izmerjene ali ne, vsebuje le ločeno aktuarsko poročilo, v katerem je mogoče zagotoviti tudi ustrezna pojasnila.

31 Ta standard se strinja z mnenji v prid razkrivanju informacij o obljubljenih pokojninah v ločenem aktuarskem poročilu. Zavrača utemeljitve proti merjenju aktuarske sedanje vrednosti obljubljenih pokojnin. Spričo tega so oblike, opisane v 28.(a) in (b) členu, po tem standardu sprejemljive, kar velja tudi za obliko, opisano v 28.(c) členu, če računovodski izkazi omenjajo in tudi vsebujejo aktuarsko poročilo, v katerem je prikaza aktuarska sedanja vrednost obljubljenih pokojnin.

VSI PROGRAMI

Vrednotenje sredstev programa

32 Naložbe pokojninskega programa se morajo izkazovati po pošteni vrednosti. V primeru tržljivih vrednostnic je poštena vrednost tudi tržna vrednost. Če ima program naložbe, pri katerih je pošteno vrednost nemogoče oceniti, se mora razkriti razlog, zaradi katerega ni bila uporabljena poštena vrednost.

33 V primeru tržljivih vrednostnic je poštena vrednost navadno tržna vrednost, ker je po mnenju večine to najuporabnejše merilo vrednostnic na dan poročila pa tudi merilo uspešnosti naložb v obravnavanem obdobju. Vrednostnice, ki imajo stalno odkupno vrednost in so bile kupljene, da bi bilo mogoče zagotoviti izplačilo obveznosti po programu ali delov teh obveznosti, se lahko izkazujejo po zneskih, ki so zasnovani na njihovi zadnji odkupni ceni, ob predpostavki, da je stopnja donosnosti stalna do njihove zapadlosti v plačilo. Če obstajajo naložbe programa, za katere ni mogoče oceniti poštene vrednosti, kot je na primer last celotnega podjetja, je treba razkriti razloge, zaradi katerih ni bila uporabljena poštena vrednost. V obsegu, v katerem so naložbe izkazane po vrednosti, ki ni tržna ali poštena, se običajno razkrije tudi poštena vrednost. Sredstva, uporabljena pri poslovanju programa, se obračunajo v skladu z ustreznimi standardi.

Razkritje

34 Računovodski izkaz pokojninskega programa, naj gre za program z določenimi pokojninami ali za program z določenimi prispevki, mora vsebovati tudi naslednje informacije:

(a) izkaz sprememb čistih sredstev, ki so na voljo za izplačilo pokojnin,

▼B

(b) pregled pomembnih računovodskih usmeritev, ter

(c) opis programa in posledice njegovih morebitnih sprememb v obravnavanem obdobju.

35 Računovodski izkazi pokojninskih programov lahko vsebujejo naslednje informacije, če je to primerno:

(a) izkaz razpoložljivih čistih sredstev, ki razkriva:

(i) stanje sredstev na koncu obravnavanega obdobja, pri čemer morajo biti omenjena sredstva ustrezno razvrščena,

(ii) podlago za vrednotenje sredstev,

(iii) podrobne podatke o vsaki posamezni naložbi, ki presega bodisi 5 % sredstev, ki so na voljo za izplačilo pokojnin, bodisi 5 % katere koli skupine ali vrste vrednostnih papirjev,

(iv) podrobne podatke o vsaki naložbi v podjetje delodajalca, ter

(v) obveznosti, ki ne spadajo v aktuarsko sedanjo vrednost obljubljenih pokojnin,

(b) izkaz sprememb razpoložljivih čistih sredstev za izplačilo pokojnin, ki vsebuje naslednje informacije:

(i) prispevke delodajalca,

(ii) prispevke zaposlencev,

(iii) dobiček iz naložb, kot so obresti in dividende,

(iv) drug dobiček,

(v) izplačane pokojnine ali obveznosti za izplačilo pokojnin (ki se razčlenijo na primer kot izplačila zaradi upokojitve, smrti ali invalidnosti ter kot izplačila enkratnih pavšalnih zneskov),

(vi) administrativni odhodki,

(vii) druge odhodke,

(viii) davek iz dobička,

(ix) dobičke in izgube iz odtujitev naložb in sprememb vrednosti naložb, ter

(x) prenose z drugih programov in na druge programe,

(c) opis politike vplačevanja prispevkov,

(d) v primeru programa z določenimi pokojninami aktuarsko sedanjo vrednost obljubljenih pokojnin (ki lahko razlikuje zajamčene pokojnine od nezajamčenih), zasnovano na pokojninah, obljubljenih po programu za opravljeno delo, in ravni trenutnih ali predvidenih plač; take informacije so lahko del aktuarskega poročila, ki je priloženo glavnemu poročilu in ga je treba brati skupaj z ustreznimi računovodskimi izkazi, ter

(e) v primeru programa z določenimi pokojninami opis pomembnih aktuarskih predpostavk in tudi metode izračunavanja aktuarske sedanje vrednosti obljubljenih pokojnin.

36 Poročilo o pokojninskem programu vsebuje opis programa, ki je bodisi del računovodskih izkazov bodisi posebno poročilo. V njem so lahko naslednje informacije:

(a) imena delodajalca in skupin zaposlencev, ki jih zajema program,

▼B

(b) število upravičencev za prejemanje pokojnin in število drugih udeležencev, ustrezno razvrščenih po skupinah,

(c) vrsta programa – program z določenimi prispevki ali program z določenimi pokojninami,

(d) pojasnilo, ali upravičenci prispevajo v pokojninski program,

(e) opis pokojnin, obljubljenih upravičencem,

(f) opis morebitnih pogojev za prenehanje delovanja programa, ter

(g) spremembe v točkah (a)–(f) v obdobju, na katero se poročilo nanaša.

Nič nenavadnega ni, če poročilo omenja tudi druge dokumente, ki so uporabnikom vedno na voljo in opisujejo obravnavani program, ali pa če vsebuje zgolj informacije o kasnejših spremembah.

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

37 Ta standard se začne uporabljati za računovodske izkaze pokojninskih programov za obdobja, ki se začnejo 1. januarja 1988 ali kasneje.

▼M32

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 27

Ločeni računovodski izkazi

CILJ

1 Cilj tega standarda je določiti zahteve v zvezi z obračunavanjem in razkrivanjem za finančne naložbe v odvisna podjetja, skupne podvige in pridružena podjetja, kadar podjetje pripravlja ločene računovodske izkaze.

PODROČJE UPORABE

2 Ta standard se mora uporabljati pri obračunavanju finančnih naložb v odvisna podjetja, skupne podvige in pridružena podjetja, če se podjetje odloči, da bo predstavilo ločene računovodske izkaze, ali mora to storiti v skladu s predpisi v posamezni državi.

3 Ta standard ne določa, katera podjetja naj izdelajo ločene računovodske izkaze. Uporablja se, kadar podjetje pripravlja ločene računovodske izkaze, ki so skladni z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja.

OPREDELITVE POJMOV

▼M50

4 V tem standardu so uporabljeni naslednji izrazi, katerih pomeni so natančno določeni:

▼M32

***Konsolidirani računovodski izkazi* so računovodski izkazi skupine, v katerih so sredstva, obveznosti, lastniški kapital, prihodki, odhodki in denarni tokovi obvladujočega podjetja in njegovih odvisnih podjetij predstavljeni kot izkazi ene gospodarske celote.**

▼M50

***Ločeni računovodski izkazi* so izkazi, ki jih predloži podjetje in v katerih se lahko v skladu z zahtevami tega standarda odloči, da svoje finančne naložbe v odvisnih podjetjih, skupnih podvigih in pridruženih podjetjih obračunava po nabavni vrednosti, v skladu z MSRP 9 *Finančni instrumenti*, ali po kapitalski metodi, kot je opisana v MRS 28 *Finančne naložbe v pridružena podjetja in skupne podvige*.**

5 Naslednji izrazi so opredeljeni v Prilogi A k MSRP 10 *Konsolidirani računovodski izkazi*, Prilogi A k MSRP 11 *Skupni aranžmaji* in 3. členu MRS 28:

— pridruženo podjetje

— kapitalska metoda

▼M38

— skupina

— naložbeno podjetje

— skupno obvladovanje

▼M32

— skupni podvig

— sopodvižnik

— obvladujoče podjetje

— pomemben vpliv

— odvisno podjetje.

▼M50

6 Ločeni računovodski izkazi so izkazi, predloženi poleg konsolidiranih računovodskih izkazov ali poleg računovodskih izkazov naložbenika, ki nima finančnih naložb v odvisnih podjetjih, ampak v pridruženih podjetjih ali skupnih podvigih, v katerih morajo biti v skladu z MRS 28 naložbe v pridružena podjetja ali skupne podvige obračunane po kapitalski metodi, razen v okoliščinah iz 8.–8.A člena.

▼M50

7 Računovodski izkazi podjetja, ki nima odvisnega ali pridruženega podjetja ali sopodvižnikovega deleža v skupnem podvigu, niso ločeni računovodski izkazi.

▼M32

8 Podjetje, ki je izvzeto v skladu s 4.(a) členom MSRP 10 iz konsolidacije ali v skladu s 17. členom MRS 28 (kakor je bil spremenjen leta 2011) iz uporabe kapitalske metode, lahko pripravi ločene računovodske izkaze kot svoje edine računovodske izkaze.

▼M38

8A Naložbeno podjetje, ki mora v celotnem tekočem obdobju in vseh primerjalnih obdobjih, ki jih predstavi, uporabljati izjemo pri konsolidaciji za vsa svoja odvisna podjetja v skladu z 31. členom MSRP 10, ločene računovodske izkaze predstavi kot svoje edine računovodske izkaze.

▼M32

PRIPRAVA LOČENIH RAČUNOVODSKIH IZKAZOV

9 Ločeni računovodski izkazi se pripravijo v skladu z vsemi veljavnimi MSRP, razen kot je določeno v 10. členu.

▼M50

10 Podjetje pri pripravi ločenih računovodskih izkazov finančne naložbe v odvisna podjetja, skupne podvige in pridružena podjetja obračunava:

(a) po nabavni vrednosti,

(b) v skladu z MSRP 9 ali

(c) po kapitalski metodi, kot je opisana v MRS 28.

Podjetje enako obračunava vsako kategorijo finančnih naložb. Finančne naložbe, obračunane po nabavni vrednosti ali po kapitalski metodi, se obračunajo v skladu z MSRP 5 *Nekratkoročna sredstva za prodajo in ustavljeno poslovanje*, če so razvrščene kot namenjene za prodajo ali distribucijo (ali vključene v skupino za odtujitev, ki je razvrščena kot namenjena za prodajo ali distribucijo). Merjenje finančnih naložb, obračunanih v skladu z MSRP 9, se v tem primeru ne spremeni.

▼M32

11 Če se podjetje v skladu z 18. členom MRS 28 (kakor je bil spremenjen leta 2011) odloči, da bo svoje finančne naložbe v pridruženih podjetjih ali skupnih podvigih merilo po pošteni vrednosti prek poslovnega izida v skladu z MSRP 9, te finančne naložbe prav tako obračuna na enak način v svojih ločenih računovodskih izkazih.

▼M38

11A Če mora obvladujoče podjetje v skladu z 31. členom MSRP 10 svojo finančno naložbo v odvisno podjetje meriti po pošteni vrednosti prek poslovnega izida v skladu z MSRP 9, finančno naložbo v odvisno podjetje na enak način obračunava tudi v svojih ločenih računovodskih izkazih.

▼M50

11B Ko obvladujoče podjetje preneha biti naložbeno podjetje ali postane naložbeno podjetje, spremembo statusa obračunava od datuma spremembe, kot sledi:

(a) ko podjetje preneha biti naložbeno podjetje, finančne naložbe v odvisno podjetje obračunava v skladu z 10. členom. Datum spremembe statusa se šteje kot datum prevzema. Poštena vrednost odvisnega podjetja na datum prevzema predstavlja pri obračunavanju finančne naložbe v skladu z 10. členom preneseno predpostavljeno nadomestilo;

▼**M50**

(i) [izbrisano]

(ii) [izbrisano]

(b) ko podjetje postane naložbeno podjetje, finančne naložbe v odvisno podjetje obračunava po pošteni vrednosti prek poslovnega izida v skladu z MSRP 9. Razlika med prejšnjo knjigovodsko vrednostjo odvisnega podjetja in njegovo pošteno vrednostjo na datum spremembe statusa naložbenika se v poslovnem izidu pripozna kot dobiček ali izguba. Skupni znesek vseh dobičkov ali izgub, ki so bili za ta odvisna podjetja predhodno pripoznani v drugem vseobsegajočem donosu, se obravnava, kot če bi naložbeno podjetje navedena odvisna podjetja odtujilo na datum spremembe statusa.

12 Dividende odvisnega podjetja, skupnega podviga ali pridruženega podjetja se pripoznajo v ločenih računovodskih izkazih podjetja, ko dobi podjetje pravico do prejema dividende. Dividenda se pripozna v poslovnem izidu, razen če se podjetje odloči za uporabo kapitalske metode, v tem primeru se dividenda pripozna kot zmanjšanje knjigovodske vrednosti finančne naložbe.

▼**M32**

13 Kadar obvladujoče podjetje reorganizira strukturo svoje skupine z ustanovitvijo novega podjetja kot svojega obvladujočega podjetja tako, da so izpolnjena naslednja merila:

(a) novo obvladujoče podjetje pridobi kontrolo nad izvirnim obvladujočim podjetjem z izdajo kapitalskih instrumentov v zameno za obstoječe kapitalske instrumente izvirnega obvladujočega podjetja;

(b) sredstva in obveznosti nove skupine in izvirne skupine so enaka neposredno pred reorganizacijo in po njej ter

(c) lastniki izvirnega obvladujočega podjetja pred reorganizacijo imajo enake absolutne in relativne deleže v čistih sredstvih izvirne skupine in nove skupine neposredno pred reorganizacijo in po njej,

in novo obvladujoče podjetje izkaže svojo naložbo v izvirno obvladujoče podjetje v skladu z 10.(a) členom v svojih ločenih računovodskih izkazih, novo obvladujoče podjetje obračuna nabavno vrednost po knjigovodski vrednosti svojega deleža kapitalskih postavk, prikazanih v ločenih računovodskih izkazih izvirnega obvladujočega podjetja na dan reorganizacije.

14 Podobno lahko podjetje, ki ni obvladujoče podjetje, ustanovi novo podjetje kot svoje obvladujoče podjetje tako, da izpolni merila iz 13. člena. Zahteve iz 13. člena se uporabljajo tudi za takšne reorganizacije. V takšnih primerih sklicevanja na „izvirno obvladujoče podjetje“ in „izvirno skupino“ pomenijo „izvirno podjetje“.

RAZKRIVANJE

15 Podjetja uporablja vse veljavne MSRP, ko v svojih ločenih računovodskih izkazih razkriva podatke, vključno z zahtevami v 16. in 17. členu.

▼M32

16 **Kadar se obvladujoče podjetje v skladu s 4.(a) členom MSRP 10 odloči, da ne bo pripravilo konsolidiranih računovodskih izkazov, in namesto teh pripravi ločene računovodske izkaze, mora v teh ločenih računovodskih izkazih razkriti:**

(a) **dejstvo, da so računovodski izkazi ločeni računovodski izkazi; da je bila uporabljena izključitev iz konsolidacije; ime in glavno mesto poslovanja (in državo registracije, če se razlikuje) podjetja, čigar konsolidirani računovodski izkazi, ki so skladni z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja, so bili pripravljeni za javno uporabo; in naslov, kjer so na voljo ti konsolidirani računovodski izkazi;**

(b) **seznam pomembnih finančnih naložb v odvisna podjetja, skupne podvige in pridružena podjetja, vključno z:**

(i) **imeni teh podjetij, v katere je naložilo;**

(ii) **glavnim mestom poslovanja (in državo registracije, če se razlikuje) teh podjetij, v katere je naložilo;**

(iii) **svojimi deleži v lastniškem kapitalu (in svojimi deleži glasovalnih pravic, če se razlikujejo) teh podjetij, v katere je naložilo;**

(c) **opis metode, uporabljene pri obračunavanju finančnih naložb, navedenih v točki (b).**

▼M38

16A **Kadar naložbeno podjetje, ki je obvladujoče podjetje (vendar ni obvladujoče podjetje iz 16. člena), v skladu z 8.A členom pripravlja ločene računovodske izkaze kot svoje edine računovodske izkaze, to dejstvo razkrije. Naložbeno podjetje prav tako predstavi razkritja, povezana z naložbenimi podjetji, ki jih zahteva MSRP 12 *Razkritje deležev v drugih podjetjih*.**

17 **Kadar obvladujoče podjetje (ki ni obvladujoče podjetje iz 16.-16.A člena) ali naložbenik s skupnim obvladovanjem podjetja, v katero naloži, ali s pomembnim vplivom nad tem podjetjem pripravi ločene računovodske izkaze, obvladujoče podjetje ali naložbenik navede računovodske izkaze, pripravljene v skladu z MSRP 10, MSRP 11 ali MRS 28 (kakor je bil spremenjen leta 2011), na katere se nanašajo. Obvladujoče podjetje ali naložbenik mora v svojih ločenih računovodskih izkazih razkriti tudi:**

▼M32

(a) **dejstvo, da so izkazi ločeni računovodski izkazi, in razloge, zakaj so ti izkazi pripravljeni, če niso predpisani z zakonom,**

(b) **seznam pomembnih finančnih naložb v odvisna podjetja, skupne podvige in pridružena podjetja, vključno z:**

(i) **imeni teh podjetij, v katere je naložilo;**

(ii) **glavnim mestom poslovanja (in državo registracije, če se razlikuje) teh podjetij, v katere je naložilo;**

▼**M32**

(iii) **svojimi deleži v lastniškem kapitalu (in svojimi deleži glasovalnih pravic, če se razlikujejo) teh podjetij, v katere je naložilo;**

(c) **opis metode, uporabljene pri obračunavanju finančnih naložb, navedenih v točki (b).**

Obvladujoče podjetje ali naložbenik mora navesti tudi računovodske izkaze, pripravljene v skladu z MSRP 10, MSRP 11 ali MRS 28 (kakor je bil spremenjen leta 2011), na katere se nanašajo.

DATUM UVELJAVITVE IN PREHOD

18 Podjetje začne uporabljati ta standard za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2013 ali pozneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. ►**M38** Če podjetje uporablja ta standard prej, mora to razkriti ter hkrati uporabljati MSRP 10, MSRP 11, MSRP 12 in MRS 28 (kakor je bil spremenjen leta 2011). ◄

▼**M38**

18A *Naložbena podjetja* (spremembe MSRP 10, MSRP 12 in MRS 27), izdano oktobra 2012, spremenjeni 5., 6., 17. in 18. člen ter dodani 8.A, 11.A–11.B, 16.A in 18.B–18.I člen. Podjetje navedene spremembe uporablja za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2014 ali pozneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje navedene spremembe uporabi pred tem datumom, to razkrije in vse spremembe, vključene v *Naložbena podjetja*, uporablja hkrati.

18B Če na datum začetne uporabe sprememb *Naložbena podjetja* (ki je za namene tega MSRP začetek letnega poročevalskega obdobja, za katero se navedene spremembe prvič uporabljajo) obvladujoče podjetje sklene, da je naložbeno podjetje, za svojo finančno naložbo v odvisno podjetje uporablja 18.C–18.I člen.

18C Na datum začetne uporabe naložbeno podjetje, ki je finančno naložbo v odvisno podjetje prej merilo po nabavni vrednosti, namesto tega finančno naložbo meri po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, kot da bi zahteve tega MSRP vedno veljale. Naložbeno podjetje prilagodi za nazaj letno obdobje neposredno pred datumom začetne uporabe in preneseni poslovni izid na začetku prvega predhodnega obdobja prilagodi za kakršno koli razliko med:

(a) prejšnjo knjigovodsko vrednostjo finančne naložbe in

(b) pošteno vrednostjo naložbenikove finančne naložbe v odvisno družbo.

18D Na datum začetne uporabe naložbeno podjetje, ki je finančno naložbo v odvisno podjetje prej merilo po pošteni vrednosti prek drugega vseobsegajočega donosa, to finančno naložbo še naprej meri po pošteni vrednosti. Skupni znesek vseh prilagoditev poštene vrednosti, ki so bile prej pripoznane v drugem vseobsegajočem donosu, se prenese v preneseni poslovni izid na začetku letnega obdobja neposredno pred datumom začetne uporabe.

18E Na datum začetne uporabe naložbeno podjetje ne opravi nobenih prilagoditev prejšnjega obračunavanja deleža v odvisni družbi, za katerega je prej izbralo merjenje po pošteni vrednosti prek poslovnega izida v skladu z MSRP 9, kot je dovoljeno v 10. členu.

▼M38

18F Pred datumom sprejetja MSRP 13 *Merjenje poštene vrednosti* naložbeno podjetje uporablja zneske poštenih vrednosti, ki so se prej poročali vlagateljem ali poslovodstvu, če ti zneski predstavljajo znesek, za katerega bi se lahko naložba zamenjala med dobro obveščenima in voljnima strankama v transakciji, skladni z neodvisnim tržnim načelom, na datum vrednotenja.

18G Če merjenje finančne naložbe v odvisno podjetje v skladu z 18.C–18.F členom ni izvedljivo (kot je opredeljeno v MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake*), naložbeno podjetje uporabi zahteve tega MSRP na začetku prvega obdobja, za katero je uporaba 18.C–18.F člena izvedljiva, pri čemer je to lahko tekoče obdobje. Naložbenik prilagodi za nazaj letno obdobje neposredno pred datumom začetne uporabe, razen če je začetek prvega obdobja, za katero je uporaba tega člena izvedljiva, tekoče obdobje. Če je datum, ko je merjenje poštene vrednosti odvisnega podjetja za naložbeno podjetje izvedljivo, zgodnejši od začetka prvega predhodnega obdobja, naložbenik prilagodi lastniški kapital na začetku prvega predhodnega obdobja za kakršno koli razliko med:

(a) prejšnjo knjigovodsko vrednostjo finančne naložbe in

(b) pošteno vrednostjo naložbenikove finančne naložbe v odvisno družbo.

Če je prvo obdobje, za katero je uporaba tega člena izvedljiva, tekoče obdobje, se prilagoditev lastniškega kapitala pripozna na začetku tekočega obdobja.

18H Če je naložbeno podjetje odtujilo ali izgubilo obvladovanje finančne naložbe v odvisno podjetje pred datumom začetne uporabe sprememb *Naložbena podjetja*, mu ni treba opraviti prilagoditev prejšnjega obračunavanja za tako finančno naložbo.

18I Ne glede na sklicevanja na letno obdobje neposredno pred datumom začetne uporabe („prvo predhodno obdobje“) v 18.C–18.G členu lahko podjetje predstavi tudi prilagojene primerjalne informacije za katera koli predstavljena prejšnja obdobja, vendar pa tega ni zavezano storiti. Če podjetje predstavi prilagojene primerjalne informacije za katera koli prejšnja obdobja, vsa sklicevanja na „prvo predhodno obdobje“ v 18.C–18.G pomenijo „prvo predstavljeno prilagojeno primerjalno obdobje“. Če podjetje predstavi neprilagojene primerjalne informacije za katerokoli prejšnje obdobje, jasno opredeli informacije, ki niso bile prilagojene, navede, da so bile pripravljene na drugačni podlagi, in razloži to podlago.

▼M50

18J *Kapitalska metoda v ločenih računovodskih izkazih* (spremembe MRS 27), izdane avgusta 2014, spremenjeni so bili 4.–7., 10., 11.B in 12. člen. Podjetje navedene spremembe uporablja za nazaj v skladu z MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake* za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2016 ali pozneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje navedene spremembe uporablja za zgodnejše obdobje, to tudi razkrije.

▼M32

Sklicevanja na MSRP 9

19 Če podjetje uporablja ta standard, vendar še ne uporablja MSRP 9, vsako sklicevanje na MSRP 9 pomeni sklicevanje na MRS 39 *Finančni instrumenti: Pripoznavanje in merjenje*.

RAZVELJAVITEV MRS 27 (2008)

20 Ta standard je izdan sočasno z MSRP 10. Oba MSRP skupaj nadomeščata MRS 27 *Konsolidirani in ločeni računovodski izkazi* (kakor je bil spremenjen leta 2008).

▼M32

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 28

Finančne naložbe v pridružena podjetja in skupne podvige

CILJ

1 **Cilj tega standarda je določiti obračunavanje finančnih naložb v pridružena podjetja in zahteve za uporabo kapitalske metode pri obračunavanju finančnih naložb v pridružena podjetja in skupne podvige.**

PODROČJE UPORABE

2 **Ta standard uporabljajo vsa podjetja, ki so naložbeniki s skupnim obvladovanjem podjetja, v katero naložijo, ali s pomembnim vplivom nad tem podjetjem.**

OPREDELITVE POJMOV

3 **V tem standardu so uporabljeni naslednji izrazi, katerih pomeni so natančno določeni:**

Pridruženo podjetje **je podjetje, nad katerim ima naložbenik pomemben vpliv.**

Konsolidirani računovodski izkazi **so računovodski izkazi skupine, v katerih so sredstva, obveznosti, lastniški kapital, prihodki, odhodki in denarni tokovi obvladujočega podjetja in njegovih odvisnih podjetij predstavljeni kot izkazi ene gospodarske celote.**

Kapitalska metoda **je metoda obračunavanja, pri kateri se finančna naložba najprej pripozna po nabavni vrednosti in se kasneje preračuna za ponakupno spremembo naložbenikovega deleža v čistem premoženju podjetja, v katero naloži. Poslovni izid naložbenika vključuje njegov delež v poslovnem izidu podjetja, v katero naloži, drugi vseobsegajoči donos naložbenika pa vključuje njegov delež v drugem vseobsegajočem donosu podjetja, v katero naloži.**

Skupna ureditev **je ureditev, pri kateri imata dve stranki ali več strank skupno obvladovanje.**

Skupno obvladovanje **je pogodbeno dogovorjena delitev obvladovanja, ki obstaja samo, kadar je za odločitve o zadevnih dejavnostih potrebno soglasje strank, ki si delijo obvladovanje.**

Skupni podvig **je skupna ureditev, pri kateri imajo stranke s skupnim obvladovanjem ureditve pravice do čistih sredstev ureditve.**

Podvižnik **je stranka v skupnem podvigu s skupnim obvladovanjem tega skupnega podviga.**

Pomemben vpliv **je zmožnost sodelovati pri odločitvah o finančni in poslovni politiki podjetja, v katero se naloži, ne pa obvladovati ali skupno obvladovati te politike.**

▼**M32**

4 Naslednji izrazi so opredeljeni v 4. členu MRS 27 *Ločeni računovodski izkazi* in Dodatku A MSRP 10 *Konsolidirani računovodski izkazi* ter se uporabljajo v tem standardu s pomeni iz MSRP, v katerih so opredeljeni:

— obvladovanje podjetja, v katero se naloži

— skupina

— obvladujoče podjetje

— ločeni računovodski izkazi

— odvisno podjetje.

POMEMBEN VPLIV

5 Če ima podjetje neposredno ali posredno (npr. prek odvisnih podjetij) 20 odstotkov ali več glasovalne moči v podjetju, v katero naloži, velja, da ima pomemben vpliv, razen če je mogoče nedvoumno dokazati, da temu ni tako. In nasprotno, če ima podjetje neposredno ali posredno (npr. prek odvisnih podjetij) manj kot 20 odstotkov glasovalne moči v podjetju, v katero naloži, velja, da nima pomembnega vpliva, razen če je mogoče tak vpliv nedvoumno dokazati. Če ima kak drug naložbenik pomemben ali večinski lastniški delež, to ne preprečuje podjetju, da bi imelo pomemben vpliv.

6 Dokaz za pomemben vpliv podjetja je običajno eno ali več naslednjih dejstev:

(a) zastopstvo v upravnem odboru ali enakovrednem organu upravljanja podjetja, v katero naloži;

(b) sodelovanje v procesih oblikovanja politike, tudi sodelovanje pri odločanju o dividendah ali drugih izplačilih;

(c) pomembne transakcije med podjetjem in podjetjem, v katero naloži;

(d) medsebojno izmenjavanje vodilnega osebja ali

(e) zagotavljanje bistvenih strokovnih informacij.

7 Podjetje je lahko lastnik nakupnih bonov za delnice, nakupnih opcij za delnice, dolžniških ali kapitalskih instrumentov, ki jih je mogoče zamenjati za navadne delnice, ali drugih podobnih instrumentov, ki, če se uveljavijo ali zamenjajo, dajo podjetju dodatno glasovalno moč ali zmanjšajo glasovalno moč druge stranke nad finančnimi in poslovnimi politikami drugega podjetja (tj. potencialne glasovalne pravice). Pri ocenjevanju, ali ima podjetje pomemben vpliv, se upošteva obstoj in učinek potencialnih glasovalnih pravic, ki se lahko trenutno uveljavijo ali zamenjajo, vključno s potencialnimi glasovalnimi pravicami, ki jih imajo druga podjetja. Potencialnih glasovalnih pravic trenutno ni mogoče uveljaviti ali zamenjati, kadar jih na primer ni mogoče uveljaviti ali zamenjati do nekega prihodnjega datuma ali do nastanka nekega poslovnega dogodka v prihodnosti.

8 Pri ocenjevanju, ali potencialne glasovalne pravice prispevajo k pomembnemu vplivu, podjetje prouči vsa dejstva in okoliščine (tudi pogoje uveljavljanja potencialnih glasovalnih pravic in vseh drugih pogodbenih dogovorov, ki se obravnavajo posamično ali skupaj), ki vplivajo na potencialne pravice, razen namenov poslovodenja in finančne sposobnosti za uveljavitev ali spremembo teh potencialnih pravic.

▼**M32**

9 Podjetje izgubi pomemben vpliv na podjetje, v katero naloži, ko ne more več sodelovati pri odločitvah o finančni in poslovni politiki podjetja, v katero naloži. Do izgube pomembnega vpliva lahko pride s spremembo absolutnih ali relativnih ravni lastništva ali brez nje. Zgodi se lahko na primer, če pridruženo podjetje pride pod nadzor vlade, sodišča, upravitelja ali regulatorja. Do tega lahko pride tudi zaradi pogodbenega dogovora.

KAPITALSKA METODA

10 Po kapitalski metodi se finančna naložba v pridruženo podjetje ali skupni podvig najprej pripozna po nabavni vrednosti, knjigovodska vrednost pa se poveča ali zmanjša, da se pripozna naložbenikov delež v poslovnem izidu podjetja, v katero naloži, ki nastane po datumu, ko je bila finančna naložba opravljena. Delež naložbenika v poslovnem izidu podjetja, v katero naloži, se pripozna v poslovnem izidu naložbenika. Izplačila, prejeta od podjetja, v katero naložbenik naloži, zmanjšajo knjigovodsko vrednost finančne naložbe. Prilagoditve knjigovodske vrednosti so morda potrebne tudi za spremembe sorazmernega deleža naložbenika v podjetju, v katero naloži, ki nastanejo zaradi sprememb drugega vseobsegajočega donosa podjetja, v katero naloži. Med takimi spremembami so tudi tiste, ki so posledica prevrednotenja opredmetenih osnovnih sredstev in razlik pri prevedbi tečajev. Naložbenikov delež v teh spremembah se pripozna v drugem vseobsegajočem donosu naložbenika (glej MRS 1 *Predstavljanje računovodskih izkazov*)

11 Pripoznavanje prihodkov na podlagi prejetih izplačil ni nujno ustrezno merilo prihodkov, ki jih naložbenik ustvari na podlagi finančne naložbe v pridruženo podjetje ali skupni podvig, ker prejeta izplačila niso vedno povezana z uspešnostjo pridruženega podjetja ali skupnega podviga. Ker naložbenik skupno obvladuje podjetje, v katero naloži, ali nanj pomembno vpliva, se zanima za uspešnost pridruženega podjetja ali skupnega podviga in za donosnost svoje finančne naložbe kot rezultata te uspešnosti. Naložbenik obračuna ta delež z razširitvijo obsega svojih računovodskih izkazov, tako da vanje vključi svoj delež v poslovnem izidu podjetja, v katero naloži. Uporaba kapitalske metode tako ponuja več informacij o naložbenikovem čistem premoženju in poslovnem izidu.

12 Kadar obstajajo potencialne glasovalne pravice ali drugi izvedeni instrumenti, ki vsebujejo potencialne glasovalne pravice, se delež podjetja v pridruženem podjetju ali skupnem podvigu določi izključno na podlagi obstoječih lastniških deležev in ne odraža morebitnega izvrševanja ali pretvorbe potencialnih glasovalnih pravic in drugih izvedenih instrumentov, razen če se uporablja 13. člen.

13 V nekaterih primerih ima podjetje v bistvu lastništvo kot rezultat transakcije, ki mu trenutno daje dostop do donosov, povezanih z lastniškim deležem. V takšnih okoliščinah je delež, dodeljen podjetju, določen ob upoštevanju morebitnega izvrševanja teh potencialnih glasovalnih pravic in drugih izvedenih instrumentov, ki trenutno dajejo podjetju dostop do donosov.

▼M32

14 MSRP 9 *Finančni instrumenti* se ne uporablja za deleže v pridruženih podjetjih in skupnih podvigih, ki se obračunajo z uporabo kapitalske metode. Kadar instrumenti, ki v bistvu vsebujejo potencialne glasovalne pravice, trenutno dajo dostop do donosov, povezanih z lastniškim deležem v pridruženem podjetju ali skupnem podvigu, za instrumente ne velja MSRP 9. V vseh drugih primerih pa se instrumenti, ki vsebujejo potencialne glasovalne pravice v pridruženem podjetju ali skupnem podvigu, obračunajo v skladu z MSRP 9.

15 Če se finančna naložba ali delež finančne naložbe v pridruženem podjetju ali skupnem podvigu ne uvrsti med sredstva za prodajo v skladu z MSRP 5 *Nekratkoročna sredstva za prodajo in ustavljeno poslovanje*, se finančna naložba ali vsak zadržani delež v finančni naložbi, ki ni uvrščen med sredstva za prodajo, razvrsti med nekratkoročna sredstva.

UPORABA KAPITALSKE METODE

16 Podjetje s skupnim obvladovanjem podjetja, v katero naloži, ali s pomembnim vplivom nad tem podjetjem obračuna svojo finančno naložbo v pridruženem podjetju ali skupnem podvigu z uporabo kapitalske metode, razen kadar za to finančno naložbo velja izjema v skladu s 17. do 19. členom.

Izjeme pri uporabi kapitalske metode

▼M51

17 Podjetju ni treba uporabljati kapitalske metode za finančno naložbo v pridruženo podjetje ali skupni podvig, če je podjetje obvladujoče podjetje, ki je izvzeto iz priprave konsolidiranih računovodskih izkazov na podlagi izjeme iz 4.(a) člena MSRP 10 ali če velja naslednje:

(a) podjetje je odvisno podjetje v popolni lasti ali odvisno podjetje v delni lasti drugega podjetja in so bili njegovi drugi lastniki, tudi tisti, ki sicer nimajo pravice glasovati, obveščeni, da podjetje ne uporablja kapitalske metode, ter temu ne nasprotujejo;

(b) z dolžniškimi ali kapitalskimi instrumenti podjetja se ne trguje na javnem trgu (domača ali tuja borza ali prosti trg, vključno z lokalnimi in regionalnimi trgi);

(c) podjetje svojih računovodskih izkazov ni predložilo komisiji za vrednostne papirje ali drugi regulativni organizaciji niti ni v postopku predložitve z namenom izdaje katere koli skupine instrumentov na javnem trgu;

(d) končno ali katero koli vmesno obvladujoče podjetje izdela računovodske izkaze, ki so na voljo za javno uporabo in so skladni z MSRP, v katerih so odvisna podjetja konsolidirana ali se merijo po pošteni vrednosti prek poslovnega izida v skladu z MSRP 10.

▼M58

18 Kadar je podjetje, ki poseduje finančno naložbo ali prek katerega se posredno poseduje finančna naložba v pridruženo podjetje ali skupni podvig, organizacija tveganega kapitala, vzajemni sklad, naložbeni sklad z enotami ali podobno podjetje, vključno z zavarovalnimi skladi, vezanimi na naložbe, se lahko podjetje odloči, da bo te finančne naložbe merilo po pošteni vrednosti prek poslovnega izida v skladu z MSRP 9. Podjetje to odločitev sprejme ločeno za vsako pridruženo podjetje ali skupni podvig ob začetnem pripoznanju pridruženega podjetja ali skupnega podviga.

▼M32

19 Kadar podjetje finančno investira v pridruženo podjetje, deloma posredno prek organizacije tveganega kapitala, vzajemnega sklada ali naložbenega sklada z enotami in podobnih podjetij, vključno z zavarovalnimi skladi, vezanimi na naložbe, se lahko podjetje odloči, da bo merilo ta del finančne naložbe v pridruženem podjetju po pošteni vrednosti prek poslovnega izida v skladu z MSRP 9, ne glede na to, ali imajo organizacija tveganega kapitala, vzajemni sklad ali naložbeni sklad z enotami in podobna podjetja, vključno z zavarovalnimi skladi, vezanimi na naložbe, pomemben vpliv nad tem delom finančne naložbe. Če podjetje sprejme to odločitev, uporablja kapitalsko metodo za del finančnega investiranja v pridruženo podjetje, ki ne poteka prek organizacije tveganega kapitala, vzajemnega sklada ali naložbenega sklada z enotami in podobnih podjetij, vključno z zavarovalnimi skladi, vezanimi na naložbe.

Razvrstitev med sredstva za prodajo

20 Podjetje uporablja MSRP 5 za finančno naložbo ali del finančne naložbe v pridruženo podjetje ali skupni podvig, ki izpolnjuje merila za razvrstitev med sredstva za prodajo. Vsak zadržani del finančne naložbe v pridruženo podjetje ali skupni podvig, ki ni bil razvrščen med sredstva za prodajo, se obračuna z uporabo kapitalske metode, dokler se ne odtuji del, ki je razvrščen med sredstva za prodajo. Po odtujitvi podjetje v skladu z MSRP 9 obračuna vsak zadržan delež v pridruženem podjetju ali skupnem podvigu, razen če je zadržan delež še vedno pridruženo podjetje ali skupni podvig. V tem primeru podjetje uporabi kapitalsko metodo.

21 Ko finančna naložba ali del finančne naložbe v pridruženo podjetje ali skupni podvig, predhodno razvrščena kot namenjena za prodajo, ne izpolnjuje več meril za takšno razvrstitev, se obračuna z uporabo kapitalske metode za nazaj od datuma, ko je razvrščena med sredstva za prodajo. Računovodski izkazi za obdobja od razvrstitve med sredstva za prodajo se morajo ustrezno spremeniti.

Prenehanje uporabe kapitalske metode

22 Podjetje preneha uporabljati kapitalsko metodo od dne, ko njegova finančna naložba preneha biti pridruženo podjetje ali skupni podvig, in sicer kot sledi:

(a) **če postane finančna naložba odvisno podjetje, podjetje obračuna finančno naložbo v skladu z MSRP 3 *Poslovne združitve* in MSRP 10;**

(b) **če je zadržani delež v nekdanjem pridruženem podjetju ali skupnem podvigu finančno sredstvo, podjetje meri zadržani delež po pošteni vrednosti. Poštena vrednost zadržanega deleža se obravnava kot njegova poštena vrednost pri začetnem pripoznavanju kot finančno sredstvo v skladu z MSRP 9. Podjetje mora v poslovnem izidu pripoznati vse razlike med:**

(i) **pošteno vrednostjo vseh zadržanih deležev in iztržki od odtujitve delnega deleža v pridruženem podjetju ali skupnem podvigu ter**

(ii) **knjigovodsko vrednostjo finančne naložbe na dan prenehanja uporabe kapitalske metode;**

▼M32

(c) **če podjetje preneha uporabljati kapitalsko metodo, mora podjetje obračunati vse zneske, prej pripoznane v drugem vseobsegajočem donosu v zvezi s to finančno naložbo enako, kot če bi podjetje, v katero se naloži, neposredno odtujilo zadevna sredstva ali obveznosti.**

23 Če bi se torej dobiček ali izguba, prej pripoznana v drugem vseobsegajočem donosu s strani podjetja, v katero se naloži, prerazvrstila v poslovni izid ob odtujitvi zadevnih sredstev ali obveznosti, podjetje dobiček ali izgubo prerazvrsti iz lastniškega kapitala v poslovni izid (kot prilagoditev zaradi prerazvrstitve), ko se kapitalska metoda preneha uporabljati. Če ima npr. pridruženo podjetje ali skupni podvig kumulativne tečajne razlike v zvezi s poslovanjem v tujini in podjetje preneha uporabljati kapitalsko metodo, mora podjetje prerazvrstiti dobiček ali izgubo, ki je bila prej pripoznana v drugem vseobsegajočem donosu v zvezi s poslovanjem v tujini, v poslovni izid.

24 Če postane finančna naložba v pridruženo podjetje finančna naložba v skupni podvig ali postane finančna naložba v skupni podvig finančna naložba v pridruženo podjetje, podjetje še naprej uporablja kapitalsko metodo in ne meri ponovno zadržanega deleža.

Spremembe lastniškega deleža

▼M50

25 Če se lastniški delež podjetja v pridruženem podjetju ali skupnem podvigu zmanjša, vendar je finančna naložba še naprej razvrščena kot pridruženo podjetje oziroma skupni podvig, podjetje prerazvrsti delež dobička ali izgube, ki je bil prej pripoznan v drugem vseobsegajočem donosu v zvezi s tem zmanjšanjem lastniškega deleža, v poslovni izid, če se mora ta dobiček ali izguba prerazvrstiti v poslovni izid ob odtujitvi zadevnih sredstev ali obveznosti.

▼M32

Postopki kapitalske metode

26 Mnogi postopki, ki so primerni za uporabo kapitalske metode, so podobni konsolidacijskim postopkom, opisanim v MSRP 10. Poleg tega se koncepti, na katerih temeljijo postopki, ki se uporabljajo pri obračunavanju prevzema odvisnega podjetja, uporabljajo tudi za obračunavanje pridobitve finančne naložbe v pridruženo podjetje ali skupni podvig.

▼M51

27 Delež skupine v pridruženem podjetju ali skupnem podvigu je skupek deležev obvladujočega podjetja in njegovih odvisnih podjetij v tem pridruženem podjetju ali skupnem podvigu. Deleži drugih pridruženih podjetij ali skupnih podvigov skupine se za ta namen ne upoštevajo. Kadar ima pridruženo podjetje ali skupni podvig odvisna podjetja, pridružena podjetja ali skupne podvige, se pri uporabi kapitalske metode upoštevajo poslovni izid, drug vseobsegajoči donos in čista sredstva, ki so pripoznani v računovodskih izkazih pridruženega podjetja ali skupnega podviga (vključno z deležem v poslovnem izidu, drugim vseobsegajočim donosom in čistimi sredstvi pridruženih podjetij in skupnih podvigov), po prilagoditvah, ki so potrebne za uveljavitev enotnih računovodskih usmeritev (glej 35. in 36.A člen).

▼**M32**

28 Dobički in izgube, ki izhajajo iz poslov „k naložbeniku“ in „od naložbenika“ med podjetjem (in njegovimi konsolidiranimi odvisnimi podjetji) in pridruženim podjetjem ali skupnim podvigom, so pripoznani v računovodskih izkazih podjetja le do obsega deležev nepovezanih naložbenikov v pridruženo podjetje ali skupni podvig. Transakcije „k naložbeniku“ so na primer prodaje sredstev pridruženega podjetja ali skupnega podviga naložbeniku. Transakcije „od naložbenika“ so na primer prodaje ali prispevki sredstev naložbenika pridruženemu podjetju ali skupnemu podvigu. Naložbenikov delež v dobičku ali izgubi pridruženega podjetja ali skupnega podviga, ki izhajajo iz teh poslov, se izloči.

29 Kadar so posli „od naložbenika“ dokaz za zmanjšanje čiste iztržljive vrednosti sredstev, ki se prodajo ali prispevajo, ali izgubo zaradi oslabitve sredstev, mora naložbenik v celoti pripoznati to izgubo. Kadar so posli „k naložbeniku“ dokaz za zmanjšanje čiste iztržljive vrednosti sredstev, ki se kupijo, ali izgubo zaradi oslabitve sredstev, mora naložbenik pripoznati svoj delež v tej izgubi.

30 Prispevek nedenarnih sredstev v pridruženo podjetje ali skupni podvig v zameno za lastniški delež v pridruženem podjetju ali skupnem podvigu se obračuna v skladu z 28. členom, razen kadar prispevek nima komercialne vsebine, kakor je opisana v MRS 16 *Opredmetena osnovna sredstva*. Če takšen prispevek nima komercialne vsebine, se dobiček ali izguba obravnava kot nerealizirana in se ne pripozna, razen če se ne uporablja tudi 31. člen. Takšni nerealizirani dobički in izgube se morajo izločiti glede na finančno naložbo, obračunano z uporabo kapitalske metode, in ne bodo predstavljeni kot odloženi dobički ali izgube v konsolidiranem izkazu finančnega stanja podjetja ali v izkazu finančnega stanja podjetja, v katerem so naložbe obračunane z uporabo kapitalske metode.

31 Če poleg deleža v lastniškem kapitalu v pridruženem podjetju ali skupnem podvigu, podjetje prejme še denarna ali nedenarna sredstva, v poslovnem izidu v celoti pripozna delež dobička ali izgube od nedenarnih prispevkov v zvezi s prejetimi denarnimi ali nedenarnimi sredstvi.

32 Finančna naložba se obračuna po kapitalski metodi od datuma, ko postane pridruženo podjetje ali skupni podvig. Ob pridobitvi finančne naložbe se vsaka razlika med stroškom finančne naložbe in deležem podjetja v čisti pošteni vrednosti opredeljivih sredstev in obveznosti podjetja, v katero se naloži, obračuna na naslednji način:

(a) dobro ime, povezano s pridruženim podjetjem ali skupnim podvigom, se vključi v knjigovodsko vrednost finančne naložbe. Amortizacija tega dobrega imena ni dovoljena;

(b) vsak presežek deleža podjetja v čisti pošteni vrednosti opredeljivih sredstev in obveznosti podjetja, v katero se naloži, nad stroški finančne naložbe se vključi kot prihodek v ugotavljanje deleža podjetja v poslovnih izidih pridruženega podjetja ali skupnega podviga za obdobje, v katerem je bila finančna naložba pridobljena.

Ustrezno se prilagodi tudi delež podjetja v poslovnem izidu pridruženega podjetja ali skupnega podviga po pridobitvi finančne naložbe z namenom obračunavanja npr. amortizacije amortizirljivih sredstev na podlagi njihove poštene vrednosti na datum pridobitve. Podobno se ustrezno prilagodi tudi delež podjetja v poslovnem izidu pridruženega podjetja ali skupnega podviga po pridobitvi finančne naložbe za obračunavanje izgub iz oslabitve, kot na primer za dobro ime ali opredmetena osnovna sredstva.

▼M32

33 **Pri uporabi kapitalske metode uporablja podjetje najnovejše računovodske izkaze pridruženega podjetja ali skupnega podviga. Če se konec obdobja poročanja podjetja in pridruženega podjetja ali skupnega podviga razlikuje, pridruženo podjetje ali skupni podvig pripravi za podjetje računovodske izkaze z istim presečnim datumom, kot ga imajo računovodski izkazi podjetja, razen če to ne bi bilo izvedljivo.**

34 **Kadar so v skladu s 33. členom računovodski izkazi pridruženega podjetja ali skupnega podviga, ki se uporabljajo pri kapitalski metodi, pripravljeni do drugega datuma kot računovodski izkazi podjetja, so potrebne prilagoditve za učinke pomembnih transakcij ali drugih poslovnih dogodkov, ki nastanejo med omenjenim datumom in datumom računovodskih izkazov podjetja. V vsakem primeru pa razlika med koncem obdobja poročanja pridruženega podjetja ali skupnega podviga in podjetja ne sme biti večja od treh mesecev. Dolžina poročevalnih obdobij in morebitna razlika med koncem poročevalnih obdobij morata biti iz obdobja v obdobje enaki.**

35 **Podjetje pripravlja svoje računovodske izkaze tako, da uporablja enotne računovodske usmeritve za podobne transakcije in druge poslovne dogodke v podobnih okoliščinah.**

▼M51

36 Razen kot je opisano v 36.A členu, če pridruženo podjetje ali skupni podvig uporablja računovodske usmeritve, drugačne od tistih, ki jih uporablja podjetje za podobne posle in druge poslovne dogodke v podobnih okoliščinah, je treba računovodske izkaze pridruženega podjetja ali skupnega podviga preračunati tako, da so računovodske usmeritve pridruženega podjetja ali skupnega podviga skladne z računovodskimi usmeritvami podjetja, če podjetje pri kapitalski metodi uporablja računovodske izkaze pridruženega podjetja ali skupnega podviga.

▼M58

36A Ne glede na zahtevo iz 36. člena se lahko podjetje, ki ni naložbeno podjetje in ima delež v pridruženem podjetju ali skupnem podvigu, ki je naložbeno podjetje, pri uporabi kapitalske metode odloči, da bo ohranilo merjenje poštene vrednosti, ki ga uporablja to pridruženo podjetje ali skupni podvig, ki je naložbeno podjetje, za deleže tega pridruženega podjetja ali skupnega podviga v odvisnih podjetjih. Ta odločitev se sprejme ločeno za vsako pridruženo podjetje ali skupni podvig, ki je naložbeno podjetje, na datum, na katerega (a) se izvede začetno pripoznanje pridruženega podjetja ali skupnega podviga, ki je naložbeno podjetje, (b) pridruženo podjetje ali skupni podvig postane naložbeno podjetje ali (c) pridruženo podjetje ali skupni podvig, ki je naložbeno podjetje, prvič postane obvladujoče podjetje, odvisno od tega, kateri datum je poznejši.

▼M32

37 Če imajo druge stranke razen podjetja uveljavljajoče se kumulativne prednostne delnice pridruženega podjetja ali skupnega podviga, ki so razvrščene kot lastniški kapital, podjetje izračuna svoj delež v poslovnem izidu po upoštevanju dividend na takšne delnice, ne glede na to, ali so bile dividende priznane ali ne.

38 Če je delež podjetja v izgubah pridruženega podjetja ali skupnega podviga enak ali večji od njegova deleža v pridruženem podjetju ali skupnem podvigu, podjetje preneha pripoznavati svoj delež v nadaljnjih izgubah. Po kapitalski metodi je delež v pridruženem podjetju ali skupnem podvigu knjigovodska vrednost finančne naložbe v pridruženo podjetje ali skupni podvig skupaj z morebitnimi dolgoročnimi deleži, ki so v bistvu del čistih finančnih naložb podjetja v pridruženo podjetje ali skupni podvig. Na primer postavka, katere poravnava ni niti načrtovana niti verjetna v predvidljivi prihodnosti, je v bistvu povečanje finančne naložbe podjetja v takšno pridruženo podjetje ali skupni podvig. Takšne postavke lahko vključujejo prednostne delnice

▼M32

in dolgoročne terjatve ali posojila, toda ne vključujejo trgovalnih terjatev, trgovalnih obveznosti ali dolgoročnih terjatev, za katere obstaja ustrezno jamstvo, kot so zavarovana posojila. Po kapitalski metodi se pripoznane izgube, ki presegajo finančno naložbo podjetja v navadne delnice, uporabijo za druge sestavine deleža podjetja v pridruženem podjetju ali skupnem podvigu v obratnem vrstnem redu njihovega trajanja (tj. prednost pri likvidaciji).

39 Potem ko se delež podjetja zmanjša na nič, se računa z dodatnimi izgubami in obveznost pripozna le, če ima podjetje pravne ali posredne obveze ali je opravil plačila v imenu pridruženega podjetja ali skupnega podviga. Če pridruženo podjetje ali skupni podvig pozneje izkazuje dobiček, podjetje ponovno začne pripoznavati svoj delež dobička šele potem, ko njegov delež dobička doseže znesek nepripoznane izgube.

Izgube zaradi oslabitve

▼M53

40 Po uporabi kapitalske metode, vključno s pripoznanjem izgub pridruženega podjetja ali skupnega podviga v skladu z 38. členom, podjetje uporabi 41.A–41.C člen, da ugotovi, ali obstajajo objektivni dokazi, da je njegova čista finančna naložba v pridruženo podjetje ali skupni podvig oslabljena.

41 Podjetje uporablja zahteve glede oslabitev iz MSRP 9 za druge deleže v pridruženem podjetju ali skupnem podvigu, ki spadajo v področje uporabe MSRP 9 in ki ne predstavljajo dela čiste finančne naložbe.

41A Čista finančna naložba v pridruženo podjetje ali skupni podvig je oslabljena in do izgub zaradi oslabitve pride samo, če obstajajo objektivni dokazi o oslabitvi zaradi dogodka ali dogodkov, ki so nastopili po začetnem pripoznanju čiste finančne naložbe („škodni dogodek“) in vplivajo na ocenjene prihodnje denarne tokove iz čiste finančne naložbe, ki jih je možno zanesljivo oceniti. Enkratnega, ločenega dogodka, ki je povzročil oslabitev, se morda ne da identificirati. Bolj verjetno je, da je oslabitev povzročilo več dogodkov skupaj. Izgube, pričakovane kot posledica prihodnjih dogodkov, ne glede na to, kako verjetne so, se ne pripoznajo. Med nepristranske dokaze o oslabitvi čiste finančne naložbe spadajo splošno dostopne informacije, ki jih pridobi podjetje in ki se nanašajo na:

(a) pomembne finančne težave pridruženega podjetja ali skupnega podviga;

(b) kršitev pogodbe, kot je neizvajanje ali zamujanje s plačili s strani pridruženega podjetja ali skupnega podviga;

(c) koncesijo, ki jo podjetje iz gospodarskih ali pravnih razlogov podeli pridruženemu podjetju ali skupnemu podvigu, ki ima finančne težave, in ki je podjetje sicer ne bi dalo;

(d) verjetnost, da bo pridruženo podjetje ali skupni podvig šel v stečaj ali drugo vrsto finančne reorganizacije; ali

(e) izginotje delujočega trga za čisto finančno naložbo zaradi finančnih težav pridruženega podjetja ali skupnega podviga.

▼M53

41B Izginotje delujočega trga, ker se s kapitalskimi ali finančnimi instrumenti pridruženega podjetja ali skupnega podviga ne trguje več na borzi, ni dokaz o oslabitvi. Poslabšanje bonitetne ocene pridruženega podjetja ali skupnega podviga ali znižanje poštene vrednosti pridruženega podjetja ali skupnega podviga samo po sebi še ni dokaz o oslabitvi, vendar pa je lahko dokaz o oslabitvi, če se upošteva skupaj z drugimi informacijami.

41C Poleg naštetih vrst dogodkov iz 41.A člena nepristranski dokazi o oslabitvi čiste finančne naložbe v kapitalske instrumente pridruženega podjetja ali skupnega podviga vključujejo tudi informacije o pomembnih spremembah z neugodnim učinkom, do katerih je prišlo v tehnološkem, tržnem, gospodarskem ali pravnem okolju, v katerem posluje pridruženo podjetje ali skupni podvig, in ki nakazujejo, da vrednosti finančne naložbe v kapitalski instrument morda ne bo mogoče povrniti. Pomembno in dolgotrajnejše zmanjšanje poštene vrednosti finančne naložbe v kapitalski instrument pod njeno vrednost je prav tako nepristranski dokaz o oslabitvi.

42 Ker dobro ime, ki je del knjigovodske vrednosti čiste finančne naložbe v pridruženo podjetje ali skupni podvig, ni ločeno pripoznano, se ne preveri ločeno glede oslabitve z uporabo zahtev za preizkus glede oslabitve dobrega imena iz MRS 36 *Oslabitev sredstev*. Namesto tega se celotna knjigovodska vrednost naložbe preveri glede oslabitve v skladu z MRS 36 kot eno samo sredstvo, in sicer tako, da se njena nadomestljiva vrednost (vrednost pri uporabi in poštena vrednost, zmanjšana za stroške prodaje, pri čemer se upošteva višja od obeh vrednosti) primerja z njeno knjigovodsko vrednostjo, vedno kadar je na podlagi 41.A–41.C člena videti, da je naložba morda oslabljena. Izguba zaradi oslabitve, pripoznana v navedenih okoliščinah, se ne razporedi nobenemu sredstvu, vključno z dobrim imenom, ki je del knjigovodske vrednosti naložbe v pridruženo podjetje ali skupni podvig. Skladno s tem se vsaka razveljavitev te izgube zaradi oslabitve pripozna v skladu z MRS 36, če se nadomestljiva vrednost čiste finančne naložbe naknadno poveča. Pri ugotavljanju vrednosti pri uporabi, ki jo ima čista finančna naložba, podjetje oceni:

(a) svoj delež v sedanji vrednosti ocenjenih prihodnjih denarnih tokov, za katere se pričakuje, da jih bo ustvarilo pridruženo podjetje ali skupni podvig, vključno z denarnimi tokovi iz poslovanja pridruženega podjetja ali skupnega podviga in izkupički pri končni odtujitvi finančne naložbe; ali

(b) sedanjo vrednost ocenjenih prihodnjih denarnih tokov, ki se pričakujejo iz dividend na finančno naložbo in iz njene končne odtujitve.

Ob ustreznih predpostavkah je izid obeh metod enak.

▼M32

43 Nadomestljiva vrednost finančne naložbe v pridruženo podjetje ali skupni podvig se oceni za vsako pridruženo podjetje ali skupni podvig, razen če pridruženo podjetje ali skupni podvig ne ustvarja denarnih tokov iz trajne uporabe, ki so večinoma neodvisni od tistih iz drugih sredstev podjetja.

LOČENI RAČUNOVODSKI IZKAZI

44 Finančna naložba v pridruženo podjetje ali skupni podvig se obračuna v ločenih računovodskih izkazih podjetja v skladu z 10. členom MRS 27 (kakor je bil spremenjen leta 2011).

▼M32

DATUM UVELJAVITVE IN PREHOD

45 Podjetje začne uporabljati ta standard za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2013 ali pozneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporablja ta standard prej, mora to razkriti ter hkrati uporabljati MSRP 10, MSRP 11 *Skupne ureditve*, MSRP 12 *Razkritje deležev v drugih podjetjih* in MRS 27 (kakor je bil spremenjen leta 2011).

▼M53

45A Z MSRP 9, kot je bil izdan julija 2014, so bili spremenjeni 40.–42. člen in dodani 41.A–41.C člen. Podjetje mora uporabljati navedene spremembe, kadar uporablja MSRP 9.

▼M50

45B *Kapitalska metoda v ločenih računovodskih izkazih* (spremembe k MRS 27), izdane avgusta 2014, spremenjen je bil 25. člen. Podjetje navedeno spremembo uporablja za nazaj v skladu z MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake* za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2016 ali pozneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje to spremembo uporabi za zgodnejše obdobje, to tudi razkrije.

▼M51

45D *Naložbena podjetja: Uporaba izjeme pri konsolidaciji* (spremembe MSRP 10, MSRP 12 in MRS 28), izdane decembra 2014, spremenjeni 17., 27. in 36. člen ter dodan 36.A člen. Podjetje začne uporabljati navedene spremembe za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2016 ali pozneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje navedene spremembe uporablja za zgodnejše obdobje, ta podatek razkrije.

▼M58

45E Z dokumentom *Cikel letnih izboljšav MSRP 2014–2016*, izdanim decembra 2016, sta se spremenila 18. in 36.A člen. Podjetje navedene spremembe uporablja za nazaj v skladu z MRS 8 za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2018 ali pozneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje navedene spremembe uporablja za zgodnejše obdobje, ta podatek razkrije.

▼M32

Sklicevanja na MSRP 9

46 Če podjetje uporablja ta standard, vendar še ne uporablja MSRP 9, vsako sklicevanje na MSRP 9 pomeni sklicevanje na MRS 39.

RAZVELJAVITEV MRS 28 (2003)

47 Ta standard nadomesti MRS 28 *Finančne naložbe v pridružena podjetja* (spremenjen 2003).

▼B

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 29

Računovodsko poročanje v hiperinflacijskih gospodarstvih

PODROČJE UPORABE ►M8 [1] ◄

1 Ta standard se mora uporabljati pri računovodskih izkazih, tudi konsolidiranih računovodskih izkazih, vsakega podjetja, katerega funkcijska valuta je valuta hiperinflacijskega gospodarstva.

2 V hiperinflacijskem gospodarstvu ni koristno poročati o poslovnem izidu in finančnem položaju v domači valuti, ne da bi računovodske izkaze ustrezno preračunali. Denar izgublja kupno moč tako hitro, da bi bilo zavajajoče primerjati zneske iz transakcij in drugih poslovnih dogodkov, ki se zgodijo v različnih trenutkih, celo v istem obračunskem obdobju.

3 Ta standard ne določa brezpogojne stopnje inflacije, ki naj bi pomenila začetek hiperinflacije. Stvar presoje je, kdaj je v skladu s tem standardom treba računovodske izkaze preračunati. Označujejo jo značilnosti gospodarskega okolja v državi, med katere med drugim spadajo tudi:

(a) prebivalstvo daje prednost ohranjanju premoženja v obliki nedenarnih sredstev ali v obliki razmeroma trdne tuje valute. Zneske domače valute takoj vloži, da bi ohranilo kupno moč;

(b) prebivalstvo ne opazuje denarnih postavk v domači valuti, temveč v razmeroma trdni tuji valuti. Tudi cene so pogosto navedene v tuji valuti;

(c) pri prodajah in nakupih na up (na kredit) veljajo cene, ki upoštevajo pričakovano zmanjšanje kupne moči v času kreditiranja, čeprav je to obdobje kratko;

(d) obrestne mere, plače in cene so vezane na indeks rasti cen; ter

(e) nabrana (kumulativna) stopnja inflacije se v treh letih približa 100 % ali to stopnjo celo preseže.

4 Priporočljivo je, da vsa podjetja, ki poročajo v valuti istega hiperinflacijskega gospodarstva, uporabljajo ta standard od istega dne. Kljub temu pa velja ta standard za računovodske izkaze kateregakoli podjetja od začetka poročevalskega obdobja, v katerem ugotovi, da obstaja v državi, v kateri poroča, hiperinflacija.

PRERAČUNAVANJE RAČUNOVODSKIH IZKAZOV

5 Cene se sčasoma spreminjajo zaradi delovanja različnih posebnih ali splošnih političnih, gospodarskih in družbenih dejavnikov. Posebni dejavniki, kot so spremembe ponudbe in povpraševanja ter tehnološke spremembe, lahko povzročijo pomembno povečanje ali zmanjšanje cen neodvisno drug od drugega. Poleg tega lahko splošni dejavniki povzročijo spremembe splošne ravni cen in tako tudi spremembe splošne kupne moči denarja.

[1] Kot del *Izboljšav MSRP*, objavljenih maja 2008, je upravni odbor spremenil izraze, ki se uporabljajo v MRS 29, zaradi skladnosti z drugimi standardi MSRP, in sicer: (a) „tržna vrednost“ se spremeni v „poštena vrednost“ ter (b) „izidi poslovanja“ in „čisti dobiček“ se spremenita v „poslovni izid“.

▼M8

6 Podjetja, ki pripravljajo računovodske izkaze na podlagi obračunavanja po izvirnih vrednostih, pri tem ne upoštevajo sprememb splošne ravni cen ali povečanj posebnih cen pripoznanih sredstev ali obveznosti. Iz tega so izvzeta tista sredstva in obveznosti, ki jih mora podjetje meriti po pošteni vrednosti ali se samo tako odloči. Nepremičnine, naprave in oprema se lahko na primer prevrednotijo na pošteno vrednost, biološka sredstva pa je treba na splošno meriti po pošteni vrednosti. Vendar nekatera podjetja predstavljajo računovodske izkaze, ki temeljijo na načinu dnevnih vrednosti, ki izraža učinke sprememb specifičnih cen sredstev v posesti.

▼B

7 V hiperinflacijskem gospodarstvu so računovodski izkazi, naj jih podjetje pripravi na podlagi izvirnih ali dnevnih vrednosti, koristni le takrat, ko so postavke izražene v merski enoti, ki velja na dan ►M5 izkaza finančnega položaja ◄. Zaradi tega se ta standard uporablja pri računovodskih izkazih podjetij, ki poročajo v valuti hiperinflacijskega gospodarstva. Informacij, ki jih zahteva ta standard, ni dovoljeno predstavljati v obliki dodatka k nepreračunanim računovodskim izkazom. Odsvetujemo tudi ločeno predstavljanje računovodskih izkazov, preden so preračunani glede na stopnjo inflacije.

▼M8

8 Računovodski izkazi podjetja, katerega funkcijska tuja valuta je valuta hiperinflacijskega gospodarstva in ki uporablja kot podlago izvirne ali dnevne vrednosti, se izrazijo v merski enoti, ki velja ob koncu obdobja poročanja. Ustrezni podatki za prejšnje obdobje, ki jih zahteva MRS 1 *Predstavljanje računovodskih izkazov* (kot je bil spremenjen leta 2007), in vse druge informacije, ki se nanašajo na prejšnja obdobja, se prav tako izkažejo v merski enoti, ki velja ob koncu obdobja poročanja. Za predstavitev primerljivih vrednosti v različni predstavitveni valuti veljata 42.(b) in 43. člen MRS 21 *Vplivi sprememb deviznih tečajev*.

▼B

9 Dobiček ali izgubo iz čistega denarnega položaja se mora vključiti v poslovni izid in ju razkriti ločeno.

10 Preračunavanje računovodskih izkazov v skladu s tem standardom zahteva uporabo nekaterih postopkov in lastne presoje. Dosledna uporaba omenjenih postopkov in lastne presoje je pomembnejša kot popolna natančnost tako dobljenih zneskov, ki se vključijo v preračunane računovodske izkaze.

Računovodski izkazi z izvirnimi vrednostmi

▼M5

Izkaz finančnega položaja

▼B

11 Zneske v ►M5 izkazu finančnega položaja ◄, ki niso izkazani v merski enoti, veljavni na dan ►M5 izkaza finančnega položaja ◄, je treba preračunati z uporabo splošnega indeksa rasti cen.

12 Denarne postavke se ne preračunajo, ker so že izražene v denarni enoti, ki velja na dan ►M5 izkaza finančnega položaja ◄. Denarne postavke so denar, ki ga poseduje podjetje, pa tudi zneski, ki jih bo prejelo ali plačalo v denarju.

▼B

13 Sredstva in obveznosti, ki so po dogovoru vezani na spremembe cen, kot so indeksirane obveznice in posojila, se preračunajo v skladu z omenjenim dogovorom, da se ugotovijo neporavnani zneski na dan ►M5 izkaza finančnega položaja ◄. Taki zneski se vnesejo v ►M5 preračunan izkaz finančnega položaja ◄ po omenjenem prilagojenem znesku.

▼M8

14 Vsa druga sredstva in dolgovi so nedenarne narave. Nekatere nedenarne postavke se evidentirajo z zneski, ki veljajo ob koncu obdobja poročanja, zlasti po čisti iztržljivi vrednosti in pošteni vrednosti, zato jih ni treba preračunati. Vsa druga nedenarna sredstva in dolgovi se ustrezno preračunajo.

15 Večina nedenarnih postavk je izkazanih po nabavni vrednosti ali po stroških, zmanjšanih za amortizacijo, torej se izkažejo z zneski, ki veljajo na datum njihovega prevzema. Prevrednotene nabavne vrednosti ali stroški, zmanjšani za amortizacijo, se določijo za vsako postavko, tako da se pri izvirni vrednosti in akumulirani amortizaciji upošteva sprememba splošnega indeksa gibanja cen od datuma prevzema do konca obdobja poročanja. Nepremičnine, naprave in oprema, zaloge surovin in trgovskega blaga, dobro ime, patenti, blagovne znamke in podobna sredstva se na primer prevrednotijo od datumov njihovih nakupov. Vrednost zalog polproizvodov in dokončanih proizvodov se prevrednoti od datumov nastanka stroškov nakupa in stroškov pretvarjanja.

▼B

16 Včasih niso na voljo natančne evidence, ki se nanašajo na datum pridobitve opredmetenih osnovnih sredstev, ali jih ni mogoče oceniti. V redkih okoliščinah te vrste utegne biti v prvem obdobju, v katerem podjetje uporablja določbe tega standarda, potrebno uporabiti neodvisno oceno nabavne vrednosti posamezne take postavke kot podlago za preračun.

17 Zgodi se lahko, da za obdobja, za katera ta standard zahteva preračunano izkazovanje opredmetenih osnovnih sredstev, ni na voljo splošnega indeksa rasti cen. V redkih okoliščinah te vrste utegne biti potrebno uporabiti oceno vrednosti, ki je zasnovana na primer na gibanjih tečaja med funkcijsko valuto in razmeroma trdno tujo valuto.

18 Nekatere nedenarne postavke se evidentirajo z zneski, veljavnimi na dan, ki ni niti datum nakupa niti ►M5 konec poročevalskega obdobja; ◄ to velja na primer za opredmetena osnovna sredstva, revalorizirana na datum pred omenjenima. V takih primerih je treba knjigovodsko vrednost preračunati od dneva prevrednotenja (revalorizacije).

▼M8

19 V skladu z MSRP se prevrednoteni znesek nedenarne postavke zmanjša, če presega nadomestljivo vrednost. Prevrednoteni zneski opredmetenih osnovnih sredstev, dobrega imena, patentov in blagovnih znamk se na primer zmanjšajo na nadomestljivo vrednost, prevrednoteni zneski zalog pa na čisto iztržljivo vrednost.

20 Podjetje, v katero vlaga drugo podjetje, ki naložbo obračunava po kapitalski metodi, lahko poroča v valuti hiperinflacijskega gospodarstva. Izkaz finančnega položaja in izkaz vseobsegajočega donosa podjetja, v katero vlaga drugo podjetje, se predložita v skladu s tem standardom, da se izračuna vlagateljev delež v njegovem čistem premoženju in poslovnem izidu. Če so preračunani računovodski izkazi podjetja, v katero vlaga drugo podjetje, izraženi v tuji valuti, je pri prevedbi treba uporabiti končne tečaje.

▼B

21 Učinek inflacije se običajno ugotovi pri stroških sposojanja. Neustrezno bi bilo preračunati naložbe v dolgoročna sredstva, ki jih podjetje financira s sposojanjem, in usredstviti (kapitalizirati) tisti del stroškov sposojanja, ki odškoduje za inflacijo, če bi to naredili v istem obdobju. Opisani del stroškov sposojanja se pripozna kot odhodek v tistem obdobju, v katerem nastanejo.

22 Podjetje lahko pridobi sredstva po dogovoru, ki mu dovoljuje odložiti plačilo, ne da bi pri tem nastali izrecni stroški obresti. Če ni možno prisoditi zneska obresti, je treba taka sredstva preračunati od datuma plačila in ne od datuma nakupa.

23 [Izbrisano.]

24 V začetku prvega obdobja, v katerem podjetje uporablja določbe tega standarda, se preračunajo sestavine lastniškega kapitala, razen zadržanega čistega dobička in morebitnega prevrednotovalnega presežka, tako da se uporabi splošni indeks rasti cen od dneva, ko so lastniki prispevali omenjene sestavine ali pa so nastale kako drugače. Vsi morebitni prevrednotovalni presežki iz prejšnjih obdobij se odstranijo. Preračunani zadržani čisti dobiček se dobi na podlagi vseh drugih zneskov v ►M5 preračunanem izkazu finančnega položaja ◄.

25 Ob koncu prvega obdobja in v vseh naslednjih obdobjih se preračunajo vse sestavine lastniškega kapitala, tako da se uporabi splošni indeks rasti cen od začetka obdobja ali od dneva njegovega delovanja, če je ta datum kasnejši. Gibanja lastniškega kapitala v obravnavanem obdobju se razkrijejo v skladu z MRS 1.

▼M5

Izkaz vseobsegajočega donosa

▼B

26 Ta standard zahteva, da podjetje izrazi vse postavke v ►M5 izkazu vseobsegajočega donosa ◄ (uspeha) v merski enoti, ki velja na dan ►M5 izkaza finančnega položaja ◄. Zato je treba preračunati vse zneske, pri čemer se upoštevajo spremembe splošnega indeksa rasti cen od dneva, ko je podbetje prvič vključilo postavke prihodkov in odhodkov v računovodske izkaze.

Dobiček ali izguba iz čistega denarnega položaja

27 V obdobju inflacije podjetje, ki ima presežek denarnih sredstev nad denarnimi obveznostmi, izgublja kupno moč, podjetje, ki ima presežek denarnih dolgov nad denarnimi sredstvi, pa pridobiva kupno moč v obsegu, v katerem sredstva in dolgovi niso vezani na raven cen. Dobiček ali izguba iz čistega denarnega položaja je razlika, ki nastane pri preračunu nedenarnih sredstev, lastniškega kapitala in ►M5 postavke v izkazu vseobsegajočega donosa ◄ (uspeha) ter prilagoditvi sredstev in obveznosti, vezanih na indeks. Izguba ali dobiček se lahko oceni z uporabo spremembe splošnega indeksa rasti cen v tehtani povprečni vrednosti tistega obdobja, v katerem obstaja razlika med denarnimi sredstvi in denarnimi obveznostmi.

▼M8

28 Dobiček ali izguba iz čistega denarnega položaja se vključi v poslovni izid. Prilagoditev tistim sredstvom in dolgovom, ki so po dogovoru vezani na spremembe cen skladno s 13. členom, se pobota z dobičkom ali izgubo iz čistega denarnega položaja. Druge postavke prihodkov in odhodkov, kot so prihodki od obresti, odhodki za obresti in tečajne razlike, ki se nanašajo na vložena ali sposojena finančna sredstva, se prav tako povežejo s čistim denarnim položajem. Čeprav podjetje take postavke razkrije ločeno, je lahko koristno, če jih v izkazu vseobsegajočega donosa predstavi skupaj z dobičkom ali izgubo iz čistega denarnega položaja.

▼B

Računovodski izkazi z dnevnimi vrednostmi

▼M5

Izkaz finančnega položaja

▼B

29 Postavke, ki so izkazane po dnevnih vrednostih, se ne preračunajo, ker so že izražene v merski enoti, ki velja na dan ►M5 izkaza finančnega položaja ◄. Druge postavke v ►M5 izkazu finančnega položaja ◄ se preračunajo v skladu z 11.–25. členom.

▼M5

Izkaz vseobsegajočega donosa

▼B

30 V ►M5 izkazu vseobsegajočega donosa ◄ (uspeha), zasnovanem na dnevnih vrednostih, preden pride do preračuna, podjetje običajno poroča o vrednostih, ki so veljale takrat, ko je prišlo do transakcij ali drugih poslovnih dogodkov, zaradi katerih so se omenjene vrednosti pojavile. Stroške prodaje in amortizacijo evidentira po dnevnih vrednostih ob porabi; stroške prodaje in druge stroške evidentira po njihovih v denarju izraženih zneskih, kakršni so bili ob nastanku. Zato je treba vse zneske preračunati v mersko enoto, ki velja na dan ►M5 izkaza finančnega položaja ◄, tako da se uporabi splošni indeks rasti cen.

Dobiček ali izguba iz čistega denarnega položaja

31 Dobiček ali izguba čistega denarnega stanja se obračuna v skladu s 27. in 28. členom.

Davki

32 Zaradi preračuna računovodskih izkazov v skladu s tem standardom lahko nastanejo razlike med knjigovodsko vrednostjo posameznih sredstev in obveznosti v ►M5 izkazu finančnega položaja ◄ in njihovih davčnih osnov. Te razlike se obračunavajo v skladu z MRS 12 – *Davek iz dobička*.

Izkazi denarnih tokov

33 Ta standard zahteva, da podjetje vse postavke v izkazu denarnih tokov izrazi v merski enoti, ki velja na dan ►M5 izkaza finančnega položaja ◄.

▼B

Ustrezni podatki

▼M8

34 Ustrezni podatki za prejšnje obdobje poročanja, pa naj so zasnovani na metodi izvirnih vrednosti ali metodi dnevnih vrednosti, se prilagodijo z uporabo splošnega indeksa gibanja cen; tako podjetje predstavi primerljive računovodske izkaze v merski enoti, ki velja ob koncu obdobja poročanja, na katero se računovodski izkazi nanašajo. Tudi informacije, ki jih podjetje razkrije v zvezi s prejšnjimi obdobji, se prikažejo v merski enoti, ki velja ob koncu obdobja poročanja. Za predstavitev primerljivih vrednosti v različni predstavitveni valuti veljata 42.(b) in 43. člen MRS 21.

▼B

Konsolidirani računovodski izkazi

35 Obvladujoče podjetje, ki poroča v valuti hiperinflacijskega gospodarstva, ima lahko odvisna podjetja, ki prav tako poročajo v valutah hiperinflacijskih gospodarstev. Računovodske izkaze kateregakoli od takih odvisnih podjetij je treba preračunati z uporabo splošnega indeksa rasti cen države, v valuti katere podjetje poroča, preden se vključijo v konsolidirane računovodske izkaze, ki jih objavlja njegovo obvladujoče podjetje. Če táko odvisno podjetje posluje v tujini, je treba njegove preračunane računovodske izkaze prevesti po končnih tečajih. O računovodskih izkazih odvisnih podjetij, ki ne poročajo v valutah hiperinflacijskih gospodarstev, je govora v MRS 21.

36 Pri konsolidaciji računovodskih izkazov, katerih ►M5 konci poročevalskih obdobij ◄ se razlikujejo, je treba vse postavke, denarne in nedenarne, preračunati v mersko enoto, ki velja na datum konsolidiranih računovodskih izkazov.

Izbira in uporaba splošnega indeksa rasti cen

37 Preračunavanje računovodskih izkazov v skladu s tem standardom zahteva uporabo splošnega indeksa rasti cen, ki odseva spremembe splošne kupne moči. Priporočljivo je, da vsa podjetja, ki poročajo v valuti istega gospodarstva, uporabljajo isti indeks.

GOSPODARSTVA, KI NISO VEČ HIPERINFLACIJSKA

38 Ko gospodarstvo ni več hiperinflacijsko ter podjetje preneha pripravljati in predstavljati svoje računovodske izkaze v skladu s tem standardom, mora obravnavati zneske, izražene v merski enoti, ki je veljala ob koncu prejšnjega poročevalskega obdobja, kot podlago za knjigovodske vrednosti v računovodskih izkazih za naslednja obdobja.

RAZKRITJA

39 Razkriti se morajo:

(a) dejstvo, da je prišlo do preračuna računovodskih izkazov in ustreznih podatkov za prejšnja obdobja zaradi sprememb splošne kupne moči funkcijske valute, in da so zaradi tega računovodski izkazi predstavljeni v merski enoti, ki velja na dan ►M5 izkaza finančnega položaja ◄,

▼B

(b) ali so računovodski izkazi zasnovani na metodi izvirnih vrednosti ali na metodi dnevnih vrednosti, ter

(c) značilnosti in raven indeksa rasti cen na dan ►M5 izkaza finančnega položaja ◄ ter spremembe indeksa v obravnavanem in prejšnjem poročevalskem obdobju.

40 Razkritja, ki jih zahteva ta standard, so nujna za pojasnitev podlage za obravnavanje učinkov inflacije v računovodskih izkazih. Poleg tega je njihov namen zagotoviti še druge informacije, ki so potrebne za razumevanje omenjene podlage in na njej izračunanih zneskov.

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

41 Ta standard se začne uporabljati za računovodske izkaze za obdobja, ki se začnejo 1. januarja 1990 ali kasneje.

▼M32

_____

▼B

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 32

Finančni instrumenti: predstavljanje

CILJ

1 [Izbrisano.]

2 Cilj tega standarda je določiti načela za predstavljanje finančnih instrumentov kot obveznosti ali lastniški kapital in za izravnavo finančnih sredstev in finančnih obveznosti. Uporablja se za razvrščanje finančnih instrumentov, z vidika izdajatelja, v finančna sredstva, finančne obveznosti in instrumente lastniškega kapitala; razvrščanje s tem povezanih obresti, dividend, izgub in dobičkov; in okoliščine, v katerih naj se izvede izravnava finančnih sredstev in finančnih obveznosti.

▼M53

3 Načela v tem standardu dopolnjujejo načela za pripoznavanje in merjenje finančnih sredstev in finančnih obveznosti v MSRP 9 *Finančni instrumenti* ter za razkrivanje informacij o njih v MSRP 7 *Finančni instrumenti: razkritja*.

▼B

PODROČJE UPORABE

▼M53

4 Ta standard morajo uporabljati vsa podjetja za vse vrste finančnih instrumentov, razen za:

(a) deleže v odvisnih podjetjih, pridruženih podjetjih ali skupnih podvigih, ki se obračunavajo v skladu z MSRP 10 *Konsolidirani računovodski izkazi*, MRS 27 *Ločeni računovodski izkazi* ali MRS 28 *Finančne naložbe v pridružena podjetja in skupne podvige*. Vendar MSRP 10, MRS 27 ali MRS 28 v nekaterih primerih od podjetja zahtevajo ali mu dopuščajo obračunavanje deleža v odvisnem podjetju, pridruženem podjetju ali skupnem podvigu z uporabo MSRP 9; v takih primerih podjetja uporabljajo zahteve iz tega standarda. Podjetja morajo uporabljati ta standard tudi za vse izvedene finančne instrumente, povezane z deleži v odvisnih podjetjih, pridruženih podjetjih ali v skupnih podvigih.

▼B

(b) pravicah in obvezah zaposlovalcev po programih zaslužkov zaposlencev, za katere velja MRS 19 *Zaslužki zaposlencev*.

▼M12

_____

▼M53

(d) zavarovalne pogodbe, kot so opredeljene v MSRP 4 *Zavarovalne pogodbe*. Vendar se ta standard uporablja za izvedene finančne instrumente, ki so vgrajeni v zavarovalne pogodbe, če MSRP 9 zahteva, da jih podjetje obračunava ločeno. Poleg tega mora izdajatelj ta standard uporabljati za pogodbe o finančnem poroštvu, če za pripoznavanje in merjenje pogodb uporablja MSRP 9; vendar mora izdajatelj uporabljati MSRP 4, če se v skladu s 4.(d) členom MSRP 4 odloči uporabljati MSRP 4 za pripoznavanje in merjenje pogodb.

▼M53

(e) finančne instrumente, ki spadajo v področje uporabe MSRP 4, ker vsebujejo element diskrecijske udeležbe. Izdajatelj teh instrumentov je oproščen uporabe 15.–32. člena in AG25.–AG35. člena tega standarda za te elemente v zvezi z razlikovanjem med finančnimi obveznostmi in kapitalskimi instrumenti. Vendar pa za te instrumente veljajo vse ostale zahteve iz tega standarda. Ta standard velja tudi za izvedene finančne instrumente, ki so vgrajeni v take instrumente (glej MSRP 9).

▼B

(f) finančni instrumenti, pogodbe in obveznosti iz plačilnih transakcij z delnicami, za katere velja MSRP 2 *Plačilo z delnicami*, razen za

(i) pogodbe v okviru 8.–10. člena tega standarda, za katere se uporablja ta standard,

(ii) in 34. člen tega standarda, ki se uporabljata za lastne delnice, kupljene, izdane ali umaknjene v povezavi s programi delniških opcij za zaposlence, programi nakupov delnic za zaposlence in vsemi drugimi dogovori za plačilo z delnicami.

5-7 [Izbrisano.]

▼M53

8 Ta standard se uporablja za pogodbe o nakupu ali prodaji nefinančnega sredstva, ki se lahko poravnajo neto z denarnimi sredstvi ali drugim finančnim instrumentom ali z menjavo finančnih instrumentov, kot da bi bile te pogodbe finančni instrumenti, razen za pogodbe, ki jih je podjetje sklenilo in jih še naprej poseduje za namene prejema ali izročitve nefinančnega sredstva v skladu s pričakovanimi potrebami po nakupu, prodaji ali uporabi. Vendar se mora ta standard uporabljati za tiste pogodbe, za katere podjetje določi, da se merijo po pošteni vrednosti prek poslovnega izida v skladu z 2.5. členom MSRP 9 *Finančni instrumenti.*

▼B

9 Obstaja več načinov za poravnavo pogodbe za nakup ali prodajo nefinančnega sredstva z denarjem ali drugim finančnim *inštrumentom* ali z menjavo finančnih instrumentov. Ti načini so:

(a) ko pogoji iz pogodbe omogočajo vsaki stranki pravico do poravnave z denarjem ali drugim finančnim *instrumentom*, ali z zamenjavo finančnih instrumentov,

(b) ko sposobnost poravnave z denarjem ali drugim finančnim instrumentom, ali z menjavo finančnih instrumentov, ni izrecno podana v pogodbenih pogojih, vendar podjetje običajno poravnava podobne pogodbe z denarjem ali drugim finančnim instrumentom ali z menjavo finančnih instrumentov (bodisi nasprotni stranki bodisi s sklenitvijo pogodbe o pobotanju ali s prodajo pogodbe pred uveljavitvijo ali potekom),

(c) ko pri podobnih pogodbah podjetje običajno prevzame zadevni predmet pogodbe in ga proda kmalu po dobavi, z namenom ustvarjati dobiček iz kratkoročnih nihanj cen ali trgovčeve razlike v ceni, ter

(d) ko je nefinančno sredstvo, ki je predmet pogodbe, takoj pretvorljivo v denar.

▼B

Pogodba, za katero velja točka (b) ali (c), ni sklenjena z namenom za prejem ali izročitev nefinančnega sredstva v skladu s pričakovanimi potrebami po nakupu, prodaji ali uporabi v podjetju, in zato spada v področje tega standarda. Druge pogodbe, za katere velja 8. člen, se oceni, da se ugotovi, ali so bile sklenjene in so še naprej v posesti z namenom za prejem ali izročitev nefinančnega sredstva v skladu s pričakovanimi potrebami po nakupu, prodaji ali uporabi v podjetju, in zato spadajo v področje tega standarda.

10 Pisna opcija za nakup ali prodajo nefinančnega sredstva z denarjem ali drugim finančnim *instrumentom* ali z menjavo finančnih instrumentov, v skladu s 9.(a) ali (d) členom, spada v področje tega standarda. Takšna pogodba ne more biti sklenjena za prejem ali izročitev nefinančnega sredstva v skladu s pričakovanimi potrebami po nakupu, prodaji ali uporabi v podjetju.

OPREDELITVE POJMOV (GLEJTE TUDI AG3.–AG23. ČLEN)

11 V tem standardu so uporabljeni naslednji izrazi, katerih pomeni so natančno določeni:

Finančni instrument je vsaka pogodba, na podlagi katere nastane finančno sredstvo enega podjetja in finančna obveznost ali kapitalski instrument drugega podjetja.

Finančno sredstvo je vsako sredstvo, ki je:

(a) denar,

(b) kapitalski instrument drugega podjetja,

(c) pogodbena pravica:

(i) prejeti denar ali drugačno finančno sredstvo od drugega podjetja, ali

(ii) zamenjati z drugim podjetjem finančna sredstva ali finančne obveznosti pod pogoji, ki utegnejo biti ugodni za podjetje, ali

(d) pogodba, ki se lahko poravna, ali se bo poravnala, z lastnimi kapitalskimi instrumenti podjetja in je:

(i) neizpeljan (instrument), za katerega je podjetje (lahko) zavezano prejeti spremenljivo število lastnih kapitalskih instrumentov podjetja, ali

▼M6

(ii) izpeljan instrument, ki se lahko ali se bo poravnal drugače kot z zamenjavo določenega zneska denarja ali drugega finančnega sredstva za določeno število lastnih kapitalskih instrumentov podjetja. Za ta namen lastni kapitalski instrumenti podjetja ne zajemajo prodajljivih finančnih instrumentov, ki so razvrščeni kot kapitalski instrumenti v skladu s 16.A in 16.B členom, instrumentov, ki določajo, da mora podjetje drugi stranki izročiti sorazmerni delež čistih sredstev podjetja le pri prenehanju obstoja, in so razvrščeni kot kapitalski instrumenti v skladu s 16.C in 16.D členom, ali instrumentov, ki so pogodbe za prihodnji prejem ali izročitev lastnih kapitalskih instrumentov podjetja.

▼M6

Finančna obveznost je vsaka obveznost, ki je:

(a) pogodbena obveza:

(i) izročiti drugemu podjetju denar ali drugačno finančno sredstvo ali

(ii) zamenjati z drugim podjetjem finančna sredstva ali finančne obveznosti pod pogoji, ki utegnejo biti neugodni za podjetje, ali

(b) pogodba, ki se lahko poravna ali se bo poravnala z lastnimi kapitalskimi instrumenti podjetja in je:

(i) neizpeljan instrument, za katerega je podjetje (lahko) zavezano izročiti spremenljivo število lastnih kapitalskih instrumentov podjetja, ali

(ii) ►M21 izpeljan instrument, ki se lahko ali se bo poravnal drugače kot z zamenjavo določenega zneska denarja ali drugega finančnega sredstva za določeno število lastnih kapitalskih instrumentov podjetja. Za ta namen so pravice, opcije ali nakupni boni za pridobitev določenega števila lastnih kapitalskih instrumentov podjetja v zameno za določen znesek v kateri koli valuti kapitalski instrumenti, če podjetje vsem svojim obstoječim lastnikom istega razreda ponudi sorazmerno pravice, opcije ali nakupne bone lastnih neizpeljanih kapitalskih instrumentov. Poleg tega so za ta namen lastni kapitalski instrumenti podjetja ◄ ne zajemajo prodajljivih finančnih instrumentov, ki so razvrščeni kot kapitalski instrumenti v skladu s 16.A in 16.B členom, instrumentov, ki določajo, da mora podjetje drugi stranki izročiti sorazmerni delež čistih sredstev podjetja le pri prenehanju obstoja, in so razvrščeni kot kapitalski instrumenti v skladu s 16.C in 16.D členom, ali instrumentov, ki so pogodbe za prihodnji prejem ali izročitev lastnih kapitalskih instrumentov podjetja.

Instrument, ki ustreza opredelitvi pojma finančne obveznosti, je izjemoma razvrščen kot kapitalski instrument, če ima vse značilnosti in izpolnjuje pogoje iz 16.A in 16.B člena ali 16.C in 16.D člena.

▼B

Kapitalski instrument je vsaka pogodba, ki dokazuje preostali delež v sredstvih podjetja po odštetju vseh njegovih obveznosti.

▼M33

Poštena vrednost je cena, ki bi se prejela za prodajo sredstva ali plačala za prenos obveznosti v redni transakciji med udeleženci na trgu na datum merjenja. (Glej MSRP 13 *Merjenje poštene vrednosti*.)

▼M6

Prodajljiv instrument je finančni instrument, ki daje imetniku pravico prodati instrument nazaj izdajatelju za denar ali drugo finančno sredstvo ali ki se samodejno proda nazaj izdajatelju ob pojavu negotovega prihodnjega dogodka ali smrti ali upokojitve imetnika instrumenta.

▼M53

12 Naslednji izrazi so opredeljeni v Prilogi A k MSRP 9 ali 9. členu MRS 39 *Finančni instrumenti: pripoznavanje in merjenje* in imajo v tem standardu pomen, kot je določen v MRS 39 in MSRP 9:

— odplačna vrednost finančnega sredstva ali finančne obveznosti

— odprava pripoznanja

— izpeljani (finančni) instrument (tudi izvedeni finančni instrument)

— metoda efektivnih obresti

— pogodba o finančnem poroštvu

— finančna obveznost po pošteni vrednosti prek poslovnega izida

— trdna obveza

— napovedana transakcija

— uspešnost varovanja pred tveganjem

— pred tveganjem varovana postavka

— instrument za varovanje pred tveganjem

— v posesti za trgovanje

— običajen nakup ali prodaja

— transakcijski stroški.

▼B

13 V tem standardu se „pogodba“ in „pogodben“ nanašata na dogovor med dvema ali več strankami z jasnimi gospodarskimi posledicami, ki se jim stranki (stranke) sploh ne moreta (morejo) izogniti ali pa imata (imajo) za to le malo možnosti, običajno zato, ker je dogovor izvršljiv po zakonu. Pogodbe, torej tudi finančni instrumenti, imajo lahko različne oblike in niso nujno v pisni obliki.

14 V tem standardu se „podjetje“ nanaša na posameznike, družbe z omejeno ali neomejeno odgovornostjo, uradno registrirane organizacije, skrbniške ustanove (trust) in vladne agencije.

PREDSTAVLJANJE

▼M6

Obveznosti in lastniški kapital (glejte tudi AG13.–AG14.J in AG25.–AG29.A člen)

▼B

15 Izdajatelj finančnega instrumenta mora tak instrument ali njegove sestavne dele razvrstiti, pri začetnem pripoznanju, kot finančno obveznost, finančno sredstvo ali kapitalski instrument v skladu z vsebino pogodbenega sporazuma in opredelitvijo pojmov finančna obveznost, finančno sredstvo in kapitalski instrument.

16 Ko izdajatelj uporabi opredelitve iz 11. člena, za določitev, ali se finančni instrument šteje kot kapitalski instrument in ne kot finančna obveznost, je ta instrument kapitalski instrument samo v primeru, če sta izpolnjena oba pogoja (a) in (b) spodaj.

(a) Ta instrument ne pomeni nobene pogodbene obveze:

(i) izročiti drugemu podjetju denar ali drugačno finančno sredstvo, ali

(ii) zamenjati z drugim podjetjem finančna sredstva ali finančne obveznosti pod pogoji, ki utegnejo biti neugodni za izdajatelja.

▼**M21**

(b) Če se instrument lahko poravna ali se bo poravnal z lastnimi kapitalskimi instrumenti izdajatelja in je:

(i) neizpeljan instrument, ki za izdajatelja ne pomeni nobene pogodbene obveznosti izročiti spremenljivo število njegovih lastnih kapitalskih instrumentov, ali

(ii) izpeljan instrument, ki ga bo izdajatelj poravnal samo z zamenjavo določenega zneska denarja ali drugega finančnega sredstva za določeno število izdajateljevih lastnih kapitalskih instrumentov. Za ta namen so pravice, opcije ali nakupni boni za pridobitev določenega števila lastnih kapitalskih instrumentov podjetja v zameno za določen znesek v kateri koli valuti kapitalski instrumenti, če podjetje vsem svojim obstoječim lastnikom istega razreda ponudi sorazmerno pravice, opcije ali nakupne bone lastnih neizpeljanih kapitalskih instrumentov. Poleg tega za ta namen lastni kapitalski instrumenti izdajatelja ne zajemajo instrumentov, ki imajo vse značilnosti in izpolnjujejo pogoje, opisane v 16.A in 16.B členu ali 16.C in 16.D členu, ali instrumentov, ki so pogodbe za prihodnji prejem ali izročitev izdajateljevih lastnih kapitalskih instrumentov.

▼**M6**

Pogodbena obveza, tudi tista, ki izhaja iz izpeljanega finančnega instrumenta, ki bo ali bi lahko povzročil prihodnji prejem ali izročitev izdajateljevih lastnih kapitalskih instrumentov, vendar ne izpolnjuje pogojev (a) in (b) zgoraj, ni kapitalski instrument. Instrument, ki ustreza opredelitvi pojma finančna obveznost, je izjemoma razvrščen kot kapitalski instrument, če ima vse značilnosti in izpolnjuje pogoje iz 16.A in 16.B člena ali 16.C in 16.D člena.

Prodajljivi instrumenti

16A Prodajljiv finančni instrument zajema pogodbeno obvezo, da izdajatelj ponovno kupi ali odkupi ta instrument za denar ali drugo finančno sredstvo ob uveljavljanju prodajne opcije. Kot izjema od opredelitve pojma finančna obveznost je instrument, ki zajema takšno obvezo, razvrščen kot kapitalski instrument, če ima vse naslednje značilnosti:

(a) Imetniku daje pravico do sorazmernega deleža čistih sredstev podjetja v primeru prenehanja obstoja podjetja. Čista sredstva podjetja so sredstva, ki ostanejo po odštetju vseh drugih zahtevkov za njegova sredstva. Sorazmerni delež se določi z:

(i) delitvijo čistih sredstev podjetja ob prenehanju obstoja na enote enake vrednosti in

(ii) množenjem te vrednosti s številom enot, ki jih ima imetnik finančnega instrumenta.

(b) Instrument je v skupini instrumentov, ki je podrejena vsem drugim skupinam instrumentov. Instrument je v takšni skupini, če:

(i) nima prednosti pred drugimi zahtevki za sredstva podjetja ob prenehanju obstoja in

(ii) ga ni treba zamenjati v drug instrument pred vključitvijo v skupino instrumentov, ki je podrejena vsem drugim skupinam instrumentov.

▼**M6**

(c) Vsi finančni instrumenti v skupini instrumentov, ki je podrejena vsem drugim skupinam instrumentov, imajo enake značilnosti. Biti morajo na primer prodajljivi in formula ali druga metoda, ki se uporablja za izračun cene ponovnega nakupa ali odkupa, je enaka za vse instrumente v tej skupini.

(d) Razen pogodbene obveze izdajatelja za ponovni nakup ali odkup instrumenta za denar ali drugo finančno sredstvo instrument ne zajema pogodbene obveze izročiti drugemu podjetju denar ali drugo finančno sredstvo ali zamenjati z drugim podjetjem finančna sredstva ali finančne obveznosti pod pogoji, ki utegnejo biti neugodni za podjetje, in ni pogodba, ki se lahko poravna, ali se bo poravnala, z lastnimi kapitalskimi instrumenti podjetja, kot je določeno v točki (b) opredelitve pojma finančna obveznost.

(e) Skupni pričakovani denarni tokovi, ki se lahko pripišejo instrumentu v dobi uporabe instrumenta, temeljijo zlasti na poslovnem izidu, spremembi pripoznanih čistih sredstev ali spremembi poštene vrednosti pripoznanih in nepripoznanih čistih sredstev podjetja v dobi uporabe instrumenta (brez učinkov instrumenta).

16B Instrument, ki ima vse zgoraj navedene značilnosti, je lahko razvrščen kot kapitalski instrument, če izdajatelj nima drugega finančnega instrumenta ali pogodbe:

(a) katere skupni denarni tokovi temeljijo zlasti na poslovnem izidu, spremembi pripoznanih čistih sredstev ali spremembi poštene vrednosti pripoznanih in nepripoznanih čistih sredstev podjetja (brez učinkov takšnega instrumenta ali pogodbe) in

(b) ki znatno omejuje ali določa preostali donos imetnikom prodajljivih instrumentov.

Za uporabo tega pogoja podjetje ne upošteva nefinančnih pogodb z imetnikom instrumenta iz 16.A člena, v katerih so pogodbeni roki in pogoji podobni pogodbenim rokom in pogojem enake pogodbe, ki se lahko sklene med osebo, ki ni imetnik instrumenta, in izdajateljskim podjetjem. Če podjetje ne more določiti, da je ta pogoj izpolnjen, prodajljivega instrumenta ne razvrsti kot kapitalskega instrumenta.

Instrumenti ali sestavine instrumentov, ki določajo, da mora podjetje drugi stranki izročiti sorazmerni delež čistih sredstev podjetja le pri prenehanju obstoja

16C Nekateri finančni instrumenti vključujejo pogodbeno obvezo, da mora izdajateljsko podjetje drugemu podjetju izročiti sorazmerni delež svojih čistih sredstev le pri prenehanju obstoja. Obveza nastane, ker je prenehanje obstoja gotovo in podjetje nanj ne more vplivati (na primer podjetje z omejenim rokom obstoja) ali ker je prenehanje obstoja negotovo, vendar se lahko za to odloči imetnik instrumenta. Kot izjema od opredelitve pojma finančna obveznost je instrument, ki zajema takšno obvezo, razvrščen kot kapitalski instrument, če ima vse naslednje značilnosti:

▼**M6**

(a) Imetniku daje pravico do sorazmernega deleža čistih sredstev podjetja v primeru prenehanja obstoja podjetja. Čista sredstva podjetja so sredstva, ki ostanejo po odštetju vseh drugih zahtevkov za njegova sredstva. Sorazmerni delež se določi z:

(i) delitvijo čistih sredstev podjetja ob prenehanju obstoja na enote enake vrednosti in

(ii) množenjem te vrednosti s številom enot, ki jih ima imetnik finančnega instrumenta.

(b) Instrument je v skupini instrumentov, ki je podrejena vsem drugim skupinam instrumentov. Instrument je v takšni skupini, če:

(i) nima prednosti pred drugimi zahtevki za sredstva podjetja ob prenehanju obstoja in

(ii) ga ni treba zamenjati v drug instrument pred vključitvijo v skupino instrumentov, ki je podrejena vsem drugim skupinam instrumentov.

(c) Vsi finančni instrumenti v skupini instrumentov, ki je podrejena vsem drugim skupinam instrumentov, morajo imeti enako pogodbeno obvezo, da mora izdajateljsko podjetje izročiti sorazmerni delež svojih čistih sredstev ob prenehanju obstoja.

16D Instrument, ki ima vse zgoraj navedene značilnosti, je lahko razvrščen kot kapitalski instrument, če izdajatelj nima drugega finančnega instrumenta ali pogodbe:

(a) katere skupni denarni tokovi temeljijo zlasti na poslovnem izidu, spremembi pripoznanih čistih sredstev ali spremembi poštene vrednosti pripoznanih in nepripoznanih čistih sredstev podjetja (brez učinkov takšnega instrumenta ali pogodbe) in

(b) ki znatno omejuje ali določa preostali donos imetnikom instrumentov.

Za uporabo tega pogoja podjetje ne upošteva nefinančnih pogodb z imetnikom instrumenta iz 16.C člena, v katerih so pogodbeni roki in pogoji podobni pogodbenim rokom in pogojem enake pogodbe, ki se lahko sklene med osebo, ki ni imetnik instrumenta, in izdajateljskim podjetjem. Če podjetje ne more določiti, da je ta pogoj izpolnjen, instrumenta ne razvrsti kot kapitalskega instrumenta.

▼M6

Prerazvrstitev prodajljivih instrumentov in instrumentov, ki določajo, da mora podjetje drugi stranki izročiti sorazmerni delež čistih sredstev podjetja le pri prenehanju obstoja

16E Podjetje razvrsti finančni instrument kot kapitalski instrument v skladu s 16.A in 16.B členom ali 16.C in 16.D členom od dneva, od katerega ima instrument vse značilnosti in izpolnjuje pogoje iz navedenih členov. Podjetje prerazvrsti finančni instrument od dneva, od katerega instrument nima več vseh značilnosti ali ne izpolnjuje več vseh pogojev iz navedenih členov. Če podjetje na primer odkupi vse svoje izdane neprodajljive instrumente in imajo kakršni koli prodajljivi instrumenti, ki ostanejo neizrabljeni, vse značilnosti in izpolnjujejo vse pogoje iz 16.A in 16.B člena, podjetje prerazvrsti prodajljive instrumente kot kapitalske instrumente od dneva, ko odkupi neprodajljive instrumente.

16F Podjetje obravnava prerazvrstitev instrumenta v skladu s 16.E členom na naslednji način:

(a) Podjetje prerazvrsti kapitalski instrument kot finančno obveznost od dneva, od katerega instrument nima več vseh značilnosti ali ne izpolnjuje več pogojev iz 16.A in 16.B člena ali 16.C in 16.D člena. Finančna obveznost se meri po pošteni vrednosti instrumenta na dan prerazvrstitve. Podjetje pripozna v lastniškem kapitalu kakršno koli razliko med knjigovodsko vrednostjo kapitalskega instrumenta in pošteno vrednostjo finančne obveznosti na dan prerazvrstitve.

(b) Podjetje prerazvrsti finančno obveznost kot lastniški kapital od dneva, od katerega ima instrument vse značilnosti in izpolnjuje pogoje iz 16.A in 16.B člena ali 16.C in 16.D člena. Kapitalski instrument se meri po knjigovodski vrednosti finančne obveznosti na dan prerazvrstitve.

▼B

Ni pogodbene obveznosti za izročitev denarja ali drugega finančnega sredstva (16.(a) člen)

►M6 17 Razen v okoliščinah iz 16.A in 16.B člena ali 16.C in 16.D člena je pomembna značilnost pri razlikovanju med finančno obveznostjo in kapitalskim instrumentom obstoj pogodbene obveze ene stranke na podlagi finančnega instrumenta (izdajatelja), da bodisi izroči denar ali kako drugo finančno sredstvo drugi stranki (imetniku) bodisi zamenja finančna sredstva ali finančne obveznosti z imetnikom pod pogoji, ki utegnejo biti za izdajatelja neugodni. ◄ Čeprav ima lahko imetnik kapitalskega instrumenta pravico prejeti sorazmerni delež vseh dividend ali drugih distribucij iz kapitala, izdajatelj nima pogodbene obveze izvršiti takih distribucij, ker se od njega ne more zahtevati izročitve denarja ali drugega finančnega sredstva drugi stranki.

▼M6

18 Vsebina finančnega instrumenta in ne njegova pravna oblika je odločujoča za njegovo razvrstitev v izkazu finančnega položaja podjetja. Vsebina in pravna oblika morata biti med seboj skladni, vendar ni vedno tako. Nekateri finančni instrumenti po pravni obliki spadajo med postavke lastniškega kapitala, po vsebini pa so obveznosti, medtem ko imajo drugi lahko značilnosti kapitalskih instrumentov in značilnosti finančnih obveznosti. Na primer:

▼B

(a) prednostna delnica, katere izdajatelj sprejme obvezo, da bo delnico kasneje tudi odkupil za določen ali določljiv znesek na določen ali določljiv dan v prihodnosti, ali ki daje imetniku pravico zahtevati od izdajatelja odkup instrumenta na določen dan ali po njem za določen ali določljiv znesek, je finančna obveznost.

▼M6

(b) finančni instrument, ki daje imetniku pravico, da ga proda nazaj izdajatelju za denar ali drugo finančno sredstvo („prodajljiv instrument“), je finančna obveznost, razen v primeru instrumentov, ki so razvrščeni kot kapitalski instrumenti v skladu s 16.A in 16.B členom ali 16.C in 16.D členom. Finančni instrument je finančna obveznost celo takrat, ko se znesek denarja ali drugo finančno sredstvo določi na podlagi nekega indeksa ali druge postavke, ki ima možnost povečanja ali zmanjšanja. Obstoj opcije za imetnika, da proda finančni instrument nazaj izdajatelju za denar ali drugo finančno sredstvo, pomeni, da prodajljivi instrument ustreza opredelitvi pojma finančna obveznost, razen v primeru instrumentov, ki so razvrščeni kot kapitalski instrumenti v skladu s 16.A in 16.B členom ali 16.C in 16.D členom. Odprti vzajemni skladi, naložbeni skladi z enotami, osebne družbe in nekatera zadružna podjetja lahko na primer dajo svojim lastnikom enot ali članom pravico do odkupa njihovih deležev v podjetju izdajatelja, ob katerem koli času, za denar, tako da se deleži lastnikov enot ali članov razvrstijo kot finančne obveznosti, razen v primeru instrumentov, ki so razvrščeni kot kapitalski instrumenti v skladu s 16.A in 16.B členom ali 16.C in 16.D členom. Vendar razvrstitev med finančne obveznosti ne izključuje uporabe deskriptorjev, kot so „čista vrednost sredstev, ki se da pripisati lastnikom enot,“ in „sprememba čiste vrednosti sredstev, ki se da pripisati lastnikom enot,“ v finančnih izkazih podjetja, ki nima vplačanega lastniškega kapitala (kot so nekateri vzajemni skladi in naložbeni skladi z enotami, glejte Ponazorilni zgled št. 7) ali uporabe dodatnega razkritja, da bi prikazali, da celotni deleži članov vsebujejo postavke, kot so rezerve, ki ustrezajo opredelitvi pojma lastniški kapital, in prodajljive instrumente, ki ji ne ustrezajo (glejte Ponazorilni zgled št. 8).

19 Če podjetje nima brezpogojne pravice, da bi se izognilo izročitvi denarja ali drugega finančnega sredstva za poravnavo pogodbene obveze, obveza ustreza opredelitvi pojma finančna obveznost, razen v primeru instrumentov, ki so razvrščeni kot kapitalski instrumenti v skladu s 16.A in 16.B členom ali 16.C in 16.D členom. Na primer:

▼B

(a) omejitev možnosti podjetja, da izpolni svojo pogodbeno obvezo, kot je na primer pomanjkanje deviz ali potreba po pridobitvi dovoljenja uradnega organa za plačilo, ne zanika pogodbene obveze podjetja ali imetnikove pogodbene pravice, ki izhaja iz takega instrumenta,

(b) pogodbena obveza, ki je odvisna od nasprotne stranke, ki uveljavlja svojo pravico do odkupa, je finančna obveznost, ker to podjetje nima nepogojne pravice, da bi se izognilo izročitvi denarja ali drugega finančnega sredstva.

▼B

20 Finančni instrument, ki ne izrecno vzpostavlja pogodbene obveze izročitve denarja ali drugega finančnega sredstva, lahko posredno povzroči nastanek pogodbene obveze s svojimi roki in pogoji. Na primer:

(a) finančni instrument lahko vsebuje nefinančno obvezo, ki jo je treba poravnati samo v primeru, če podjetje ne izvrši distribucij ali odkupi instrumenta. Če se podjetje lahko izogne prenosu denarnih sredstev ali drugega finančnega sredstva le s poravnavo nefinančne obveze, je finančni instrument finančna obveznost.

(b) finančni instrument je finančna obveznost, če omogoča, da bo ob poravnavi podjetje izročilo bodisi:

(i) denar ali drugačno finančno sredstvo, ali

(ii) svoje lastne delnice, katerih vrednost je določena, da znatno presega vrednost denarja ali drugega finančnega sredstva.

Čeprav podjetje nima izrecne pogodbene obveze, da izroči denar ali drugo finančno sredstvo, je vrednost poravnave z delnicami takšna, da bo podjetje poravnalo z denarjem. V vsakem primeru ima imetnik po vsebini jamstvo za prejem zneska, ki je najmanj enak možnosti denarne poravnave (glejte 21. člen).

Poravnava v lastnih kapitalskih instrumentih podjetja (16.(b) člen)

21 Pogodba ni kapitalski instrument zgolj zato, ker lahko povzroči prejem ali izročitev lastnih kapitalskih instrumentov podjetja. Podjetje ima lahko pogodbeno pravico ali obvezo prejeti ali izročiti neko število svojih lastnih delnic ali drugih kapitalskih instrumentov, ki se razlikuje, tako da je poštena vrednost lastnih kapitalskih instrumentov podjetja, ki jih bo prejelo ali izročilo, enaka znesku pogodbene pravice ali obveze. Takšna pogodbena pravica ali obveza je lahko za določen znesek ali znesek, ki delno ali v celoti niha kot odziv na spremembe v drugi spremenljivki, ne v tržni ceni lastnih kapitalskih instrumentov podjetja (npr. obrestna mera, cena blaga ali cena finančnega instrumenta). Dva primera sta (a) pogodba za izročitev toliko lastnih kapitalskih instrumentov podjetja, katerih vrednost je enaka 100 DE ([1]) in (b) pogodba za izročitev toliko lastnih kapitalskih instrumentov podjetja, ki so vrednostno enaki 100 unč zlata. Takšna pogodba je finančna obveznost podjetja, čeprav jo podjetje mora ali lahko poravna z izročitvijo svojih lastnih kapitalskih instrumentov. Ni kapitalski instrument, ker uporablja podjetje spremenljivo število svojih lastnih kapitalskih instrumentov kot sredstvo za poravnavo pogodbe. Tako ta pogodba ne dokazuje preostalega deleža v sredstvih podjetja po odštetju vseh njegovih obveznosti.

([1]) V tem standardu so denarni zneski izraženi v „denarnih enotah“ (DE).

▼B

►M6 22 Razen kot je določeno v 22.A členu, je pogodba, ki jo bo poravnalo podjetje, ki (prejema ali) izroča določeno število svojih lastnih kapitalskih instrumentov v zamenjavo za določen znesek denarja ali drugega finančnega sredstva, kapitalski instrument. Na primer, ◄ izdana delniška opcija, ki daje nasprotni stranki pravico nakupa določenega števila delnic podjetja za določeno ceno ali za določen stalen ali postavljen znesek glavnice obveznice, je kapitalski instrument. Spremembe poštene vrednosti pogodbe, ki izhajajo iz sprememb tržnih obrestnih mer, ki ne vplivajo na znesek v denarju ali drugih finančnih sredstvih, ki bo prejet ali plačan, ali števila kapitalskih instrumentov, ki bodo prejeti ali plačani za poravnavo pogodbe, ne izključujejo tega, da je pogodba kapitalski instrument. Vsako prejeto nadomestilo (kot premija, prejeta za pisno opcijo ali nakupni bon za lastne delnice podjetja) se doda neposredno k lastniškemu kapitalu. Vsako plačano nadomestilo (kot premija, plačana za kupljeno opcijo) se neposredno odšteje od lastniškega kapitala. Spremembe poštene vrednosti kapitalskega instrumenta se ne pripoznajo v računovodskih izkazih.

▼M6

22A Če so lastni kapitalski instrumenti podjetja, ki jih bo podjetje prejelo ali izročilo za poravnavo pogodbe, prodajljivi finančni instrumenti, ki imajo vse značilnosti in izpolnjujejo pogoje iz 16.A in 16.B člena, ali instrumenti, ki določajo, da mora podjetje drugi stranki izročiti sorazmerni delež čistih sredstev podjetja le pri prenehanju obstoja, in ki imajo vse značilnosti in izpolnjujejo pogoje iz 16.C in 16.D člena, je pogodba finančno sredstvo ali finančna obveznost. To vključuje pogodbo, ki jo bo poravnalo podjetje, ki prejema ali izroča določeno število takšnih instrumentov v zamenjavo za določen znesek denarja ali drugega finančnega sredstva.

▼M53

23 Razen v okoliščinah iz 16.A in 16.B člena ali 16.C in 16.D člena pogodba, ki podjetju nalaga obvezo, da kupi lastne kapitalske instrumente za denar ali drugo finančno sredstvo, privede do finančne obveznosti za sedanjo vrednost odkupnega zneska (npr. za sedanjo vrednost terminske cene ponovnega nakupa, izpolnitvene cene opcije ali drugega odkupnega zneska). To velja tudi, če je pogodba kapitalski instrument. Tak primer je obveza podjetja na podlagi terminske pogodbe za nakup lastnih kapitalskih instrumentov za denar. Finančna obveznost se na začetku pripozna po sedanji vrednosti odkupnega zneska in se prerazvrsti iz lastniškega kapitala. Po tem se finančna obveznost meri v skladu z MSRP 9. Če pogodba poteče, ne da bi prišlo do izročitve, se knjigovodska vrednost finančne obveznosti prerazvrsti iz lastniškega kapitala. Pogodbena obveza podjetja, da kupi lastne kapitalske instrumente, privede do finančne obveze za sedanjo vrednost zneska odkupa, tudi če je obveza za nakup pogojena s tem, da nasprotna stranka uveljavi svojo pravico do odprodaje (npr. izdana prodajna opcija, ki daje nasprotni stranki pravico prodati podjetju njegove lastne kapitalske instrumente za določeno fiksno ceno).

▼B

24 Pogodba, ki jo bo poravnalo podjetje, ki izroča ali prejema določeno število svojih lastnih kapitalskih instrumentov v zamenjavo za spremenljiv znesek denarja ali drugega finančnega sredstva, je finančno sredstvo ali finančna obveznost. Primer za to je pogodba za podjetje, da izroči 100 svojih lastnih kapitalskih instrumentov v zameno za znesek denarja, izračunan kot ustreznik vrednosti 100 unč zlata.

▼B

Določbe o možni poravnavi

▼M6

25 Finančni instrument lahko zahteva od podjetja, da izroči denar ali drugo finančno sredstvo ali ga poravna tako, da bi nastala finančna obveznost, v primeru pojavljanja ali nepojavljanja negotovih prihodnjih dogodkov (ali po izidu negotovih okoliščin), ki jih ne obvladuje niti izdajatelj niti imetnik instrumenta, kot so sprememba borznega indeksa, indeksa cen potrošnega blaga, obrestne mere ali zahtev glede obdavčevanja, ali izdajateljevih prihodnjih prihodkov, čistega dobička ali razmerja med dolgom in lastniškim kapitalom. Izdajatelj takšnega instrumenta nima brezpogojne pravi¬ce, da bi se izognil izročitvi denarja ali drugega finančnega sredstva (ali drugače, da bi to poravnal na takšen način, da bi to bilo finančna obveznost). Zato je to finančna obveznost izdajatelja, razen:

(a) če del določbe o možni poravnavi, ki bi lahko zahteval poravnavo v denarju ali z drugim finančnim sredstvom (ali drugače, vendar tako, da bi to bila finančna obveznost), ni pristen,

(b) če se lahko od izdajatelja zahteva, da poravna obveznost z denarjem ali drugim finančnim sredstvom (ali drugače, da bi to poravnal na takšen način, da bi to bilo finančna obveznost) samo v primeru prenehanja obstoja izdajatelja, ali

(c) če ima instrument vse značilnosti in izpolnjuje pogoje iz 16.A in 16.B člena.

▼B

Možnosti poravnave

26 Kadar izpeljani finančni instrument daje eni stranki izbiro o tem, kako bo poravnan (npr. izdajatelj ali imetnik lahko izbereta poravnavo z denarjem ali zamenjavo delnic za denar), je to finančno sredstvo ali finančna obveznost, razen takrat, če bi vsi načini poravnave pokazali na to, da je kapitalski instrument.

27 Primer izpeljanega finančnega instrumenta z možnostjo poravnave, ki je finančna obveznost, je delniška opcija, da se izdajatelj lahko odloči za poravnavo pobotanega zneska v denarju ali z zamenjavo svojih lastnih delnic za denar. Podobno lahko nekatere pogodbe za nakup ali prodajo nefinančnega sredstva v zameno za lastne kapitalske instrumente podjetja spadajo v področje tega standarda, ker se lahko poravnajo bodisi z izročitvijo nefinančnega sredstva ali z denarjem ali drugim finančnim instrumentom (glejte 8.–10. člen). Takšne pogodbe so finančna sredstva ali finančne obveznosti in ne kapitalski instrumenti.

▼B

Sestavljeni finančni instrumenti (glejte tudi AG30.–AG35. člen in Ponazorilni zgledi 9–12)

28 Izdajatelj neizpeljanega finančnega instrumenta mora oceniti pogoje finančnega instrumenta, da določi, ali vsebuje tako sestavine obveznosti kot lastniškega kapitala. Takšne sestavine se razvrstijo ločeno kot finančne obveznosti, finančna sredstva ali kapitalski instrumenti v skladu s 15. členom.

29 Podjetje ločeno pripoznava sestavine finančnega instrumenta, ki (a) povzroči nastanek finančne obveznosti podjetja, in (b) omogoči imetniku zamenjavo instrumenta za izdajateljev kapitalski instrument podjetja. Na primer, obveznica ali podoben instrument, ki ga imetnik lahko zamenja za določeno število rednih delnic podjetja, je sestavljen finančni instrument. S stališča podjetja ima tak instrument dve sestavini: finančno obveznost (pogodbeni dogovor o izročitvi denarja ali kakega drugega finančnega sredstva) in kapitalski instrument (nakupno opcijo, ki imetniku za določeno obdobje daje pravico zamenjati jo v določeno število rednih delnic istega podjetja). Gospodarski učinek izdaje takega instrumenta je vsebinsko enak hkratni izdaji dolžniškega instrumenta z določbo o kratkem roku do poravnave obveznosti, in nakupnih bonov za nakup navadnih delnic ali izdaji dolžniškega instrumenta z nakupnimi boni, ki jih je mogoče odtrgati od takega instrumenta. V vseh naštetih primerih podjetje v ►M5 svojem izkazu finančnega položaja ◄ prikaže sestavino obveznosti in sestavino lastniškega kapitala ločeno.

30 Razvrstitev sestavin obveznosti in lastniškega kapitala zamenljivega instrumenta tukaj ne obravnavamo zaradi popravka verjetnosti, da bo imetnik izkoristil možnost zamenjave za drug instrument, četudi je videti, da izkoriščena pravica nekaterim imetnikom prinaša koristi. Ni nujno, da se bodo imetniki vedno obnašali na pričakovani način, saj se lahko na primer vpliv na davčne obveznosti precej razlikuje od imetnika do imetnika. Poleg tega se s časom spreminja tudi verjetnost zamenjave instrumenta. Obveza podjetja za bodoča izplačila ostane neporavnana, dokler ne ugasne z zamenjavo, z zapadlostjo instrumenta v plačilo ali na podlagi kake druge transakcije.

▼M53

31 MSRP 9 obravnava merjenje finančnih sredstev in finančnih obveznosti. Kapitalski instrumenti so tisti instrumenti, ki izkazujejo preostali delež v sredstvih podjetja po odštetju vseh njegovih obveznosti. Ko se torej začetna knjigovodska vrednost sestavljenega kapitalskega instrumenta razporedi na njegovo sestavino lastniškega kapitala in sestavino obveznosti, se sestavini lastniškega kapitala pripiše preostali znesek po tem, ko se od poštene vrednosti instrumenta kot celote odšteje znesek, posebej določen za sestavino obveznosti. Vrednost vseh elementov izvedenega finančnega instrumenta (kot je nakupna opcija), vgrajenih v sestavljeni finančni instrument, ki ni sestavina lastniškega kapitala (kot je opcija pretvorbe v lastniški kapital), je vključena v sestavino obveznosti. Seštevek knjigovodskih vrednosti, pripisanih sestavini obveznosti in sestavini lastniškega kapitala ob začetnem pripoznanju, je vedno enak pošteni vrednosti, ki bi se pripisala instrumentu kot celoti. Zaradi začetnega ločenega pripoznanja sestavin takega instrumenta ne pride do nobenega dobička ali izgube.

▼B

32 Po prvi metodi, opisani v 31. členu, izdajatelj obveznice, ki jo je mogoče zamenjati za redne delnice, najprej določi knjigovodsko vrednost sestavine obveznosti, tako da izmeri pošteno vrednost podobne obveznosti (tudi vgrajene nekapitalske izpeljane možnosti), ki nima povezane sestavine lastniškega kapitala. Knjigovodsko vrednost kapitalskega instrumenta, ki jo pomeni možnost zamenjave instrumenta za redne delnice, je nato mogoče določiti tako, da se od poštene vrednosti sestavljenega finančnega instrumenta kot celote odšteje poštena vrednost finančne obveznosti.

Trezorske delnice (glejte tudi AG36. člen)

33 Če podjetje ponovno pridobi svoje lastne kapitalske instrumente, se ti instrumenti („trezorske delnice“) odštejejo od lastniškega kapitala. V ►M5 izkazu vseobsegajočega donosa ◄ se ob nakupu, prodaji, izdaji ali umiku lastnih kapitalskih instrumentov podjetja ne pripozna dobiček ali izguba. Takšne trezorske delnice (lastne delnice) lahko pridobi in poseduje podjetje sámo ali člani konsolidirane skupine. Plačano ali prejeto nadomestilo se pripozna neposredno v lastniškem kapitalu.

34 Zneski trezorskih delnic v posesti se razkrijejo posebej bodisi v obrazcu ►M5 izkaza finančnega položaja ◄ bodisi v pojasnilih, v skladu z MRS 1 *Predstavljanje računovodskih izkazov*. Podjetje omogoči razkrivanje v skladu z MRS 24 *Razkrivanje povezanih strank*, če podjetje ponovno pridobi svoje lastne kapitalske instrumente od povezanih strank.

Obresti, dividende, izgube in dobički (glejte tudi AG37. člen)

▼M36

35 Obresti, dividende, izgube in dobički, ki so povezani s finančnim instrumentom ali njegovo sestavino, ki je finančna obveznost, se pripoznajo v poslovnem izidu kot prihodek ali odhodek. Podjetje izplačila imetnikom kapitalskih instrumentov pripozna neposredno v lastniškem kapitalu. Transakcijski stroški transakcije z lastniškim kapitalom se obračunajo kot odbitek od lastniškega kapitala.

35A Davek od dobička, povezan z izplačili imetnikom kapitalskih instrumentov in transakcijskimi stroški transakcije z lastniškim kapitalom, se obračuna v skladu z MRS 12 *Davek od dobička.*

▼B

36 Razvrstitev finančnega instrumenta kot finančno obveznost ali kapitalski instrument odloča o tem, ali bodo obresti, dividende, izgube in dobički, ki so z njim povezani, pripoznane med odhodke ali prihodke v ►M5 izkazu vseobsegajočega donosa ◄. Izplačilo dividend za delnice, v celoti pripoznane kot obveznosti, se torej pripozna kot odhodke, tako kot obresti za obveznice. Podobno izdajatelj v ►M5 izkazu vseobsegajočega donosa ◄ pripozna tudi dobiček in izgubo, ki sta povezana z odkupom ali refinanciranjem (poplačilom dolga z drugim dolgom) finančnih obveznosti, odkup ali refinanciranje kapitalskih instrumentov pa pripozna kot gibanje lastniškega kapitala. Spremembe poštene vrednosti kapitalskega instrumenta se ne pripoznajo v računovodskih izkazih.

▼M36

37 V podjetju se pri izdaji ali pridobivanju lastnih kapitalskih instrumentov praviloma pojavljajo različni stroški. Takšni stroški lahko vključujejo registracijske in druge predpisane pristojbine, zneske, plačane pravnim, računovodskim in drugim strokovnim svetovalcem, stroške tiskanja in takse. Transakcijski stroški transakcije z lastniškim kapitalom se obračunajo kot odbitek od lastniškega kapitala, v kolikor so to dodatni stroški, ki jih je mogoče pripisati neposredno transakciji z lastniškim kapitalom, ki bi se jim bilo sicer mogoče izogniti. Stroški transakcije z lastniškim kapitalom, ki je opuščena, se pripoznajo kot odhodek.

▼B

38 Transakcijske stroške v zvezi z izdajo sestavljenega finančnega instrumenta se razporedi na sestavine obveznosti in sestavine lastniškega kapitala instrumenta v sorazmerju z alokacijo iztržka. Transakcijske stroške, ki se nanašajo skupaj na več kot eno samo transakcijo (na primer stroške hkratnega ponujanja nekaterih delnic in borzna kotacija drugih delnic na borzi vrednostnic), se razporedi na takšne transakcije na podlagi, ki je smiselna in skladna s podobnimi transakcijami.

▼M36

39 Znesek transakcijskih stroškov, ki so obračunani kot odbitek od lastniškega kapitala v obdobju, se razkrije ločeno v skladu z MRS 1.

▼M31

40 Dividende, razvrščene kot odhodek, se lahko predstavijo v izkazu ali izkazih poslovnega izida in drugega vseobsegajočega donosa bodisi skupaj z obrestmi za ostale obveznosti bodisi kot ločena postavka. Za razkritje obresti in dividend veljajo poleg zahtev iz tega standarda tudi zahteve iz MRS 1 in MSRP 7. V nekaterih okoliščinah je zaradi razlik med obrestmi in dividendami glede zadev, kot so odbitki od davka, smiselno, da se obresti in dividende razkrijejo ločeno v izkazu ali izkazih poslovnega izida in drugega vseobsegajočega donosa. Davčni učinki se razkrijejo v skladu z MRS 12.

▼B

41 Dobički in izgube, povezane s spremembami knjigovodske vrednosti finančne obveznosti, se pripoznajo kot prihodek ali odhodek v ►M5 izkazu vseobsegajočega donosa ◄ tudi ko se nanašajo na instrument, ki vsebuje pravico do preostalega deleža v sredstvih podjetja v zameno za denar ali drugo finančno sredstvo (glejte 18.(b) člen). Po MRS 1 predstavlja podjetje vse dobičke ali izgube iz ponovnega merjenja takšnega instrumenta ločeno v obrazcu ►M5 izkaza vseobsegajočega donosa ◄ (uspeha), če je ta predstavitev koristna za razumevanje uspešnosti podjetja.

Pobotanje finančnega sredstva in finančne obveznosti (glejte tudi AG38. in AG39. člen)

▼M53

42 Finančno sredstvo in finančna obveznost se pobotata, čisti znesek pa prikaže v izkazu finančnega položaja samo, če podjetje:

▼B

(a) trenutno ima uradno izvršljivo pravico pobotati pripoznane zneske, ter

(b) namerava bodisi poravnati čisti znesek ali unovčiti sredstvo in hkrati poravnati svojo obveznost.

▼M53

Pri obračunavanju prenosa finančnega sredstva, ki ne izpolnjuje pogojev za odpravo pripoznanja, podjetje ne sme pobotati prenesenega sredstva in povezane obveznosti (glejte 3.2.22. člen MSRP 9).

▼M34

43 Ta standard zahteva predstavljanje finančnih sredstev in finančnih obveznosti v čistem znesku, če to odraža pričakovane bodoče denarne tokove podjetja, ki so izid poravnave dveh ali več posameznih finančnih instrumentov. Če ima podjetje pravico prejeti ali plačati en sam čisti znesek in če to tudi namerava storiti, ima dejansko le eno samo finančno sredstvo ali finančno obveznost. V drugih okoliščinah je

▼**M34**

treba finančna sredstva in finančne obveznosti predstavljati ločeno, skladno z njihovimi značilnostmi kot sredstvi ali obvezami podjetja. Podjetje razkrije informacije, ki jih zahteva 13.B–13.E člen MSRP 7, za pripoznane finančne instrumente, ki spadajo v področje uporabe 13.A člena MSRP 7.

▼**B**

44 Pobotanje pripoznanega finančnega sredstva in pripoznane finančne obveznosti ter predstavitev čistega zneska se razlikuje od odprave pripoznanja posameznega finančnega sredstva ali finančne obveznosti. Čeprav se pri pobotanju ne pripozna dobiček ali izguba, pa odprava pripoznavanja finančnega instrumenta povzroči ne le odstranitev prej pripoznane postavke iz ►**M5** izkaza finančnega položaja ◄, temveč lahko povzroči tudi pripoznanje dobička ali izgube.

45 Pravica do pobotanja je dolžnikova zakonita pravica po pogodbi ali na drugi podlagi, da poravna ali kako drugače izloči celotni znesek ali le del zneska, ki ga dolguje upniku, tako da pri pobotanju tega zneska uporabi znesek, ki mu ga dolguje upnik. V nenavadnih okoliščinah ima lahko dolžnik zakonito pravico uporabiti znesek, ki mu ga dolguje tretja stranka, za poravnavo zneska, ki ga sam dolguje upniku, če obstaja o tem med vsemi tremi strankami dogovor, ki jasno določa dolžnikovo pravico do pobotanja. Ker je pravica do pobotanja zakonita pravica, so lahko okoliščine v prid tej pravici različne od enega pravnega sistema do drugega, zato je treba upoštevati, kateri zakoni veljajo za razmerja med strankami.

46 Obstoj pravice do pobotanja finančnega sredstva in finančne obveznosti, ki jo je mogoče pravno uveljaviti, vpliva na pravice in obveze, povezane s finančnim sredstvom in finančno obveznostjo, lahko pa tudi vpliva na izpostavljenost podjetja kreditnim (zaupanjskim) in likvidnostnim tveganjem. Obstoj te pravice sam po sebi pa še ni zadostna podlaga za pobotanje. Če ni hkrati tudi namena uveljaviti pravico do poravnave, sam obstoj pravice do pobotanja ne vpliva niti na znesek niti na časovni okvir bodočih denarnih tokov podjetja. Če ima podjetje namen uveljaviti pravico do pobotanja ali hkrati poravnati svoje obveznosti, predstavitev sredstva in obveznosti v čisti vrednosti ustrezneje kaže zneske in časovni okvir pa tudi tveganja, ki so jim omenjeni denarni tokovi izpostavljeni. Namera ene ali obeh strank, da se poravnata v čisti vrednosti, brez zakonite pravice do poravnave še ni dovolj, da bi upravičila pobotanje, ker ostanejo pravice in obveze, povezane s posameznim finančnim sredstvom in finančno obveznostjo, nespremenjene.

47 Na namere podjetja, povezane s poravnavanjem posameznih sredstev in obveznosti, lahko vplivajo njegovi redni poslovni običaji, zahteve finančnih trgov in druge okoliščine, ki lahko omejijo možnost istočasne poravnave čistega zneska ali poravnave nasploh. Kadar ima podjetje pravico pobota, nima pa namena poravnati čisti znesek ali realizirati sredstvo in hkrati poravnati obveznost, se učinek pravice na izpostavljenost podjetja kreditnemu tveganju razkrije v skladu s 36. členom MSRP 7.

▼B

48 Do hkratne poravnave dveh finančnih instrumentov lahko pride na primer v okviru delovanja obračunske finančne ustanove na organiziranem finančnem trgu ali v neposredni menjavi. V takih okoliščinah so dejanski denarni tokovi enaki enemu čistemu znesku, izpostavljenosti kreditnemu (zaupanjskemu) ali likvidnostnem tveganju pa sploh ni. V drugačnih okoliščinah lahko podjetje poravna dva instrumenta tako, da prejme in plača ločena zneska, s tem pa se izpostavi kreditnemu (zaupanjskemu) tveganju za celotni znesek sredstva oziroma likvidnostnemu tveganju za celotni znesek obveznosti. Tako izpostavljanje tveganju je lahko pomembno, četudi je razmeroma kratko. Spričo tega se udenaritev finančnega sredstva in poravnava finančne obveznosti obravnavata kot hkratni le takrat, ko se transakciji zgodita v istem trenutku.

49 Pogoji, navedeni v 42. členu, na splošno niso izpolnjeni in pobotanje je običajno neustrezno, če:

(a) se uporablja več finančnih instrumentov, da bi posnemali značilnosti enega samega finančnega instrumenta (pri „zbirnem instrumentu“),

(b) nastanejo finančna sredstva in finančne obveznosti na podlagi finančnih instrumentov, ki so enako izvirno izpostavljeni tveganju (na primer sredstva in obveznosti v portfelju terminskih pogodb ali drugih izpeljanih instrumentov), udeleženci v poslih pa so različni,

(c) so finančna ali druga sredstva zastavljena kot jamstvo za poravnavo izključno tistih finančnih obveznosti, ki jih po pogodbi ni mogoče poravnati iz nobenih drugih sredstev,

(d) so namenska finančna sredstva izločena in se zbirajo v dolžnikovem imenu za razbremenjevanje obveznosti, ne da bi jih upnik sprejel kot poravnavo obveznosti (na primer amorzizacijski sklad), ali

(e) je pričakovati, da bo obveznosti, nastale zaradi poslovnih dogodkov, ki so povzročili izgubo, morala poravnati tretja stranka, ker bo prišlo do odškodninskega zahtevka na podlagi zavarovalne pogodbe.

50 Podjetje, ki se ukvarja z mnogimi transakcijami s finančnimi instrumenti, v katerih nastopa samo ena nasprotna stranka, lahko s tako stranko sklene „splošni dogovor o vzajemnem pobotanju“. Pri takem dogovoru gre za eno samo poravnavo vseh finančnih instrumentov, ki so vključeni v dogovor v čistem znesku v primeru neplačila po katerikoli pogodbi ali če se kaka pogodba razdre. Take dogovore običajno uporabljajo finančne institucije, ki se tako zavarujejo pred morebitno izgubo v primeru stečaja ali drugih poslovnih okoliščin, zaradi katerih ena stranka ne bi mogla izpolniti svojih obveznosti. Splošni dogovor o vzajemnem pobotanju navadno daje pravico do pobotanja, ki jo je mogoče pravno uveljaviti in ki vpliva na udenaritev oziroma poravnavo posameznih finančnih sredstev oziroma finančnih obveznosti samo v nekaterih primerih neplačila ali v drugih okoliščinah, kakršnih ni pričakovati pri običajnem poslovanju. Splošni dogovor o vzajemnem pobotanju pa ni podlaga za pobotanje, razen kadar je zadoščeno obema sodiloma iz 42. člena. Če finančna sredstva ali finančne obveznosti, za katere velja okvirna pogodba o pobotu, niso izravnana, se učinek pogodbe na izpostavljenost podjetja kreditnemu tveganju razkrije v skladu s 36. členom MSRP 7.

▼B

RAZKRITJE

51-95 [Izbrisano.]

▼M8

DATUM UVELJAVITVE IN PREHOD

▼B

96 Podjetje začne uporabljati ta standard za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2005 ali kasneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Podjetje ne sme uporabljati tega standarda (in tudi sprememb izdanih marca 2004) za letna obračunska obdobja pred 1. januarjem 2005, razen če uporablja tudi MRS 39 (izdan decembra 2003). Če podjetje uporablja ta standard za obdobje pred 1. januarjem 2005, mora to razkriti.

▼M6

96A V poglavju *Prodajljivi finančni instrumenti in obveznosti, ki izhajajo iz prenehanja obstoja* (spremembe MRS 32 in MRS 1), ki je bilo objavljeno februarja 2008, je določeno, da je treba finančne instrumente, ki imajo vse značilnosti in izpolnjujejo pogoje iz 16.A in 16.B člena ali 16.C in 16.D člena, razvrstiti kot kapitalske instrumente, spremenjeni so 11., 16., 17.–19., 22., 23., 25., AG13., AG14. in AG27. člen, vstavljeni pa so 16.A–16.F člen, 22.A, 96.B, 96.C, 97.C člen, AG14.A–AG14.J člen in AG29.A člen. Podjetje uporablja te spremembe za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2009 ali po tem datumu. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporabi spremembe pred tem datumom, ta podatek razkrije in hkrati uporabi z njimi povezane spremembe MRS 1, MRS 39, MSRP 7 in OPMSRP 2.

96B V poglavju *Prodajljivi finančni instrumenti in obveznosti, ki izhajajo iz prenehanja obstoja*, je uvedena izjema glede omejenega področja, zato podjetje izjeme ne uporablja po analogiji.

▼M53

96C Razvrstitev instrumentov v skladu s to izjemo je omejena na obračunavanje takega instrumenta v skladu z MRS 1, MRS 32, MRS 39, MSRP 7 in MSRP 9. Instrument se ne šteje za kapitalski instrument v skladu z drugimi navodili, kot je na primer MSRP 2.

▼B

97 Ta standard se uporablja za nazaj.

▼M5

97A MRS 1 (kakor je bil popravljen 2007) je spremenil terminologijo, ki se uporablja v celotnih MSRP. Poleg tega je spremenil 40. člen. Podjetje mora uporabljati te spremembe za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2009 ali pozneje. Če podjetje uporabi MRS 1 (kakor je bil popravljen 2007) za zgodnejše obdobje, morajo te spremembe veljati tudi za tako zgodnejše obdobje.

▼M29

97B Z MSRP 3 (kakor je bil popravljen leta 2008) se črta 4.(c) člen. Podjetje mora uporabljati navedeno spremembo za letna obdobja, ki se začnejo 1. julija 2009 ali pozneje. Če podjetje uporabi MSRP 3 (popravljen 2008) za zgodnejše obdobje, mora ta sprememba veljati tudi za tako zgodnejše obdobje. Vendar se sprememba ne uporablja za zneske, katerih plačilo je odvisno od prihodnjih dogodkov, ki izhajajo iz poslovnih združitev z datumom prevzema pred uporabo MSRP 3 (popravljen leta 2008). Namesto tega podjetje obračuna takšne zneske v skladu s 65.A-65.E členi MSRP 3 (kakor je bil spremenjen leta 2010).

▼**M6**

97C Ko podjetje uporabi spremembe iz 96.A člena, mora sestavljeni finančni instrument z obveznostjo izročiti drugi stranki sorazmerni delež čistih sredstev podjetja le ob prenehanju obstoja razdeliti v ločene sestavine obveznosti in lastniškega kapitala. Če sestavina obveznosti ni več neporavnana, uporaba navedenih sprememb MRS 32 za nazaj vključuje ločevanje dveh sestavin lastniškega kapitala. Prva sestavina je v zadržanem čistem dobičku in predstavlja kumulativne obresti, ki se natečejo na sestavino obveznosti. Druga sestavina predstavlja prvotno sestavino lastniškega kapitala. Zato podjetju ni treba ločiti teh dveh sestavin, če sestavina obveznosti na dan uporabe sprememb ni več neporavnana.

▼**M8**

97D 4. člen je bil spremenjen v okviru *Izboljšav MSRP*, objavljenih maja 2008. Podjetje uporablja to spremembo za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2009 ali po tem datumu. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporabi spremembo v zgodnejšem obdobju, razkrije ta podatek in za to zgodnejše obdobje uporabi spremembe 3. člena MSRP 7, 1. člena MRS 28 in 1. člena MRS 31, objavljene maja 2008. Podjetje lahko uporablja spremembo vnaprej.

▼**M21**

97E Odstavka 11 in 16 sta bila spremenjena s *Klasifikacijo izdaj pravic*, ki je bila izdana oktobra 2009. Podjetje mora uporabljati navedeno spremembo za letna obdobja, ki se začnejo 1. februarja 2010 ali pozneje. Uporaba je dovoljena pred tem datumom. Če podjetje uporabi spremembo v zgodnejšem obdobju, ta podatek razkrije.

▼**M29**

97G Z *Izboljšavami MSRP*, ki so bile izdane maja 2010, je bil spremenjen 97.B člen. Podjetje mora uporabljati navedeno spremembo za letna obdobja, ki se začnejo 1. julija 2010 ali pozneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena.

▼**M32**

97I Z MSRP 10 in MSRP 11, ki sta bila izdana maja 2011, sta bila spremenjena 4.(a) in AG29. člen. Podjetje mora uporabiti navedene spremembe, kadar uporablja MSRP 10 in MSRP 11.

▼**M33**

97J Z MSRP 13, ki je bil izdan maja 2011, je bila spremenjena opredelitev poštene vrednosti v 11. členu ter sta bila spremenjena 23. in AG31. člen. Podjetje mora uporabiti navedene spremembe, kadar uporablja MSRP 13.

▼**M31**

97K S *Predstavitvijo postavk drugega vseobsegajočega donosa* (spremembe MRS 1), ki je bila izdana junija 2011, se je spremenil 40. člen. Podjetje mora uporabljati navedeno spremembo, kadar uporablja MRS 1, kot je bil spremenjen junija 2011.

▼**M34**

97L *Pobotanje finančnih sredstev in finančnih obveznosti* (spremembe MRS 32); objavljeno v decembru 2011; izbriše se AG38. člen in dodajo AG38.A–AG38.F člen. Podjetje te spremembe uporablja za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2014 ali pozneje. Podjetje te spremembe izvaja za nazaj. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje te spremembe uporabi pred zgornjim datumom, to dejstvo razkrije in pripravi tudi razkritja, ki jih zahtevajo *Razkritja–– Pobotanje finančnih sredstev in finančnih obveznosti* (spremembe MSRP 7), objavljena v decembru 2011.

▼**M36**

97M *Cikel letnih izboljšav 2009–2011*, ki je bil izdan maja 2012, je spremenil 35., 37. in 39. člen ter dodal 35.A člen. Podjetje to spremembo uporablja za nazaj v skladu z MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake* za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2013 ali kasneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje to spremembo uporabi za zgodnejše obdobje, mora to razkriti.

▼**M38**

97N *Naložbena podjetja* (spremembe MSRP 10, MSRP 12 in MRS 27), izdano oktobra 2012, spremenjen 4. člen. Podjetje navedeno spremembo uporablja za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2014 ali pozneje. Uporaba sprememb *Naložbena podjetja* pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje navedeno spremembo uporabi pred tem datumom, vse spremembe, vključene v *Naložbena podjetja*, uporablja hkrati.

▼**M52**

97Q Z MSRP 15 – *Prihodki iz pogodb s kupci*, izdanim maja 2014, je bil spremenjen AG21. člen. Podjetje mora uporabljati navedeno spremembo, kadar uporablja MSRP 15.

▼**M53**

97R Z MSRP 9, kot je bil izdan julija 2014, so bili spremenjeni 3., 4., 8., 12., 23., 31., 42., 96.C, AG2. in AG30. člen ter izbrisani 97.F, 97.H in 97.P člen. Podjetje mora uporabljati navedene spremembe, kadar uporablja MSRP 9.

▼**B**

UMIK DRUGIH IZJAV

98 Ta standard nadomešča MRS 32 – *Finančni instrumenti – razkrivanje in predstavljanje*, popravljen 2000 ([1]).

99 Ta standard nadomesti naslednja pojasnila:

(a) SOP-5 – *Razvrščanje finančnih instrumentov – določbe o možnih poravnavah*,

(b) SOP-16 – *Delniški kapital – ponovno pridobljeni lastni delniški instrumenti (lastne delnice)*, ter

(c) SOP-17 – *Lastniški kapital – stroški transakcij z lastniškim kapitalom.*

100 Ta standard umika osnutek SOP-ovega pojasnila D34 *Finančni instrumenti – odkupljivi instrumenti ali pravice za imetnika.*

([1]) Avgusta 2005 je Uprava za mednarodne računovodske standarde (IASB) prenesla vsa razkritja, povezana s finančnimi instrumenti, na MSRP 7 *Finančni instrumenti: razkritja*.

▼B

Priloga

NAPOTKI ZA UPORABO

MRS 32 Finančni instrumenti: predstavljanje

Ta priloga je sestavni del standarda.

AG1 Ti napotki za uporabo pojasnjujejo uveljavljanje posebnih delov tega standarda.

▼M53

AG2 Ta standard ne obravnava pripoznavanja ali merjenja finančnih instrumentov. Zahteve glede pripoznavanja in merjenja finančnih sredstev in finančnih obveznosti so predstavljene v MSRP 9.

▼B

OPREDELITVE POJMOV (11.–14. ČLEN)

Finančna sredstva in finančne obveznosti

AG3 Valuta (denar) je finančno sredstvo, ker je sredstvo menjave in je spričo tega podlaga za merjenje in pripoznavanje vseh transakcij v računovodskih izkazih. Polog (depozit) v banki ali podobni finančni instituciji je finančno sredstvo, ker pomeni vlagateljevo pogodbeno pravico od te inštitucije dobiti denar ali na podlagi salda izdati ček oziroma podoben instrument v korist svojega upnika in tako poravnati svojo finančno obveznost.

AG4 Običajna finančna sredstva, ki pomenijo pogodbeno pravico v prihodnosti dobiti denar, in ustrezne finančne obveznosti, ki pomenijo pogodbeno obveznost v prihodnosti izročiti denar, so na primer:

(a) terjatve do kupcev in obveznosti do dobaviteljev,

(b) terjatve in obveznosti iz menic,

(c) terjatve iz danih in obveznosti iz prejetih posojil, ter

(d) terjatve in obveznosti iz obveznic.

V vsakem primeru gre za vzporejanje pogodbene pravice ene stranke, da dobi (ali obveznosti, da plača) denar, z ustrezno obveznostjo druge pogodbene stranke, da plača (ali pravico, da dobi).

AG5 Druge vrste finančni instrument je tisti, pri katerem je gospodarska korist, ki naj jo nekdo dobi ali se ji odpove, finančno sredstvo, ki ni denar. Na primer obveznost, ki izhaja iz državnih obveznic, zagotavlja njihovemu imetniku pogodbeno pravico, da dobi, izdajatelju takih obveznic pa nalaga pogodbeno obvezo, da izroči državne obveznice in ne denarja. Opisane obveznice so finančno sredstvo, ker pomenijo obvezo vlade, ki jih je izdala, da plača denar. Potemtakem je državna obveznica finančno sredstvo njenega imetnika in finančna obveznost njenega izdajatelja.

AG6 „Večni“ dolžniški instrumenti (instrumenti brez datuma zapadlosti v plačilo), kot so „večne“ obveznice in zadolžnice, običajno dajejo imetniku pogodbeno pravico prejeti ob vnaprej določenih dnevih in v nedogled plačila na račun obresti, bodisi brez pravice do vračila glavnice bodisi s pravico do vračila glavnice pod pogoji, pri katerih je vračilo glavnice malo verjetno ali pa pomaknjeno v zelo oddaljeno prihodnost. Na primer podjetje lahko izda finančni instrument, ki zahteva od njega neskončno letno plačevanje zneskov, ki ustrezajo stalni 8-odstotni obrestni meri, nanašajoči se na določen nominalni

▼B

znesek ali znesek glavnice, enak 1 000 DE ([1]). Če domnevamo, da je 8 % tržna obrestna mera za instrument v trenutku njegove izdaje, prevzame izdajatelj pogodbeno obvezo za tok bodočih izplačil obresti, katerih poštena vrednost (sedanja vrednost) je 1 000 DE ob začetnem pripoznanju. Imetnik in izdajatelj instrumenta imata finančno sredstvo oziroma finančno obveznost.

AG7 Pogodbena pravica ali pogodbena obveza prejeti, izročiti ali zamenjati finančne inštrumente je sama po sebi tudi finančni inštrument. Veriga pogodbenih pravic ali pogodbenih obvez ustreza opredelitvi finančnega instrumenta, če na koncu pripelje do prejema ali plačila denarja oziroma do pridobitve ali izdaje kapitalskega instrumenta.

AG8 Možnost za uveljavitev pogodbene pravice ali zahteva po izpolnitvi pogodbene obveze je lahko brezpogojna, lahko pa je odvisna od nastanka poslovnega dogodka v prihodnosti. Na primer finančno poroštvo je posojilodajalčeva pogodbena pravica zahtevati od poroka denar, je pa tudi porokova ustrezna pogodbena obveza, da plača posojilodajalcu, če je posojilojemalec plačilno nesposoben. Pogodbeni pravica in obveza obstajata zaradi pretekle transakcije ali drugega poslovnega dogodka (prevzem poroštva), čeprav sta posojilodajalčeva možnost, da uveljavi svojo pravico, in zahteva, da porok izpolni svojo pogodbeno obvezo, obe odvisni od morebitne posojilojemalčeve prihodnje plačilne nesposobnosti. Morebitni pravica in obveza ustrezata opredelitvi pojma finančno sredstvo oziroma finančna obveza, čeprav takšna sredstva in obveznosti niso vedno pripoznana v računovodskih izkazih. Nekatere od teh pogojnih pravic in obveznosti so lahko zavarovalne pogodbe v okviru MSRP 4.

AG9 Po MRS 17 *Najemi* se finančni najem obravnava predvsem kot pravica najemodajalca, da dobi, in obveza najemnika, da poravna tok plačil, ki so v bistvu enaka kot plačila, v katera je na podlagi posojilne pogodbe vključeno poravnavanje tako glavnice kot tudi obresti. Najemodajalec evidentira svojo naložbo kot znesek terjatve, ki izhaja iz pogodbe o najemu, in ne kot sredstvo, ki je predmet finančnega najema. Poslovni najem pa se na drugi strani predvsem obravnava kot nedokončana pogodba, ki najemodajalca zavezuje v prihodnosti zagotoviti uporabo sredstva v zameno za nadomestilo, ki je podobno nadomestilu za storitev. Najemnik še naprej evidentira najeto sredstvo, ne pa zneska terjatve, ki bi ga v skladu s pogodbo o najemu dobil v prihodnosti. Spričo povedanega se finančni najem obravnava kot finančni instrument, poslovni najem pa ne (razen ko gre za posamezna plačila s takojšnjo zapadlostjo).

AG10 Opredmetena sredstva (kot so zaloge, nepremičnine, naprave in oprema), najeta opredmetena sredstva, ter neopredmetena sredstva (kot so patenti in blagovne znamke), ne spadajo med finančna sredstva. Obvladovanje takih opredmetenih in neopredmetenih sredstev omogoča ustvarjanje pritokov denarja ali drugega finančnega sredstva, ne povzroči pa nastanka pravice do prejema denarja ali drugega finančnega sredstva.

AG11 Sredstva (kot so kratkoročno nevračunani stroški), katerih prihodnja gospodarska korist je prejem blaga ali storitev, ne pa pravica do prejema denarja ali drugega finančnega sredstva, niso finančna sredstva. Tudi postavke, kot so odloženi prihodki in večina jamstvenih obvez, niso finančne obveznosti, ker bo imel odtok z njimi povezanih gospodarskih koristi obliko dobave blaga in storitev namesto pogodbene obveze plačila denarja ali drugega finančnega sredstva.

([1]) V tem napotku so denarni zneski izraženi v „denarnih enotah“ (DE).

▼B

AG12 Obveznosti ali sredstva, ki nimajo pogodbenih značilnosti (na primer davki iz dobička, nastali zaradi zakonskih obveznosti, ki jih določa vlada), niso finančne zahtev ali finančna sredstva. Obračunavanje davkov iz dobička obravnava MRS 12. Podobno je pri posrednih obvezah, kot so opredeljene v MRS 37 *Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva,* ki ne nastanejo iz pogodb in niso finančne obveznosti.

Kapitalski instrumenti

▼M6

AG13 Primeri kapitalskih instrumentov vključujejo neprodajljive redne delnice, nekatere prodajljive instrumente (glejte 16.A in 16.B člen), nekatere instrumente, ki določajo, da mora podjetje drugi stranki izročiti sorazmerni delež čistih sredstev podjetja le pri prenehanju obstoja (glejte 16.C in 16.D člen), nekaj vrst prednostnih delnic (glejte AG25. in AG26. člen) in nakupne bone ali pisne nakupne opcije, ki dajejo imetniku pravico do vpisa ali nakupa določenega števila neprodajljivih rednih delnic pri izdajateljskem podjetju z zamenjavo za določen znesek denarja ali drugega finančnega sredstva. Obveza podjetja za izdajo ali nakup določenega števila svojih lastnih kapitalskih instrumentov z zamenjavo za določen znesek denarja ali drugega finančnega sredstva je kapitalski instrument podjetja (razen kot je določeno v 22.A členu). Če takšna pogodba vsebuje obvezo za podjetje, da plača z denarjem ali drugim finančnim sredstvom (razen pogodbe, razvrščene kot lastniški kapital v skladu s 16.A in 16.B členom ali 16.C in 16.D členom), nastane tudi obveznost za sedanjo vrednost odkupnega zneska (glejte AG27.(a) člen). Izdajatelj neprodajljivih rednih delnic prevzame obveznost, kadar uradno začne razdelitev in za to prevzame zakonsko obveznost do delničarjev. To se lahko zgodi, potem ko izdajatelj objavi izplačilo dividende ali ko pride do likvidacije podjetja, pri kateri so delničarjem na voljo sredstva podjetja, preostala po poravnavi vseh njegovih obveznosti.

AG14 Kupljena nakupna opcija ali druga podobna pogodba, ki jo pridobi podjetje in mu daje pravico do ponovne pridobitve določenega števila svojih lastnih kapitalskih instrumentov z zamenjavo za izročitev določenega zneska denarja ali drugega finančnega sredstva, ni finančno sredstvo podjetja (razen kot je določeno v 22.A členu). Namesto tega se vsako nadomestilo, plačano za takšno pogodbo, odšteje od lastniškega kapitala.

Skupina instrumentov, ki je podrejena vsem drugim skupinam (16.A(b) in 16.C(b) člen)

AG14A Ena od značilnosti iz 16.A in 16.C člena je, da je finančni instrument vključen v skupino instrumentov, ki je podrejena vsem drugim skupinam.

AG14B Pri določitvi, ali je instrument v podrejeni skupini, podjetje oceni zahtevek iz instrumenta v primeru prenehanja obstoja, kot če bi podjetje prenehalo obstajati na dan razvrstitve instrumenta. Podjetje ponovno oceni razvrstitev, če se spremenijo ustrezne okoliščine. Če podjetje na primer izda ali odkupi drug finančni instrument, je lahko od tega odvisno, ali je zadevni instrument v skupini instrumentov, ki je podrejena vsem drugim skupinam.

▼**M6**

AG14C Instrument s prednostno pravico pri prenehanju obstoja podjetja ni instrument, ki daje pravico do sorazmernega deleža čistih sredstev podjetja. Instrument na primer vključuje prednostno pravico pri prenehanju obstoja, če daje imetniku poleg pravice do deleža čistih sredstev podjetja tudi pravico do določene dividende pri prenehanju obstoja, medtem ko drugi instrumenti v podrejeni skupini s pravico do sorazmernega deleža čistih sredstev podjetja nimajo takšne pravice pri prenehanju obstoja.

AG14D Če ima podjetje le eno skupino finančnih instrumentov, se šteje, kot da je podrejena vsem drugim skupinam.

Skupni pričakovani denarni tokovi, ki se lahko pripišejo instrumentu v dobi uporabe instrumenta (16.A(e) člen)

AG14E Skupni pričakovani denarni tokovi instrumenta v dobi uporabe instrumenta morajo temeljiti zlasti na poslovnem izidu, spremembi pripoznanih čistih sredstev ali poštene vrednosti pripoznanih in nepripoznanih čistih sredstev podjetja v dobi uporabe instrumenta. Poslovni izid in sprememba pripoznanih čistih sredstev se izmerita v skladu z ustreznimi MSRP.

Posli, ki jih sklene imetnik instrumenta, ki ni lastnik podjetja (16.A in 16.C člen)

AG14F Imetnik prodajljivega finančnega instrumenta ali instrumenta, ki določa, da mora podjetje drugi stranki izročiti sorazmerni delež čistih sredstev podjetja le pri prenehanju obstoja, lahko s podjetjem sklene posle kot oseba, ki ni lastnik. Imetnik instrumenta je lahko na primer tudi zaposleni v podjetju. Pri oceni, ali je treba instrument razvrstiti kot lastniški kapital v skladu s 16.A ali 16.C členom, se upoštevajo le denarni tokovi ter pogodbeni roki in pogoji instrumenta, povezani z imetnikom instrumenta kot lastnikom podjetja.

AG14G Primer je komanditna družba, ki ima komandiste in komplementarje. Nekateri komplementarji lahko v podjetje vložijo jamstvo in lahko zato prejmejo nadomestilo. V takšnih primerih so jamstvo in s tem povezani denarni tokovi povezani z imetniki instrumentov kot garanti in ne kot lastniki podjetja. Zato komplementarji zaradi takšnega jamstva in s tem povezanih denarnih tokov ne bi bili obravnavani kot podrejeni komandistom, poleg tega takšno jamstvo in s tem povezani denarni tokovi ne bi bili upoštevani pri oceni, ali so pogodbeni roki in pogoji instrumentov komandistov in instrumentov komplementarjev enaki.

AG14H Drug primer je ureditev soudeležbe pri dobičku ali izgubi, pri kateri se dobiček ali izguba dodeli imetnikom instrumentov na podlagi opravljenih storitev ali pridobljenih poslov v tekočem letu in prejšnjih letih. Takšna ureditev je posel z imetniki instrumentov kot nelastnikov in se ne sme upoštevati pri oceni značilnosti iz 16.A ali 16.C člena. Vendar je ureditev soudeležbe pri dobičku ali izgubi, pri kateri se dobiček ali izguba dodeli imetnikom instrumentov na podlagi nominalnega zneska njihovih instrumentov glede na druge v skupini, posel z imetniki instrumentov kot lastnikov in jo je treba upoštevati pri oceni značilnosti iz 16.A ali 16.C člena.

▼M6

AG14I Denarni tokovi ter pogodbeni roki in pogoji posla med imetnikom instrumenta (kot nelastnika) in izdajateljskim podjetjem morajo biti podobni enakemu poslu, ki se lahko sklene med osebo, ki ni imetnik instrumenta, in izdajateljskim podjetjem.

Ni drugega finančnega instrumenta ali pogodbe s skupnimi denarnimi tokovi, ki znatno določa ali omejuje preostali donos imetniku instrumenta (16.B in 16.D člen)

AG14J Pogoj za razvrstitev finančnega instrumenta, ki izpolnjuje merila iz 16.A ali 16.C člena, kot lastniški kapital je, da podjetje nima drugega finančnega instrumenta ali pogodbe, (a) katere skupni denarni tokovi temeljijo zlasti na poslovnem izidu, spremembi pripoznanih čistih sredstev ali spremembi poštene vrednosti pripoznanih in nepripoznanih čistih sredstev podjetja in (b) ki znatno omejuje ali določa preostali donos. Naslednji instrumenti, kadar jih pod običajnimi poslovnimi pogoji sklenejo nepovezane stranke, verjetno ne onemogočajo razvrstitve instrumentov, ki izpolnjujejo merila iz 16.A ali 16.C člena, kot lastniškega kapitala:

(a) instrumenti s skupnimi denarnimi tokovi, ki znatno temeljijo na določenih sredstvih podjetja;

(b) instrumenti s skupnimi denarnimi tokovi, ki temeljijo na odstotnem deležu prihodkov;

(c) pogodbe za nagrajevanje posameznih zaposlenih za storitve, opravljene za podjetje;

(d) pogodbe o plačilu neznatnega odstotnega deleža dobička za opravljene storitve ali zagotovljeno blago.

▼B

Izpeljani finančni instrumenti

AG15 Med finančne instrumente spadajo temeljni instrumenti (kot so terjatve iz poslovanja, obveznosti iz poslovanja in kapitalski instrumenti), in izpeljani finančni instrumenti, kot so finančne opcije, rokovne pogodbe (*futures*) in rokovni (terminski) posli (*forwards*), zamenjave obrestnih mer (*swaps*) in valutne zamenjave. Izpeljani finančni instrumenti ustrezajo opredelitvi pojma finančni instrument in spadajo spričo tega v področje tega standarda.

AG16 Izpeljani finančni instrumenti povzročajo pravice in obveze, ki pomenijo prenos enega ali več finančnih tveganj, povezanih s prvotnim temeljnim finančnim instrumentom, med strankami, ki so povezane z zadevnim finančnim instrumentom. Ob izdaji dajejo izpeljani finančni instrumenti eni stranki pogodbeno pravico, da zamenja finančna sredstva ali finančne obveznosti z drugo stranko pod pogoji, ki utegnejo biti ugodni, ali pogodbeno obvezo, da zamenja finančna sredstva ali finančne obveznosti z drugo stranko pod pogoji, ki utegnejo biti neugodni. Vendar pa le-ti na splošno ([1]) ne povzročijo prenosa prvotnega temeljnega finančnega instrumenta ob nastanku pogodbe in tudi ne takrat, ko zapade v plačilo po pogodbi. Nekateri instrumenti obsegajo tako pravico kot tudi obvezo zamenjave. Ker so pogoji za zamenjavo določeni ob izdaji posameznega izpeljanega instrumenta, ti pogoji zaradi sprememb cen na finančnih trgih lahko postanejo tako ugodni kot tudi neugodni.

([1]) To velja za večino, ne pa za vse izpeljane finančne instrumente, npr. v nekaterih obrestnih zamenjavah med valutami se glavnica zamenja ob začetku (in ponovno zamenja ob zapadlosti).

▼B

AG17 Prodajna ali nakupna opcija za zamenjavo finančnih sredstev ali finančnih obveznosti (t.j. finančnih instrumentov, razen lastnih kapitalskih instrumentov podjetja) daje imetniku pravico do morebitnih bodočih gospodarskih koristi, ki so povezane s spremembami poštene vrednosti temeljnega finančnega instrumenta iz pogodbe. Velja tudi obratno: izdajatelj opcije prevzame obveznost, da se bo odpovedal morebitnim bodočim gospodarskim koristim ali prevzel nase morebitno izgubo gospodarskih koristi, ki so povezane s spremembami poštene vrednosti temeljnega finančnega instrumenta. Pogodbena pravica imetnika in obveza izdajatelja ustrezata opredelitvi finančnega sredstva oziroma finančne obveznosti. Finančni instrument, na podlagi katerega je sklenjena opcijska pogodba, je lahko vsako finančno sredstvo, tudi delnice v drugih podjetjih in instrumenti, ki se obrestujejo. Opcija lahko od izdajatelja zahteva, naj izda dolžniški instrument, namesto da prenese posamezno finančno sredstvo, vendar je instrument, na katerem je opcija zasnovana, še vedno finančno sredstvo imetnika opcije, če se uveljavi pravica, ki izhaja iz opcije. Pravica imetnika opcije, da zamenja finančno sredstvo pod morebiti ugodnimi pogoji, in izdajateljeva obveznost, da zamenja finančno sredstvo pod morebiti neugodnimi pogoji, sta ločeni od finančnih sredstev oziroma premoženjskih oblik, na katerih je opcija zasnovana in ki so predmet zamenjave, če se opcija izkoristi. Na imetnikovo pravico in izdajateljevo obveznost ne vpliva verjetnost, da bo uveljavljena pravica, ki izhaja iz opcije.

AG18 Drug zgled izpeljanega finančnega instrumenta je terminska pogodba, ki jo je treba izpeljati v šestih mesecih in pri kateri ena stranka (kupec) obljubi izročitev 1 000 000 DE v denarju v zameno za državne obveznice s stalno obrestno mero, katerih nominalna vrednost je 1 000 000 DE, druga stranka (prodajalec) pa obljubi izročitev državnih obveznic s stalno obrestno mero, katerih nominalna vrednost znaša 1 000 000 DE, v zameno za denar v znesku 1 000 000 DE. V šestih mesecih, za katere je posel sklenjen, imata obe stranki pogodbeno pravico in pogodbeno obvezo med seboj zamenjati finančne instrumente. Če tržna cena državnih obveznic naraste nad 1 000 000 DE, so razmere ugodne za kupca in neugodne za prodajalca; če pa tržna cena pade pod 1 000 000 DE, je učinek ravno obraten. Kupec ima pogodbeno pravico (finančno sredstvo), ki je podobna pravici, povezani z nakupno opcijo, ki je v njegovi posesti, in pogodbeno obvezo (finančno obveznost), ki je podobna obveznosti, povezani z izdano prodajno opcijo; prodajalec pa ima pogodbeno pravico (finančno sredstvo), ki je podobna pravici, povezani s prodajno opcijo, in pogodbeno obvezo (finančno obveznost), ki je podobna obvezi, povezani z izdano nakupno opcijo. Tako kot pri opcijah pomenijo opisane pogodbene pravice in obveze finančna sredstva oziroma finančne obveznosti, ki so ločene in se razlikujejo od finančnih instrumentov, na katerih so zasnovane (torej od obveznic in denarja, ki so predmet zamenjave). Obe stranki, ki sta podpisali terminsko pogodbo, imata obvezo izpolniti prevzeto obveznost na pogodbeno dogovorjeni datum, pri opcijski pogodbi pa pride do izpolnitve le, če in ko se imetnik opcije odloči izkoristiti svojo opcijo.

AG19 Mnoge druge vrste izpeljanih instrumentov obsegajo pravico ali obvezo opraviti zamenjavo v prihodnosti; mednje spadajo tudi obrestne in valutne zamenjave (*swaps*), opcije z vnaprej določeno najvišjo in najnižjo obrestno mero (*caps*), opcije z vnaprej določeno najnižjo obrestno mero (*floors*), opcije z vnaprej določeno najvišjo in najnižjo sprejemljivo obrestno mero (*collars*), obveze iz posojil, sredstva pri izdajanju obveznic in akreditivi. Na pogodbo o obrestni zamenjavi je mogoče gledati tudi kot na različico terminske pogodbe, v katerem se stranki dogovorita za vrsto prihodnjih zamenjav denarnih zneskov; en

▼B

znesek se izračuna na podlagi spremenljive obrestne mere, drugi pa na podlagi stalne obrestne mere. Standardizirane rokovne pogodbe (*futures*) so še ena različica terminskih pogodb, ki se razlikujejo od drugih predvsem v tem, da so pogodbe standardizirane in da z njimi trgujejo na borzi.

Pogodba za nakup ali prodajo nefinančnih postavk (8.–10. člen)

AG20 Pogodbe za nakup ali prodajo nefinančnih postavk ne izpolnjujejo opredelitve finančnega instrumenta, ker je pogodbena pravica ene stranke, da dobi nefinančno sredstvo ali storitev, in ustrezna obveza druge stranke, ne povzročita nastanka pravice ali obveze ene ali druge stranke, da dobi, dobavi ali zamenja finančno sredstvo. Na primer, pogodbe, ki predvidevajo poravnavo samo v obliki prejema ali izročitve nefinančnega sredstva (na primer opcija, standardizirana rokovna ali terminska pogodba za srebro), niso finančni instrumenti. Mnoge blagovne rokovne pogodbe spadajo v to skupino. Nekatere imajo standardizirano obliko in z njimi trgujejo na organiziranih trgih zelo podobno kot z nekaterimi izpeljanimi finančnimi instrumenti. Na primer blagovno standardizirano rokovno pogodbo je mogoče brez težav kupiti ali prodati za denar, ker kotira na borzi in gre lahko večkrat iz rok v roke. Stranke, ki kupujejo in prodajajo tako pogodbo, pa dejansko trgujejo z blagom, ki je predmet pogodbe. Možnost kupiti ali prodati blagovno standardizirano rokovno pogodbo za denar, enostavnost nakupa ali prodaje take pogodbe in možnost pogajati se glede denarne poravnave obveze za prejem ali izročitev blaga – vse to temeljnih značilnosti pogodbe ne spremeni tako, da bi lahko govorili o finančnem instrumentu. Vendar pa nekatere pogodbe za nakup ali prodajo nefinančnih sredstev, ki se lahko poravnajo z menjavo finančnih instrumentov, ali pri katerih je nefinančno sredstvo takoj zamenljivo za denar, spadajo v področje tega standarda, kot če bi bile finančni instrumenti (glejte 8. člen).

▼M52

AG21 Razen, kadar to zahteva MSRP 15 – *Prihodki iz pogodb s kupci*, pogodba, pri kateri gre za prejem ali izročitev opredmetenih sredstev, ne povzroči nastanka finančnega sredstva pri eni stranki in finančne obveznosti pri drugi stranki, razen če ni s tem povezano plačilo odloženo na obdobje po datumu prenosa opredmetenih sredstev. Tako je pri nakupu ali prodaji blaga na up (kredit).

▼B

AG22 Nekatere pogodbe so povezane z blagom, vendar pri njih ne gre za poravnavo v obliki fizičnega prejema ali izročitve blaga. V njih je določena poravnava z denarnimi plačili, ki so določena v skladu s formulo iz pogodbe, ne z vnaprej določenimi zneski plačil. Na primer znesek glavnice posamezne dolgoročne obveznice je mogoče izračunati z uporabo tržne cene nafte, ki prevladuje ob zapadlosti obveznice v plačilo, na določeno količino nafte. Glavnica se indeksira z upoštevanjem cene blaga, poravna pa se izključno v denarju. Taka pogodba je finančni instrument.

AG23 Opredelitev finančnega instrumenta obsega tudi pogodbo, ki poleg finančnega sredstva ali finančne obveznosti povzroči tudi nefinančno sredstvo ali nefinančno obveznost. Taki finančni instrumenti pogosto dajejo eni stranki možnost zamenjati finančno sredstvo za nefinančno sredstvo. Na primer z nafto povezana obveznica lahko da imetniku pravico prejeti tok stalnih obdobnih plačil obresti in določenega zneska denarja ob zapadlosti take obveznice v plačilo z možnostjo zamenjati znesek glavnice za določeno količino nafte. Ali bo imetnik obveznice izkoristil to možnost ali ne, je spremenljivo in odvisno od posameznega trenutka oziroma od poštene vrednosti nafte glede na

▼B

menjalno razmerje med denarjem in nafto (menjalno ceno), ki je določeno z obveznico. Namere imetnika dolgoročne obveznice glede uveljavljanja pravice do zamenjave glavnice za nafto ne vplivajo na vsebino sredstev oziroma premoženjskih oblik, s katerimi je obveznica povezana. Zaradi finančnega sredstva imetnika in finančne obveznosti izdajatelja je taka obveznica finančni instrument, ne glede na druge vrste sredstev in obveznosti, ki se tudi pojavljajo.

AG24 [Izbrisano.]

PREDSTAVLJANJE

Obveznosti in lastniški kapital (15.–27. člen)

Ni pogodbene obveznosti za izročitev denarja ali drugega finančnega sredstva (17.(a) člen)

AG25 Prednostne delnice lahko prinašajo različne pravice. Pri določanju, ali se prednostne delnice razvrstijo kot finančna obveznost ali kapitalski instrument, ocenjuje izdajatelj posamezne pravice, povezane z delnico, za ugotavljanje, ali taka delnica izpolnjuje osnovne značilnosti finančne obveznosti. Na primer prednostna delnica, ki zagotavlja, da jo bo podjetje do določenega roka odkupilo od imetnika, ali daje imetniku pravico prodati jo do določenega roka podjetju, vsebuje finančno obveznost, ker ima izdajatelj obveznost prenesti finančna sredstva na imetnika take delnice. Izdajateljeva nezmožnost, da izpolni obvezo odkupa prednostne delnice ob pogodbenem roku, naj gre za pomanjkanje finančnih sredstev, za zakonsko omejitev, ali nezadostne dobičke ali rezerve, ne odpravi te obveze. Izdajateljeva možnost izbire, da odkupi svoje delnico za denar ali ne, ne ustreza opredelitvi finančne obveznosti, ker izdajatelj nima sprotne obveze prenosa finančnih sredstev na svoje delničarje. V tem primeru lahko o odkupu delnic razsodi zgolj izdajatelj. Obveza pa lahko nastane, če izdajatelj delnic izkoristi svojo pravico, običajno tako, da uradno obvesti delničarje o nameri, da bo odkupil svoje delnice.

AG26 Kadar prednostnih delnic ni mogoče odkupiti, je ustrezna razvrstitev odvisna od drugih pravic, ki so povezane z njimi. Razvrstitev temelji na oceni vsebine pogodbenih dogovorov in opredelitev finančne obveznosti in kapitalskega instrumenta. Če ima izdajatelj sam pravico odločiti se o distribucijah imetnikom prednostnih delnic, naj gre za kumulativne ali nekumulativne delnice, so delnice kapitalski instrumenti. Na razvrstitev prednostne delnice kot kapitalskega instrumenta ali finančne obveznosti pa ne vpliva:

(a) zgodovina distribucij,

(b) namen opraviti distribucije v prihodnje,

(c) možen negativen vpliv na ceno rednih delnic izdajatelja, če distribucije niso opravljene (zaradi omejitev plačila dividend na redne delnice, če dividende niso izplačane na prednostne delnice),

(d) znesek izdajateljevih rezerv,

▼B

(e) izdajateljeva pričakovanja poslovnega izida v obdobju, ali

(f) sposobnost ali nesposobnost izdajatelja, da vpliva na znesek svojega poslovnega izida za obdobje.

Poravnava v lastnih kapitalskih instrumentih podjetja (21.–24. člen)

▼M6

AG27 Naslednji primeri ponazarjajo, kako razvrstiti različne vrste pogodb o lastnih kapitalskih instrumentih podjetja:

(a) Pogodba, ki jo bo poravnalo podjetje, ki prejema ali izroča določeno število svojih lastnih delnic brez prihodnjega nadomestila ali zamenjuje določeno število svojih lastnih delnic za določen znesek denarja ali drugega finančnega sredstva, je kapitalski instrument (razen kot je določeno v 22.A členu). Tako se vsako nadomestilo, prejeto ali plačano za takšno pogodbo, neposredno prišteje v lastniški kapital ali odšteje od njega. Primer za to je izdana delniška opcija, ki daje nasprotni stranki pravico nakupa določenega števila delnic podjetja za določen znesek denarja. Če pa takšna pogodba zahteva od podjetja, da kupi (odkupi) svoje lastne delnice za denar ali drugo finančno sredstvo na določen ali določljiv datum ali na poziv, podjetje pripozna tudi finančno obveznost za sedanjo vrednost odkupnega zneska (razen instrumentov, ki imajo vse značilnosti in izpolnjujejo pogoje iz 16.A in 16.B člena ali 16.C in 16.D člena). Primer za to je obveza podjetja po terminski pogodbi o ponovnem nakupu določenega števila svojih lastnih delnic za določen znesek denarja.

(b) Iz pogodbene obveze, ki podjetju nalaga nakup svojih lastnih delnic za denar, nastane finančna obveznost za sedanjo vrednost odkupnega zneska, tudi če število delnic, ki jih mora podjetje ponovno kupiti, ni določeno, ali če je obveza nakupa pogojna za nasprotno stranko, ki uveljavlja svojo pravico do odkupa (razen kot je določeno v 16.A in 16.B členu ali 16.C in 16.D členu). Primer za pogojno obvezo je izdana delniška opcija, ki zahteva od podjetja, da ponovno kupi svoje lastne delnice za denar, če nasprotna stranka uveljavi opcijo.

(c) Pogodba, ki bo poravnana z denarjem ali drugim finančnim sredstvom, je finančno sredstvo ali finančna obveznost, čeprav znesek denarja ali vrednost drugega finančnega sredstva, ki bo prejet ali izročen, temelji na spremembah v tržni ceni lastnega lastniškega kapitala podjetja (razen kot je določeno v 16.A in 16.B členu ali 16.C in 16.D členu). En primer za to je z denarjem poravnana delniška opcija.

▼B

(d) Pogodba, ki jo bo poravnalo podjetje s spremenljivim številom svojih lastnih delnic, katerih vrednost je enaka določenemu znesku ali znesku, ki temelji na spremembah temeljne spremenljivke (npr. cene blaga), je finančno sredstvo ali finančna obveznost. Primer za to je pisna opcija za nakup zlata, ki jo – če bo

▼B

uveljavljena, poravna podjetje s svojimi lastnimi instrumenti, tako da izroči toliko teh instrumentov, da je enako vrednosti opcijske pogodbe. Takšna pogodba je finančno sredstvo ali finančna obveznost, pa čeprav je temeljna spremenljivka cena lastne delnice podjetja in ne zlato. Podobno je pogodba, ki jo bo poravnalo podjetje z določenim številom svojih lastnih delnic, vendar bodo pravice iz the delnic različne, tako da je poravnalna vrednost enaka določenemu znesku ali znesku, ki temelji na spremembah temeljne spremenljivke, je finančno sredstvo ali finančna obveznost.

Določbe o možni poravnavi (25. člen)

AG28 25. člen zahteva, da če del določbe o možni poravnavi, ki bi lahko zahteval poravnavno v denarju ali z drugim finančnim sredstvom (ali drugače, vendar tako, da bi to bila finančna obveznost), ni pristen (*genuine)*, potem določba o poravnavi ne vpliva na razvrstitev finančnega instrumenta. Tako je pogodba, ki zahteva poravnavo v denarju ali spremenljivem številu lastnih delnic podjetja le ob nastanku dogodka, ki je izredno redek, zelo neobičajen in malo verjeten, kapitalski instrument. Podobno lahko podjetje prepreči poravnavo z določenim številom lastnih delnic v okoliščinah, ki jih podjetje ne obvladuje, vendar če ni realne možnosti, da bi takšne okoliščine nastopile, je razvrstitev med kapitalske instrumente ustrezna.

Obravnava v konsolidiranih računovodskih izkazih

►**M32** AG29 V konsolidiranih računovodskih izkazih podjetje predstavi neobvladujoče deleže, tj. deleže ostalih strank v lastniškem kapitalu in prihodku svojih odvisnih podjetij, v skladu z MRS 1 in MSRP 10. ◄ Pri razvrščanju finančnega instrumenta (ali njegove sestavine) v konsolidiranih računovodsih izkazih, upošteva podjetje vse pogoje in okoliščine, ki so dogovorjeni med člani skupine in imetniki instrumentov, pri ugotavljanju, ali ima skupina kot celota obvezo izročiti denar ali drugo finančno sredstvo za instrument, ali ga poravnati na način, ki povzroči razvrstitev med obveznosti. Če odvisno podjetje v skupini izda finančni instrument in obvladujoče podjetje ali druga skupina podjetij dogovori dodatne pogoje neposredno z imetniki instrumenta (npr. jamstvo/garancija), potem skupina morda nima popolne pravice odločanja o distribucijah ali ponovnem odkupu. Čeprav lahko odvisno podjetje pravilno razvrsti instrument ne glede na te dodatne pogoje v svojih posameznih računovodskih izkazih, se učinek drugih dogovorov med člani skupine in imetniki instrumenta obravnava, da bi zagotovili, da so konsolidirani finančni izkazi odraz pogodb in transakcij, ki jih je sklenila skupina kot celota. V obsegu, da obstaja takšna obveza ali določba o poravnavi, se tak instrument (ali njegova sestavina, če se obveza nanaša nanjo) razvrsti kot finančna obveznost v konsolidiranih računovodskih izkazih.

▼M6

AG29A Nekatere vrste instrumentov, ki določajo pogodbeno obvezo za podjetje, so razvrščene kot kapitalski instrumenti v skladu s 16.A in 16.B členom ali 16.C in 16.D členom. Razvrstitev v skladu z navedenimi členi je izjema od načel, ki se v tem standardu uporabljajo za razvrstitev instrumenta. Ta izjema ne zajema razvrstitve neobvladujočih deležev v konsolidiranih računovodskih izkazih. Zato so

▼M6

instrumenti, ki so v ločenih ali posameznih računovodskih izkazih razvrščeni kot kapitalski instrumenti v skladu s 16.A in 16.B členom ali 16.C in 16.D členom in ki so neobvladujoči deleži, razvrščeni kot obveznosti v konsolidiranih računovodskih izkazih skupine.

▼B

Sestavljeni finančni instrumenti (28.–32. člen)

▼M53

AG30 28. člen se uporablja samo za izdajatelje neizvedenih sestavljenih finančnih instrumentov. 28. člen ne obravnava sestavljenih finančnih instrumentov z vidika njihovih imetnikov. Razvrstitev in merjenje finančnih sredstev, ki so sestavljeni finančni instrumenti, z vidika imetnikov obravnava MSRP 9.

▼M33

AG31 Običajna oblika sestavljenih finančnih instrumentov je dolžniški instrument z vgrajeno opcijo zamenjave, na primer obveznica, ki jo je mogoče zamenjati v redne delnice istega izdajatelja, in brez drugih vgrajenih izvedenih opcij. V skladu z 28. členom mora izdajatelj takega finančnega instrumenta v izkazu finančnega položaja izkazati posebej sestavino, ki se nanaša na obveznosti, in posebej sestavino, ki se nanaša na lastniški kapital, na naslednji način:

▼B

(a) Izdajateljeva obveza, da izplačuje obresti in glavnico v skladu z rokovnikom, je finančna obveznost toliko časa, dokler se tak instrument ne zamenja. Ob začetnem pripoznanju je poštena vrednost te obveznosti enaka zdajšnji vrednosti pogodbeno določenih prihodnjih denarnih tokov, diskontiranih po obrestni meri, ki jo takrat uporablja trg za instrumente, ki imajo primerljivo boniteto in zagotavljajo v bistvu enake denarne tokove pod enakimi pogoji, vendar brez možnosti zamenjave za kak drug instrument.

▼M33

(b) Kapitalski instrument je vgrajena opcija zamenjave obveznosti za lastniški kapital izdajatelja instrumenta. Ta opcija ima vrednost ob začetnem pripoznanju, četudi je „brez denarja“ (out of the money).

▼B

AG32 Pri zamenjavi zamenljivega instrumenta ob zapadlosti podjetje odpravi pripoznavo sestavine obveznosti in ga pripozna kot lastniški kapital. Izvirna sestavina lastniškega kapitala ostane kot lastniški kapital (čeprav se lahko prenese iz ene *one-line* postavke v lastniškem kapitalu na drugo). Pri pretvorbi ob zapadlosti ni ne dobička ne izgube.

AG33 Če podjetje „izbriše“ zamenljiv instrument pred zapadlostjo z zgodnjim odkupom ali ponovnim odkupom, pri katerem ostanejo izvirne prednosti pri zamenjavi nespremenjene, podjetje razporedi opravljena izplačila in vse stroške transakcije za odkup ali ponovni odkup na sestavine obveznosti in sestavine lastniškega kapitala instrumenta na dan transakcije. Metoda, uporabljena pri alokaciji izplačil in transakcijskih stroškov na ločene sestavine, je skladna z metodo, uporabljeno pri izvirni razporeditvi ločenih sestavin iztržkov, ki jih je prejelo podjetje, ko je bil izdan zamenljivi instrument, v skladu s 28.–32. členom.

AG34 Ko je alokacija izplačil opravljena, se morebitni nastali dobiček ali izguba obravnava v skladu z računovodskimi načeli, ki veljajo za konkretno sestavino, kot sledi:

(a) znesek dobička ali izgube, ki se nanaša na sestavino obveznosti, se pripozna v poslovnem izidu, ter

▼B

(b) znesek izplačil, ki se nanaša na sestavino lastniškega kapitala, se pripozna v lastniškem kapitalu.

AG35 Podjetje lahko spremeni pogoje zamenljivega instrumenta, da bi spodbudilo predčasno zamenjavo, na primer s ponujanjem ugodnejšega menjalnega razmerja ali plačevanjem drugih dodatnih izplačil v primeru zamenjave pred določenim datumom. prednostnih delnic z ugodnimi spremembami izvirnih pogojev zamenjave ali plačila dodatnega nadomestila. Razlika na dan spremembe pogojev med pošteno vrednostjo izplačil, ki jih imetnik prejme ob zamenjavi instrumenta po spremenjenih pogojih, in pošteno vrednostjo izplačila, ki bi ga imetnik prejel po izvirnih pogojih, se pripozna kot izguba v poslovnem izidu.

Trezorske delnice (33. in 34. člen)

AG36 Lastni kapitalski instrumenti podjetja niso pripoznani kot finančno sredstvo, ne glede na razlog, zakaj so bili ponovno pridobljeni. Po 33. členu mora podjetje, ki ponovno pridobi svoje lastne kapitalske instrumente, te instrumente odšteti od lastniškega kapitala. Vendar pa, če ima podjetje v posesti svoj lastni lastniški kapital v imenu drugih, torej če finančna institucija poseduje svoj lastni lastniški kapital v imenu svojega kupca, imamo tukaj posredniško razmerje in posledično ta delež ni vključen v ►M5 izkaz finančnega položaja ◄.

Obresti, dividende, izgube in dobički (35.–41. člen)

AG37 Naslednji primer ponazarja uporabo 35. člena na sestavljen finančni instrument. Predpostavimo, da so ne-kumulativne prednostne delnice obvezno odkupljive za denar v petih letih, vendar se dividende izplačajo po presoji podjetja pred datumom ponovnega odkupa. Takšen instrument je sestavljen finančni instrument, pri čemer je sestavina obveznosti enaka sedanji vrednosti odkupne vrednosti. Razreševanje diskonta na to sestavino se pripozna v ►M5 izkazu vseobsegajočega donosa ◄ in razvrsti kot strošek obresti. Plačane dividende se nanašajo na sestavino lastniškega kapitala in se torej pripoznajo kot distribucija poslovnega izida. Podobna rešitev bi se uporabila, če odkup ne bi bil obvezen, ampak po izbiri imetnika, ali če bi bila delnica obvezno zamenljiva v spremenljivo število rednih delnic, kar po izračunu pomeni, da je vrednost enaka določenemu znesku ali znesku, ki temelji na spremembah temeljne spremenljivke (npr, blago). Če pa prištejemo morebitne neplačane dividende k odkupnemu znesku, postane celoten instrument obveznost. V takem primeru se dividende razvrstijo kot odhodek za obresti.

Pobotanje finančnega sredstva in finančne obveznosti (42.–50. člen)

▼M34

_____

Kriterij, da ima podjetje „trenutno zakonsko izvršljivo pravico pobotati pripoznane zneske“ (42.(a) člen)

AG38A Pravica do pobota je lahko trenutno razpoložljiva ali pa pogojena s prihodnjim dogodkom (na primer, pravica se lahko aktivira oz. je izvršljiva samo v primeru nekega prihodnjega dogodka, kot so neplačilo, insolventnost ali stečaj ene od nasprotnih strank). Tudi če pravica do pobota ni pogojena s prihodnjim dogodkom, je morda lahko zakonsko izvršljiva samo v običajnem okviru poslovanja ali v primeru neplačila ali v primeru insolventnosti ali stečaja ene ali vseh nasprotnih strank.

▼**M34**

AG38B Da bi bil izpolnjen kriterij iz 42.(a) člena, mora podjetje trenutno imeti zakonsko izvršljivo pravico do pobota. To pomeni, da pravica do pobota:

(a) ne sme biti pogojena s prihodnjim dogodkom in

(b) mora biti zakonsko izvršljiva v vseh naslednjih okoliščinah:

(i) običajen okvir poslovanja,

(ii) primer neplačila in

(iii) primer insolventnosti ali stečaja

podjetja in vseh nasprotnih strank.

AG38C Narava in obseg pravice do pobota, vključno s katerimi koli pogoji za njeno izvršitev ter vprašanjem, ali se pravica ohrani v primeru neplačila, insolventnosti ali stečaja, se lahko med različnimi zakonodajami razlikujeta. Zato se ne more predpostavljati, da je pravica do pobota avtomatsko na voljo izven običajnega okvira poslovanja. Na primer, v nekaterih zakonodajah lahko zakoni o stečaju ali insolventnosti v nekaterih okoliščinah prepovedujejo ali omejujejo pravico do pobota v primeru stečaja ali insolventnosti.

AG38D Upoštevati je treba zakone, ki veljajo za razmerja med strankami (na primer pogodbena določila, zakoni, ki urejajo pogodbe, ali zakoni o neplačilu, insolventnosti ali stečaju, ki veljajo za stranke), da se lahko ugotovi, ali je pravica do pobota izvršljiva v običajnem okviru poslovanja, v primeru neplačila in v primeru insolventnosti ali stečaja podjetja in vseh nasprotnih strank (kot je določeno v AG38.B(b) členu).

Kriterij, da podjetje „namerava bodisi poravnati čisti znesek ali unovčiti sredstvo in hkrati poravnati svojo obveznost“ (42.(b) člen)

AG38E Da izpolni kriterij iz 42.(b) člena, mora podjetje imeti namen bodisi poravnati čisti znesek ali unovčiti sredstvo in hkrati poravnati svojo obveznost. Čeprav ima podjetje morda pravico, da poravna čisti znesek, lahko še vedno unovči sredstvo in poravna obveznost ločeno.

AG38F Če lahko podjetje zneske poravna tako, da je rezultat dejansko enakovreden neto poravnavi, bo izpolnilo kriterij o neto poravnavi iz 42.(b) člena. To se bo zgodilo le v primeru, če ima mehanizem bruto poravnave lastnosti, ki odpravijo kreditno in likvidnostno tveganje ali privedejo do nepomembnega kreditnega in likvidnostnega tveganja in zaradi katerih bodo terjatve in obveznosti obdelane v enem samem procesu ali ciklu poravnave. Na primer, sistem bruto poravnave, ki ima vse od naslednjih značilnosti, bi izpolnil kriterij neto poravnave iz 42.(b) člena:

(a) finančna sredstva in finančne obveznosti, primerni za pobotanje, so posredovani v obdelavo v istem trenutku;

▼M34

(b) ko so finančna sredstva in finančne obveznosti posredovani v obdelavo, sta stranki zavezani izpolniti obvezo glede poravnave;

(c) ni verjetnosti, da bi se denarni tokovi, ki izhajajo iz sredstev in obveznosti, spremenili, potem ko so bili posredovani v obdelavo (razen če je obdelava neuspešna – glejte točko (d) spodaj);

(d) sredstva in obveznosti, ki so zavarovani z vrednostnimi papirji, bodo poravnani v sistemu za prenos vrednostnih papirjev ali podobnem sistemu (na primer izročitev proti plačilu), tako, da če prenos vrednostnih papirjev ne uspe, obdelava povezane terjatve ali obveznosti, za katero vrednostni papirji predstavljajo zavarovanje, prav tako ne bo uspela (in obratno);

(e) vse transakcije, ki ne uspejo, kot je opisano v točki (d), se ponovno posredujejo v obdelavo, dokler niso poravnane;

(f) poravnava se izvede prek iste poravnalne institucije (na primer poravnalne banke, centralne banke ali centralnega registra vrednostnih papirjev); in

(g) na voljo je dnevni kredit, ki bo zagotovil zadostne presežne zneske, da bo omogočena obdelava plačil na dan poravnave za vsako od strank, in skoraj gotovo je, da bo dnevni kredit zagotovil kritje, če bo to potrebno.

▼B

AG39 Ta standard ne določa posebnega obravnavanja tako imenovanih „zbirnih instrumentov“, ki so svežnji ločenih finančnih instrumentov, pridobljeni in ohranjeni v posesti, da bi imetnik svežnja posnemal značilnosti nekega drugega instrumenta. Na primer dolgoročna dolgovna vrednostnica s spremenljivo obrestno mero, ki je povezana z zamenjavo (*swap*) obrestnih mer, ki vključuje dobivanje spremenljivih zneskov in izplačevanje stalnih zneskov, pomeni sintetiziranje stalne obrestne mere dolgoročnega dolga. Vsak od ločenih finančnih instrumentov, ki skupaj tvorijo „zbirni instrument“, predstavlja pogodbeno pravico ali obvezo s svojimi pogoji in določbami in jo je mogoče prenesti ali poravnati posebej. Vsak finančni instrument je izpostavljen tveganjem, ki se lahko razlikujejo od tveganj, ki so jim izpostavljeni drugi finančni instrumenti. Če je torej en finančni instrument v „zbirnem instrumentu“ sredstvo, drugi pa je obveznost, se ne pobotata in ne prikažeta ►M5 v izkazu finančnega položaja podjetja ◄ v čistem znesku, razen kadar ustrezata sodilom za pobotanje, ki so navedena v 42. členu tega standarda.

▼B

RAZKRITJE

Finančna sredstva in finančne obveznosti po pošteni vrednosti skozi poslovni izid (94.(f) člen)

AG40 [Izbrisano.]

▼B

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 33

Čisti dobiček na delnico

CILJ

1 Cilj tega standarda je predpisati načela za ugotavljanje in predstavljanje čistega dobička na delnico, da bi tako izboljšali primerjave uspešnosti med različnimi podjetji v istem obdobju poročanja in med različnimi obdobji poročanja za isto podjetje. Kljub omejitvam, s katerimi so povezani podatki o čistem dobičku na delnico, ki so posledica različnih računovodskih usmeritev, ki se lahko uporabljajo pri ugotavljanju „čistega dobička“, pa dosledno določen imenovalec vendarle pomeni večjo kakovost računovodskega poročanja. Ta standard se osredotoča na imenovalec v izračunu čistega dobička na delnico.

PODROČJE UPORABE

2 Ta standard se mora uporabljati za:

(a) ločene ali posamezne računovodske izkaze podjetja:

(i) s katerega navadnimi delnicami ali potencialnimi navadnimi delnicami se trguje na javnem trgu (domača ali tuja borza ali zunajborzni trg, vključno z lokalnimi in regionalnimi trgi), ali

(ii) ki je svoje računovodske izkaze predložilo, ali je v postopku predložitve, komisiji za vrednostne papirje ali drugi upravni organizaciji z namenom izdaje navadnih delnic na javnem trgu, ter

(b) konsolidirane računovodske izkaze skupine z matičnim podjetjem:

(i) s katerega navadnimi delnicami ali potencialnimi navadnimi delnicami se trguje na javnem trgu (domača ali tuja borza ali zunajborzni trg, vključno z lokalnimi in regionalnimi trgi), ali

(ii) ki je svoje računovodske izkaze predložilo, ali je v postopku predložitve, komisiji za vrednostne papirje ali drugi upravni organizaciji z namenom izdaje navadnih delnic na javnem trgu.

3 Podjetje, ki razkriva čisti dobiček na delnico, mora izračunati in razkriti čisti dobiček na delnico v skladu s tem standardom.

►M32 4 **Kadar podjetje predstavi konsolidirane računovodske izkaze in ločene računovodske izkaze, ki so pripravljeni v skladu z MSRP 10 *Konsolidirani računovodski izkazi* in MRS 27 *Ločeni računovodski izkazi*, je treba razkritja, ki jih zahteva ta standard, prikazati le na podlagi konsolidiranih informacij.** ◄ Podjetje, ki se odloči razkriti čisti dobiček na delnico na podlagi svojih ločenih računovodskih izkazov, mora predstaviti takšne informacije o čistem dobičku na delnico le ►M5 v svojem izkazu vseobsegajočega donosa ◄. Podjetje ne sme predstaviti takšne informacije o čistem dobičku na delnico v konsolidiranih računovodskih izkazih.

▼M31

4A Če podjetje predstavi postavke poslovnega izida v ločenem izkazu, kot je opisano v 10.A členu MRS 1 *Predstavljanje računovodskih izkazov* (kot je bil spremenjen leta 2011), predstavi čisti dobiček na delnico samo v tem ločenem izkazu.

▼B

OPREDELITVE POJMOV

5 V tem standardu so uporabljeni naslednji izrazi, katerih pomeni so natančno določeni:

Protipopravljanje (protirazvodenitev) je povečanje čistega dobička na delnico ali zmanjšanje čiste izgube na delnico, ki je posledica predpostavke, da se zamenljivi instrumenti zamenjajo, opcije ali nakupni boni uveljavijo, ali da se redne delnice izdajo po izpolnitvi določenih pogojev.

Sporazum o pogojnem deležu je sporazum o izdaji delnic, ki je odvisen od izpolnitve določenih pogojev.

Pogojno izdajljive redne delnice so redne delnice, ki so izdajljive za malo denarja, ali brez denarja ali drugega povračila, ob izpolnitvi določenih pogojev iz sporazuma o pogojnem deležu.

Popravljanje (razvodenitev) je zmanjšanje čistega dobička na delnico ali povečanje čiste izgube na delnico, ki je posledica predpostavke, da se zamenljivi instrumenti zamenjajo, opcije ali nakupni boni uveljavijo, ali da se navadne delnice izdajo po izpolnitvi določenih pogojev.

Opcije, nakupni boni in njihovi ustrezniki so finančni instrumenti, ki dajejo imetniku pravico do nakupa rednih delnic.

Navadna delnica je kapitalski instrument, ki je podrejen vsem drugim skupinam kapitalskih instrumentov.

Možnostna (potencialna) navadna delnica je finančni instrument ali druga pogodba, ki lahko daje imetniku pravico do navadnih delnic.

Prodajne opcije za navadne delnice so pogodbe, ki dajejo imetniku pravico do prodaje navadnih delnic po določeni ceni v danem obdobju.

6 Navadne delnice so udeležene v dobičku obravnavanega obdobja šele za drugimi vrstami delnic, na primer za prednostnimi delnicami. Podjetje ima lahko več kot ena skupina navadnih delnic. Navadne delnice iste skupine dajejo enake pravice glede dobivanja dividend.

7 Možnostne (potencialne) navadne delnice so na primer:

(a) finančne obveznosti ali kapitalski instrumenti, tudi prednostne delnice, ki jih je mogoče zamenjati za navadne delnice,

(b) opcije in nakupni boni,

(c) delnice, izdane ob izpolnitvi pogojev, ki izhajajo iz pogodbenih sporazumov, kot je nakup podjetja ali drugih sredstev.

▼M33

8 Izrazi, opredeljeni v MRS 32 *Finančni instrumenti*: *predstavljanje*, so v tem standardu uporabljeni v pomenu, ki je natančno določen v 11. členu MRS 32, razen če ni navedeno drugače. MRS 32 opredeljuje finančni instrument, finančno sredstvo, finančno obveznost in kapitalski instrument ter daje napotke za uporabo teh opredelitev. MSRP 13 *Merjenje poštene vrednosti* opredeljuje pošteno vrednost in določa zahteve za uporabo te opredelitve.

▼B

MERITEV

Osnovni čisti dobiček na delnico

9 Podjetje mora izračunavati osnovni čisti dobiček na delnico za poslovni izid, ki se nanaša na navadne delničarje (imetnike navadnih delnic) obvladujočega podjetja in, če je predstavljen, na poslovni izid iz ohranjenega poslovanja, ki se nanaša na te lastnike kapitala.

10 Osnovni čisti dobiček na delnico se izračuna tako, da se čisti poslovni izid, ki se nanaša na navadne lastnike kapitala obvladujočega podjetja (števec), deli s tehtanim povprečnim številom v obračunskem obdobju uveljavljajočih se rednih delnic (imenovalec).

11 Cilj informacije o osnovnem čistem dobičku na delnico je podati merilo za deleže vsake redne delnice obvladujočega podjetja v uspešnosti podjetja med obravnavanim obdobjem.

Čisti dobiček

12 Pri izračunavanju osnovnega čistega dobička na delnico, morajo biti zneski, ki se nanašajo na navadne lastnike kapitala obvladujočega podjetja glede:

(a) poslovnega izida iz ohranjenega poslovanja, pripisanega obvladujočemu podjetju, ter

(b) poslovnega izida, pripisanega obvladujočemu podjetju

prav zneski v točki (a) in (b), preračunani za zneske dividend prednostnih delnic po obdavčitvi, razlike, ki se pojavljajo pri poravnavanju prednostnih delnic, in drugi podobni učinki prednostnih delnic, ki so razvrščene med lastniški kapital.

13 Vse postavke prihodkov in odhodkov, ki se nanašajo na navadne lastnike kapitala obvladujočega podjetja in so pripoznane v obdobju, tudi odhodki za davek in dividende za prednostne delnice, ki so uvrščene med obveznosti, se vključijo v ugotavljanje poslovnega izida obračunskega obdobja, ki se nanaša na navadne lastnike kapitala obvladujočega podjetja (glejte MRS 1 ►M5 ——————— ◄).

14 Znesek prednostnih dividend po obdavčitvi, ki se odšteje od poslovnega izida, je:

(a) znesek vseh prednostnih dividend za nekumulativne prednostne delnice, po obdavčitvi, ki jih podjetje prizna v zvezi z obračunskim obdobjem, ter

(b) znesek prednostnih dividend, po obdavčitvi, za kumulativne prednostne delnice, zahtevane v obračunskem obdobju, naj podjetje omenjene dividende prizna ali ne. Znesek prednostnih dividend za obračunsko obdobje ne vključuje zneska nobenih prednostnih dividend za nabiralne (kumulativne) prednostne delnice, ki jih podjetje izplača ali prizna v tekočem obračunskem obdobju glede na prejšnja obdobja.

▼B

15 Prednostne delnice, ki dajejo nizko začetno dividendo za nadomestilo podjetju za prodajo prednostnih delnic s popustom, ali dividendo nad tržno vrednostjo v zadnjih obdobjih za nadomestilo naložbenikom za nakup prednostnih delnic s premijo (nad pariteto), so včasih označuje kot prednostne delnice z rastočo stopnjo. Vsak popust ali premija za prednostne delnice z rastočo stopnjo izvirne izdaje se obračunava na zadržani čisti dobiček, z uporabo metode efektivnih obresti, in obravnava kot prednostna dividenda za namene izračunavanja čistega dobička na delnico.

16 Prednostne delnice je mogoče odkupiti po ponudbi delničarjem za prevzem podjetja. Presežek poštene vrednosti nadomestil, plačanih prednostnim delničarjem, nad knjigovodsko vrednostjo prednostnih delnic predstavlja donos imetnikom prednostnih delnic in strošek za zadržani čisti dobiček za podjetje. Ta znesek se odšteje pri izračunavanju poslovnega izida, pripisanega navadnim lastnikom kapitala v obvladujočem podjetju.

17 Podjetje lahko spodbudi zgodnjo zamenjavo zamenljivih prednostnih delnic z ugodnimi spremembami izvirnih pogojev zamenjave ali plačila dodatnega nadomestila. Presežek poštene vrednosti rednih delnic ali drugih nadomestil, plačanih nad pošteno vrednostjo rednih delnic, izdajljivih po izvirnih pogojih zamenjave, je donos prednostnih delničarjev in se odšteje pri izračunavanju poslovnega izida, pripisanega navadnim lastnikom kapitala v obvladujočem podjetju.

18 Vsak presežek knjigovodske vrednosti prednostnih delnic nad pošteno vrednostjo nadomestil, plačanih za njihovo poravnavo, se prišteje pri izračunavanju poslovnega izida, pripisanega navadnim lastnikom kapitala v obvladujočem podjetju.

Delnice

19 Pri izračunavanju osnovnega čistega dobička na delnico mora biti število rednih delnic tehtano povprečno število rednih delnic, uveljavljajočih se v obračunskem obdobju.

20 Uporaba tehtanega povprečnega števila rednih delnic, uveljavljajočih se v obračunskem obdobju, kaže, da se je znesek delničarskega kapitala v obračunskem obdobju morda spreminjal zaradi večjega ali manjšega števila delnic, uveljavljajočih se v kakem trenutku. Tehtano povprečno število navadnih delnic, uveljavljajočih se med obračunskim obdobjem, je število navadnih delnic, uveljavljajočih se v začetku obračunskega obdobja, popravljeno za število rednih delnic, ki jih podjetje odkupi ali izda v obračunskem obdobju, in pomnoženo z množiteljem časovnega tehtanja. Množitelj časovnega tehtanja je število dni, ko se delnice uveljavljajo, kot delež celotnega števila dni v obračunskem obdobju; v številnih okoliščinah je primerno uporabiti razumen približek tehtanega povprečja.

21 Delnice se običajno vključijo v tehtano povprečno število delnic od dneva, ko zapade v plačilo nadomestilo zanje (običajno je to datum njih izdaje), na primer:

(a) navadne delnice, izdane v zameno za denarna sredstva, se vključijo takrat, ko denarna sredstva zapadejo v plačilo,

(b) redne delnice, izdane ob prostovoljnem reinvestiranju dividend za navadne ali prednostne delnice, se vključijo ob reinvestiranju dividend,

▼B

(c) redne delnice, izdane zaradi zamenjave dolžniškega instrumenta za redne delnice, se vključijo z dnem, ko se obresti prenehajo pripisovati,

(d) redne delnice namesto obresti ali glavnice za druge finančne instrumente se vključijo z dnem, ko se obresti prenehajo pripisovati,

(e) redne delnice, izdane v zameno za poravnavo obveznosti podjetja, se vključijo z dnem poravnave,

(f) navadne delnice, izdane kot nadomestilo za nakup sredstva, ki ni v obliki denarnih sredstev, se vključijo na datum, ko se prizna nakup, ter

(g) redne delnice, izdane za opravljanje storitev podjetju, se vključijo takrat, ko so storitve opravljene.

Časovni okvir vključitve rednih delnic določijo roki in drugi pogoji, ki so povezani z njih izdajo. Ustrezno je treba upoštevati vsebino vsake pogodbe, ki je povezana z izdajo.

▼M12

22 Navadne delnice, izdane kot del nadomestila, prenesenega v poslovni združitvi, se vključijo v tehtano povprečno število delnic na datum prevzema. To je posledica dejstva, da prevzemnik dobičke in izgube prevzetega podjetja na datum prevzema vključi v svoj izkaz vseobsegajočega donosa.

▼B

23 Redne delnice, ki jih bo podjetje izdalo ob zamenjavi obvezno zamenljivega instrumenta, se vključijo v izračun osnovnega čistega dobička na delnico od datuma sklenitve pogodbe.

24 Pogojno izdajljive delnice se obravnavajo kot uveljavljajoče se in se vključijo v izračun osnovnega čistega dobička na delnico šele od datuma izpolnitve vseh potrebnih pogojev (to je, poslovni dogodki so nastali). Delnice, ki so izdajljive izključno po minevanju časa, niso pogojno izdajljive delnice, ker je minevanje časa gotovost. Uveljavljajoče se redne delnice, ki jih je pod določenimi pogoji treba vrniti (torej so predmet vpoklica), se ne obravnavajo kot uveljavljajoče se in se ne vključijo v izračun osnovnega čistega dobička na delnico vse do datuma, ko niso več predmet vpoklica.

25 [Izbrisano.]

26 Tehtano povprečno število v obračunskem obdobju in v vseh predstavljenih obdobjih uveljavljajočih se rednih delnic je treba preračunati za poslovne dogodke, ki spreminjajo uveljavljajoče se redne delnice, ne da bi se ustrezno spremenili viri, razen za zamenjave potencialnih rednih delnic.

27 Redne delnice je dovoljeno izdati ali zmanjšati število uveljavljajočih se rednih delnic, ne da bi se ustrezno spremenila sredstva. Taki primeri so:

(a) izdaja brezplačnih delnic na podlagi prenosa rezerv v delniški kapital podjetja (*capitalisation issue*) ali kot posebna premija obstoječim delničarjem (*bonus issue*) (včasih imenovana dividende v obliki delnic (*stock dividend*),

(b) premijska sestavina v drugih oblikah izdaj, na primer premijska sestavina pri izdaji pravic obstoječim delničarjem,

(c) razdelitev delnic, ter

(d) obratna razdelitev delnic (*reverse share split*), kjer gre za konsolidacijo delnic.

▼B

28 V primeru izdaje brezplačnih delnic na podlagi prenosa rezerv v delniški kapital ali izdaje kot posebne premije obstoječim delničarjem oziroma razdelitve delnic gre za izdajo navadnih delnic obstoječim delničarjem brez dodatnega nadomestila. Spričo tega se poveča število uveljavljajočih se navadnih delnic, ne da bi se povečala sredstva podjetja. Število uveljavljajočih se rednih delnic pred opisanim poslovnim dogodkom se preračuna na sorazmerno spremembo števila navadnih uveljavljajočih se delnic, kot da bi poslovni dogodek nastal na začetku prvega predstavljenega obračunskega obdobja. Na primer pri premijski izdaji delnic po načelu dve za eno se pomnoži število uveljavljajočih se delnic pred to izdajo s tri, da se dobi novo skupno število delnic, ali z dve, da se dobi število dodatnih rednih delnic.

29 Konsolidacija rednih delnic na splošno zmanjša število uveljavljajočih se rednih delnic, ne da bi se ustrezno zmanjšala sredstva. Kadar pa je celotni učinek ponovni nakup delnic po pošteni vrednosti, je zmanjšanje števila uveljavljajočih se rednih delnic rezultat ustreznega zmanjšanja sredstev. Primer je konsolidacija delnic, dopolnjena s posebno dividendo. Tehtano povprečno število rednih delnic, ki se uveljavljajo v obračunskem obdobju, v katerem pride do povezane transakcije, se preračuna (popravi) za zmanjšanje števila rednih delnic od datuma, ko je pripoznana posebna dividenda.

Popravljeni čisti dobiček na delnico

30 Podjetje mora izračunavati popravljeni čisti dobiček na delnico za poslovni izid, ki se nanaša na navadne lastnike kapitala obvladujočega podjetja in, če je predstavljen, na poslovni izid iz ohranjenega poslovanja, ki se nanaša na te lastnike kapitala.

31 Pri izračunavanju popravljenega čistega dobička na delnico mora podjetje poslovni izid, ki se nanaša na navadne lastnike kapitala obvladujočega podjetja, in tehtano povprečno število uveljavljajočih se delnic prilagoditi za učinke vseh popravljalnih potencialnih rednih delnic.

32 Cilj popravljenega čistega dobička na delnico je skladen z namenom osnovnega čistega dobička na delnico – podati merilo za delež vsake redne delnice v uspešnosti podjetja – pri čemer uveljavlja vse popravljene potencialne redne delnice, ki so se uveljavljale v obračunskem obdobju. Posledica je:

(a) poslovni izid, ki se nanaša na lastnike kapitala obvladujočega podjetja, se poveča za znesek dividend po obdavčitvi in za obresti, pripoznane v obračunskem obdobju v zvezi s popravljalnimi potencialnimi rednimi delnicami, in se popravi za vse druge spremembe prihodkov ali odhodkov, izhajajoče iz zamenjave popravljalnih potencialnih rednih delnic, ter

(b) tehtano povprečno število uveljavljajočih se rednih delnic se poveča za tehtano povprečno število dodatnih rednih delnic, ki bi bile uveljavljajoče se, če bi prišlo do zamenjave vseh popravljalnih potencialnih rednih delnic.

▼B

Čisti dobiček

33 Pri izračunavanju popravljenega čistega dobička na delnico mora podjetje poslovni izid, ki se nanaša na navadne lastnike kapitala obvladujočega podjetja, kot se izračuna v skladu z 12. členom, prilagoditi za učinek, ki ga povzroči plačilo davka:

(a) za vse morebitne dividende ali druge postavke, povezane s popravljalnimi potencialnimi rednimi delnicami, odštetimi pri izračunavanju poslovnega izida, ki se nanaša na navadne lastnike kapitala obvladujočega podjetja v skladu z 12. členom,

(b) vse morebitne obresti, pripoznane v obračunskem obdobju za popravljalne potencialne redne delnice, ter

(c) vse druge morebitne spremembe prihodkov ali odhodkov, izhajajoče iz zamenjave popravljalnih možnostnih navadnih delnic.

▼M53

34 Po zamenjavi potencialnih navadnih delnic v navadne delnice ne prihaja več do postavk, navedenih v 33.(a)–(c) členu. Namesto njih prinašajo nove navadne delnice pravico do udeležbe v poslovnem izidu, pripisanem navadnim lastnikom kapitala v obvladujočem podjetju. Zato se poslovni izid, pripisan navadnim lastnikom kapitala v obvladujočem podjetju, izračunan v skladu z 12. členom, prilagodi za postavke, navedene v 33.(a)–(c) členu in vse povezane davke. Odhodki, ki se nanašajo na potencialne navadne delnice, vključujejo transakcijske stroške in popuste, ki se obračunajo v skladu z metodo efektivnih obresti (glejte MSRP 9).

▼B

35 Zamenjava potencialnih rednih delnic lahko povzroči spremembe prihodkov ali odhodkov. Na primer zmanjšanje odhodkov za obresti, ki je povezano s potencialnimi rednimi delnicami, in iz tega izhajajoče povečanje dobička oz. zmanjšanje izgube lahko povzroči povečanje odhodkov, ki so povezani z nediskrecijskim programom delitve čistega dobička med zaposlene. Pri izračunavanju popravljenega čistega dobička na delnico se popravi poslovni izid, ki se nanaša na navadne lastnike kapitala obvladujočega podjetja, za vse tako povzročene spremembe prihodkov ali odhodkov.

Delnice

36 Pri izračunavanju popravljenega čistega dobička na delnico mora biti število rednih delnic tehtano povprečno število rednih delnic, izračunano v skladu s 19. in 26. členom, plus tehtano povprečno število rednih delnic, ki bi jih podjetje izdalo ob zamenjavi vseh popravljalnih potencialnih rednih delnic v redne delnice. Za popravljalne potencialne redne delnice je treba domnevati, da so bile zamenjane v redne delnice na začetku obračunskega obdobja ali na datum izdaje potencialnih rednih delnic, če je ta kasneje.

37 Popravljalne potencialne redne delnice se določijo neodvisno za vsako predstavljeno obračunsko obdobje. Število popravljalnih potencialnih rednih delnic, vključenih v podatkih za poslovno leto do danega datuma, ni tehtano povprečje popravljalnih potencialnih rednih delnic, ki so vključene v vsak konkreten medletni izračun.

▼B

38 Potencialne redne delnice se tehtajo za obračunsko obdobje, v katerem se uveljavljajo. Potencialne redne delnice, ki jih podjetje razveljavi ali dopusti, da njihova veljavnost poteče v obračunskem obdobju, se vključijo v izračun popravljenega čistega dobička na delnico zgolj v zvezi s tistim delom obračunskega obdobja, v katerem se uveljavljajo. Potencialne redne delnice, zamenjane za navadne delnice v obdobju, se vključijo v izračun popravljenega čistega dobička na delnico od začetka obračunskega obdobja do datuma zamenjave; od datuma zamenjave pa se dobljene redne delnice vštejejo tako v osnovni kot tudi popravljeni čisti dobiček na delnico.

39 Število rednih delnic, ki bi jih podjetje izdalo ob zamenjavi popravljalnih potencialnih rednih delnic, se določi na podlagi pogojev, ki veljajo za potencialne redne delnice. Kadar obstaja več kot ena osnova za zamenjavo, je izračun zasnovan na uporabi najugodnejšega menjalnega razmerja ali izvršitvene cene s stališča imetnika potencialnih rednih delnic.

▼M32

40 Odvisno podjetje, skupni podvig ali pridruženo podjetje lahko strankam, ki niso obvladujoče podjetje ali naložbeniki s skupnim obvladovanjem podjetja, v katero naloži investiranec, ali pomembnim vplivom nanj, izda potencialne navadne delnice, ki so zamenljive v navadne delnice odvisnega podjetja, skupnega podviga ali pridruženega podjetja ali navadne delnice obvladujočega podjetja ali naložbenikov s skupnim obvladovanjem podjetja, v katero naloži investiranec, ali pomembnim vplivom (poročajočega podjetja) v njem. Če imajo te potencialne navadne delnice odvisnega podjetja, skupnega podviga ali pridruženega podjetja popravljalni učinek na osnovni čisti dobiček na delnico poročajočega podjetja, se vključijo v izračun popravljenega čistega dobička na delnico.

▼B

Popravljalne možnostne (potencialne) navadne delnice

41 Potencialne redne delnice je treba obravnavati kot popravljalne takrat in samo takrat, ko bi njih zamenjava za redne delnice zmanjšala čisti dobiček na delnico ali povečano izgubo na delnico iz ohranjenega poslovanja.

42 Podjetje uporablja poslovni izid iz ohranjenega poslovanja, ki se pripiše obvladujočemu podjetju, kot „nadzorno številko“ za ugotavljanje, ali so potencialne redne delnice popravljalne ali protipopravljalne. Poslovni izid iz ohranjenega poslovanja, pripisan obvladujočemu podjetju, se prilagodi v skladu z 12. členom in izključi postavke, ni se nanašajo na ustavljeno poslovanje.

43 Potencialne redne delnice so protipopravljalne, če naj bi njih zamenjava za redne delnice povečala čisti dobiček na delnico ali zmanjšala izgubo na delnico iz ohranjenega poslovanja. Izračun popravljenega čistega dobička na delnico ne predpostavlja zamenjave, uporabe ali druge izdaje potencialnih rednih delnic, ki bi imele protipopravljalni učinek na čisti dobiček na delnico.

44 Pri ugotavljanju, ali so potencialne redne delnice popravljalne ali protipopravljalne, je treba upoštevati vsako izdajo ali niz potencialnih rednih delnic posebej in ne agregatno. Vrstni red upoštevanja potencialnih rednih delnic lahko vpliva na to, ali so popravljalne ali ne. Če naj bi torej dosegli čim večji popravek osnovnega čistega dobička na

▼B

delnico, je treba upoštevati vsako izdajo ali niz potencialnih rednih delnic v zaporedju od najbolj popravljalne(-ga) do najmanj popravljalne(-ga), torej popravljalne potencialne redne delnice z najnižjim „čistim dobičkom na rastočo delnico“ se vključijo v izračun popravljenega čistega dobička na delnico pred tistimi z višjim čistim dobičkom na rastočo delnico. Opcije in nakupni kuponi se na sploh vključijo najprej, ker ne vplivajo na števec v izračunu.

Opcije, nakupni boni in njihovi ustrezniki

45 Pri izračunavanju popravljenega čistega dobička na delnico mora podjetje izhajati iz domnevnega izkoristka pravic, ki so povezane s popravljalnimi opcijami in nakupnimi boni obravnavanega podjetja. Domnevni iztržek od omenjenih instrumentov se obravnava, kot da izhaja iz izdaje rednih delnic po povprečni tržni ceni za redne delnice med obravnavanim obdobjem. Razliko med številom izdanih rednih delnic in številom rednih delnic, ki bi jih bilo podjetje izdalo po povprečni tržni ceni za redne delnice med obravnavanim obdobjem, je treba obravnavati kot izdajo rednih delnic brez nadomestila.

46 Opcije in nakupni boni so popravljalni, če povzročijo izdajo rednih delnic za manj kot povprečno tržno ceno rednih delnic med obravnavanim obdobjem. Znesek popravka je povprečna tržna cena rednih delnic v obračunskem obdobju, zmanjšan za ceno izdaje. Da bi torej izračunali popravljen čisti dobiček na delnico, se potencialne redne delnice obravnavajo, kot da sestojijo iz obeh navedenih:

(a) pogodbe za izdajo določenega števila rednih delnic po njihovi povprečni tržni ceni v obračunskem obdobju. Za takšne redne delnice velja, da imajo ceno, določeno na podlagi poštene vrednosti, in niso ne popravljalne niti protipopravljalne. V izračunu popravljenega čistega dobička na delnico se ne upoštevajo.

(b) pogodbe za izdajo preostalih rednih delnic brez nadomestila. Takšne redne delnice ne ustvarjajo prihodkov in nimajo vpliva na poslovni izid, ki se nanaša na uveljavljajoče se redne delnice. Zato so takšne delnice popravljalne in se prištejejo k številu uveljavljajočih se rednih delnic pri izračunavanju popravljenega čistega dobička na delnico.

47 Opcije in nakupni boni imajo popravljalni učinek le, če povprečna tržna cena rednih delnic v obračunskem obdobju presega izpolnitveno ceno opcij ali nakupnih bonov (t.j. so „v denarju“). Čisti dobiček na delnico, o katerem se je prej poročalo, se ne prilagodi z veljavo za nazaj, da bi kazal spremembe cene rednih delnic.

▼M33

47A Za delniške opcije in druge dogovore za plačilo na podlagi delnic, za katere se uporablja MSRP 2 *Plačilo na podlagi delnic*, vključujeta cena izdaje iz 46. člena in izpolnitvena cena iz 47. člena pošteno vrednost (izmerjeno v skladu z MSRP 2) vsega blaga ali storitev, ki jih je treba podjetju dobaviti v prihodnosti v skladu z delniško opcijo ali drugim dogovorom za plačilo na podlagi delnic.

▼B

48 Delniške opcije za zaposlence z določenimi ali določljivimi pogoji in nezajamčene (neodmerjene) redne delnice se obravnavajo kot opcije v izračunu popravljenih čistih dobičkov na delnico, četudi so lahko pogojni za odmero. Obravnavajo se kot uveljavljajoče se na datum podelitve. Delniške opcije za zaposlence, zasnovane na izpolnitvi, se obravnavajo kot pogojno izdajljive delnice, ker je njihova izdaja odvisna od izpolnitve določenih pogojev, poleg (minevanja) preteklega časa.

▼B

Zamenljivi instrumenti

49 Popravljalni učinek zamenljivih instrumentov se odraža v popravljenih čistih dobičkih na delnico v skladu s 33. in 36. členom.

50 Zamenljive prednostne delnice so protipopravljalne vedno, ko kaže, da priznani ali akumulirani znesek dividende za takšne delnice v tekočem obdobju za redne delnice, ki jih je mogoče pridobiti ob zamenjavi, presega osnovni čisti dobiček na delnico. Podobno je zamenljivi dolg protipopravljalen vedno, ko njegov delež (brez davka in drugih sprememb v prihodkih ali odhodkih) na redne delnice, ki jih je mogoče pridobiti ob zamenjavi, presega osnovni čisti dobiček na delnico.

51 Odkup ali spodbujena (inducirana) zamenjava zamenljivih prednostnih delnic lahko vpliva le na del v prejšnjem obdobju uveljavljajočih se zamenljivih prednostnih delnic. V takšnih primerih se vsako presežno nadomestilo, omenjeno v 17. členu, pripiše tistim delnicam, ki so odkupljene ali zamenjane, za namen ugotavljanja, ali so preostale uveljavljajoče se prednostne delnice popravljalne. Odkupljene ali zamenjane delnice se obravnavajo ločeno od tistih delnic, ki niso odkupljene ali zamenjane.

Pogojno izdajljive obveznice

52 Tako kot pri izračunu osnovnega čistega dobička na delnico, se pogojno izdajljive delnice obravnavajo kot uveljavljajoče se in se vključijo v izračun popravljenega čistega dobička na delnico, če so izpolnjeni vsi pogoji (to je, poslovni dogodki so nastali). Pogojno izdajljive delnice se upoštevajo od začetka obračunskega obdobja (ali od dneva sporazuma o pogojnem deležu, če je ta kasneje). Če zahtevani pogoji niso izpolnjeni, je število pogojno izdajljivih delnic, vključenih v izračun popravljenega čistega dobička na delnico, zasnovano na številu delnic, ki bi jih podjetje izdalo, če bi bil konec obdobja tudi konec obdobja možnega pojava. Prevrednotenje ni dovoljeno, če pogoji niso izpolnjeni, ko se konča obdobje, za katero veljajo možni pojavi.

53 Če je doseganje ali vzdrževanje določenega zneska čistega dobička za obdobje pogoj za pogojno izdajo in če je ta znesek dosežen ob koncu poročevalskega obdobja, vendar ga je treba ohraniti tudi po koncu poročevalskega obdobja še za dodatno obdobje, se dodatne redne delnice obravnavajo kot uveljavljajoče se, če je učinek popravljalni, pri izračunavanju popravljenega čistega dobička na delnico. V takem primeru temelji izračun popravljenega čistega dobička na delnico na številu delnic, ki bi jih podjetje izdalo, če bi bil znesek čistega dobička na delnico na koncu obdobja poročanja tudi znesek čistega dobička na delnico ob koncu obdobja možnega pojava. Ker se čisti dobiček lahko v prihodnje spremeni, izračun osnovnega čistega dobička na delnico ne vključuje takšnih pogojno izdajljivih rednih delnic vse do konca obdobja možnega pojava, ker niso bili izpolnjeni vsi potrebni pogoji.

54 Število rednih delnic, ki so pogojno izdajljive, je lahko odvisno od prihodnje tržne cene rednih delnic. V takem primeru, če je učinek popravljalni, temelji izračun popravljenega čistega dobička na delnico na številu delnic, ki bi jih podjetje izdalo, če bi bila tržna cena na koncu obdobja poročanja tudi tržna cena ob koncu obdobja možnega pojava. Če temelji ta pogoj na povprečju tržnih cen v obdobju, ki sega

▼B

preko konca poročevalskega obdobja, se uporabi povprečje v obdobju, ki je poteklo. Ker se tržna cena lahko v prihodnje spremeni, izračun osnovnega čistega dobička na delnico ne vključuje takšnih pogojno izdajljivih rednih delnic vse do konca obdobja možnega pojava, ker niso bili izpolnjeni vsi potrebni pogoji.

55 Število rednih delnic, ki so pogojno izdajljive, je lahko odvisno od prihodnjih cen rednih delnic. V takšnih primerih temelji število rednih delnic, vključenih v izračun popravljenega čistega dobička na delnico na obeh pogojih (to je čisti dobiček do tega datuma in trenutno veljavna tržna cena na koncu obdobja poročanja). Pogojno izdajljive redne delnice niso vključene v izračun popravljenega čistega dobička na delnico, če nista izpolnjena oba pogoja.

56 V drugih primerih pa je število rednih delnic, ki so pogojno izdajljive, odvisno od drugih pogojev, razen čistega dobička ali tržne cene (na primer, odprtje določenega števila blagovnic v prodaji na drobno). V takih primerih, ob predpostavki, da ostane sedanji status pogoja nespremenjen do konca obdobja možnega pojava, so pogojno izdajljive redne delnice vključene v izračun popravljenega čistega dobička na delnico skladno s stanjem na koncu obdobja poročanja.

57 Pogojno izdajljive potencialne redne delnice (razen tistih, ki jih zajema sporazum o pogojnem deležu, kot so pogojno izdajljivi zamenljivi instrumenti) so vključene v izračun popravljenega čistega dobička na delnico, kot sledi:

(a) podjetje določi, ali je mogoče predpostaviti, da so potencialne redne delnice izdajljive na podlagi ustreznih pogojev za njihovo izdajo skladno z določbami o pogojnih rednih delnicah v 52.–56. členu, ter

(b) če bi se te potencialne redne delnice odražale v popravljenem čistem dobičku na delnico, določi podjetje njihov vpliv na izračun popravljenega čistega dobička na delnico z upoštevanjem določb o opcijah in nakupnih bonih iz 45.–48. člena, določb o zamenljivih instrumentih v 49.–51. členu, določb o pogodbah, ki se lahko poravnajo z rednimi delnicami ali denarjem, iz 58.–61. člena, ali drugih določb, kot ustreza.

Vendar pa uporaba ali zamenjava nista predvideni za namen izračunavanja popravljenega čistega dobička na delnico, razen če se predpostavlja uporaba ali zamenjava podobnih uveljavljajočih se potencialnih rednih delnic, ki niso pogojno izdajljive.

Pogodbe, ki se lahko poravnajo z rednimi delnicami ali z denarjem

58 Kadar podjetje izda pogodbo, ki se lahko poravna z rednimi delnicami ali denarjem po izbiri podjetja, mora le-to predpostaviti, da bo pogodba poravnana z rednimi delnicami in iz tega izhajajoče potencialne redne delnice se vključijo v popravljeni čisti dobiček na delnico, če je učinek popravljalni.

59 Kadar je takšna pogodba predložena za računovodske namene kot sredstvo ali obveznost, ali če ima sestavino lastniškega kapitala ali sestavino obveznosti, mora podjetje popraviti števec za vsako spremembo v poslovnem izidu, ki bi nastala v obračunskem obdobju, če je bila pogodba razvrščena v celoti kot kapitalski instrument. Ta prilagoditev je podobna tisti, ki jo zahteva 33. člen.

▼B

60 Za pogodbe, ki se lahko poravnajo z rednimi delnicami ali denarjem po izbiri imetnika, se pri izračunu popravljenega čistega dobička na delnico uporabi takšna poravnava (z denarjem in delnicami), ki je bolj popravljalna.

61 Primer pogodbe, ki se lahko poravna z rednimi delnicami ali denarjem, je dolžniški instrument, ki ob zapadlosti daje podjetju neomejeno pravico do poravnave zneska glavnice z denarjem ali z njegovimi lastnimi rednimi delnicami. Drugi primer je pisna prodajna opcija, ki daje imetniku izbiro poravnave z rednimi delnicami ali denarjem.

Kupljene opcije

62 Pogodbe, kot so kupljene prodajne opcije in kupljene nakupne opcije (to so opcije, ki jih ima podjetje na svoje lastne redne delnice), niso vključene v izračun popravljenega čistega dobička na delnico, ker bi njihova vključitev bila protipopravljalna. Prodajna opcija bi se uveljavila samo v primeru, če bi bila izpolnitvena cena višja od tržne cene in bi se nakupna opcija uveljavila le če bi bila izpolnitvena cena nižja od tržne cene.

Pisne prodajne opcije

63 Pogodbe, ki zahtevajo od podjetja, da odkupi svoje lastne delnice, kot so pisne prodajne opcije in rokovne pogodbe o nakupu, se odrazijo v izračunu popravljenega čistega dobička na delnico, če je učinek popravljalni. Če so te pogodbe „v denarju“ med obdobjem (to je, izpolnitvena ali poravnalna cena je nad povprečno tržno ceno za to obdobje), se potencialni popravljalni učinek na čisti dobiček na delnico izračuna, kot sledi:

(a) predpostavlja se, da bo na začetku obdobja izdano dovolj rednih delnic (po povprečni tržni ceni med obdobjem), da se poveča iztržek za izpolnitev pogodbe,

(b) predpostavi se, da se iztržek od izdaje uporabi za izpolnitev pogodbe (to je, odkupi redne delnice), ter

(c) rastoče redne delnice (razlika med številom rednih delnic, za katere se domneva, da bodo izdane, in številom rednih delnic, prejetih za izpolnitev pogodbe) se vključijo v izračun popravljenega čistega dobička na delnico.

PRILAGODITVE ZA NAZAJ

64 Če se število uveljavljajočih se rednih ali potencialnih rednih delnic poveča zaradi izdaje brezplačnih delnic na podlagi prenosa rezerv v delniški kapital podjetja (capitalisation issue) ali posebne premije obstoječim delničarjem (bonus issue) ali razdelitve delnic (share split) oziroma se zmanjša zaradi obratne razdelitve delnic (reverse share split), je treba pozneje popraviti izračun osnovnega in popravljenega čistega dobička na delnico za vsa predstavljena obračunska obdobja. Če do teh sprememb pride ►**M5** po poročevalskem obdobju, ◄ vendar pred odobritvijo računovodskih izkazov za objavo, morajo biti izračuni na delnico za te, pa tudi za vse morebitne računovodske izkaze za prejšnja obdobja, zasnovani na novem številu delnic. Dejstvo, da izračuni na delnico kažejo take spremembe števila delnic, je treba razkriti. Poleg tega je treba vrednost osnovnega in popravljenega čistega dobička na delnico vseh prikazanih obdobij popraviti za učinke napak in prilagoditev, ki so posledica sprememb računovodskih usmeritev, ki se obravnavajo za nazaj.

▼B

65 Podjetje ne formulira na novo popravljenega čistega dobička na delnico nobenega prejšnjega obdobja, predstavljenega zaradi sprememb v predpostavkah, uporabljenih pri izračunih čistega dobička na delnico ali za zamenjavo potencialnih rednih delnic v redne delnice.

PREDSTAVLJANJE

66 Podjetje mora na prvi strani svojega ►M5 izkaza vseobsegajočega donosa ◄ predstaviti osnovni in popravljeni čisti dobiček na delnico za poslovni izid iz ohranjenega poslovanja, ki se nanaša na navadne lastnike kapitala obvladujočega podjetja, in za poslovni izid, ki se nanaša na navadne delničarje obvladujočega podjetja za obr. obdobje, za vsako skupino rednih delnic, ki je povezan z drugačnimi pravicami do deleža v dobičku obračunskega obdobja. Podjetje mora predstaviti osnovni in popravljeni čisti dobiček na delnico z enako pomembnostjo za vsa predstavljena obračunska obdobja.

67 Čisti dobiček na delnico je predstavljen za vsako obdobje, za katero je predstavljen ►M5 izkaz vseobsegajočega donosa ◄. Če je popravljen čisti dobiček na delnico izkazan vsaj eno obdobje, mora biti izkazan za vsa predstavljena obdobja, čeprav je enak osnovnemu čistemu dobičku na delnico. Če sta osnovni in popravljeni čisti dobiček na delnico enaka, se lahko izpolni dvojna predstavitev v eni vrsti v ►M5 izkazu vseobsegajočega donosa. ◄

▼M31

67A Če podjetje predstavi postavke poslovnega izida v ločenem izkazu, kot je opisano v 10.A členu MRS 1 (kot je bil spremenjen leta 2011), predstavi v tem ločenem izkazu osnovni in popravljeni čisti dobiček na delnico, kot zahtevata 66. in 67. člen.

▼B

68 Podjetje, ki izkazuje ustavljeno poslovanje, mora bodisi v obrazcu ►M5 izkaza vseobsegajočega donosa ◄ ali v pojasnilih razkriti osnovni in popravljeni znesek na delnico za ustavljeno poslovanje.

▼M31

68A Če podjetje predstavi postavke poslovnega izida v ločenem izkazu, kot je opisano v 10.A členu MRS 1 (kot je bil spremenjen leta 2011), v tem ločenem izkazu ali v pojasnilih predstavi osnovni in popravljeni čisti dobiček na delnico za ustavljeno poslovanje, kot zahteva 68. člen.

▼B

69 Podjetje mora predstaviti osnovni in popravljeni čisti dobiček na delnico, celo če so razkriti zneski negativni (izguba na delnico).

RAZKRITJE

70 Podjetje mora razkriti naslednje:

(a) zneske, ki jih uporabi kot števce pri izračunavanju osnovnega in popravljenega čistega dobička na delnico, ter uskladitev teh zneskov s poslovnim izidom, ki se nanaša na obvladujoče podjetje v obračunskem obdobju. Uskladitev mora vključevati posamezni učinek vsake skupine instrumentov, ki vpliva na čisti dobiček na delnico;

▼B

(b) tehtano povprečno število navadnih delnic, ki ga uporabi kot imenovalec pri izračunavanju osnovnega in popravljenega čistega dobička na delnico, ter uskladitev teh imenovalcev med seboj. Uskladitev mora vključevati posamezni učinek vsake skupine instrumentov, ki vpliva na čisti dobiček na delnico;

(c) instrumente (tudi pogojno izdajljive delnice), ki bi lahko popravili osnovni čisti dobiček na delnico v prihodnje, vendar niso bili vključeni v izračun popravljenega čistega dobička na delnico, ker so protipopravljalni za predstavljeno obračunsko obdobje oz. obdobja;

(d) opis transakcij, povezanih z rednimi delnicami ali potencialnimi rednimi delnicami, ki niso obravnavane v skladu s 64. členom, ter sledijo ►M5 koncu poročevalskega obdobja ◄ in ki bi pomembno spremenile število uveljavljajočih se rednih delnic ali potencialnih rednih delnic na koncu obdobja, če bi bile te transakcije nastale pred koncem poročevalskega obdobja.

71 Primeri transakcij v 70.(d) členu so na primer:

(a) izdaja delnic za denarna sredstva,

(b) izdaja delnic, pri kateri se iztržek uporabi za odplačilo dolga ali uveljavljajočih se prednostnih delnic ►M5 ob koncu poročevalskega obdobja ◄,

(c) odkup uveljavljajočih se navadnih delnic,

(d) zamenjava ali uporaba uveljavljajočih se potencialnih rednih delnic ►M5 ob koncu poročevalskega obdobja ◄ za redne delnice,

(e) izdaja opcij, nakupnih bonov, ali zamenljivih instrumentov, ter

(f) izpolnitev pogojev, ki bi povzročili izdajo pogojno izdajljivih delnic.

Zneski čistega dobička na delnico se ne preračunavajo zaradi takih transakcij, ki sledijo ►M5 koncu poročevalskega obdobja ◄, ker take transakcije ne vplivajo na znesek kapitala, ki ga podjetje uporabi za ustvarjanje poslovnega izida v obračunskem obdobju.

72 Finančni instrumenti in druge pogodbe, na podlagi katerih nastanejo potencialne redne delnice, lahko vsebujejo roke in druge pogoje, ki vplivajo na merjenje osnovnega in popravljenega čistega dobička na delnico. Ti roki in drugi pogoji lahko vplivajo na ugotavljanje, ali so potencialne redne delnice popravljalne ali ne; če je tako, lahko vplivajo tudi na tehtano povprečno število uveljavljajočih se delnic in na morebitne posledične prilagoditve poslovnega izida, ki se nanaša na navadne lastnike kapitala. Razkritje pogojev takšnih finančnih instrumentov in drugih pogodb je priporočljivo, če ni drugače zahtevano (glejte MSRP 7 – *Finančni instrumenti: Razkritja*).

▼B

73 Če podjetje poleg osnovnega in popravljenega čistega dobička na delnico razkrije tudi zneske na delnico, pri katerih uporablja poročevalski sestavni del poslovnega izida, drugačen od zahtevanega v tem standardu, je treba take zneske izračunati z uporabo tehtanega povprečnega števila rednih delnic, določenega v skladu s tem standardom. Osnovni in popravljeni čisti dobiček na delnico, ki se nanaša na takšno sestavino, je treba razkriti z enako pomembnostjo in predstaviti v pojasnilih. Podjetje mora navesti podlago za opredelitev števca/števcev, tudi to, ali so zneski na delnico pred obdavčitvijo ali po odštetju davka. Če se uporabi sestavni del poslovnega izida, ki ni prikazan kot vrstična postavka v ►M5 izkazu vseobsegajočega donosa, ◄ je treba zagotoviti uskladitev med uporabljenim sestavnim delom in vrstično postavko, o kateri se poroča v ►M5 izkazu vseobsegajočega donosa ◄.

▼M31

73A 73. člen velja tudi za podjetje, ki poleg osnovnega in popravljenega čistega dobička na delnico razkrije tudi zneske na delnico, pri katerih uporablja postavko poslovnega izida, o kateri poroča in ki je drugačna od tiste iz zahtev tega standarda.

▼B

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

74 Podjetje začne uporabljati ta standard za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2005 ali kasneje. Uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Če podjetje uporablja ta standard za obdobje pred 1. januarjem 2005, mora to razkriti.

▼M5

74A MRS 1 (kakor je bil popravljen 2007) je spremenil terminologijo, ki se uporablja v celotnih MSRP. Poleg tega je spremenil 4.A, 67.A, 68.A in 73.A člen. Podjetje mora uporabljati te spremembe za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2009 ali pozneje. Če podjetje uporabi MRS 1 (kakor je bil popravljen 2007) za zgodnejše obdobje, morajo te spremembe veljati tudi za tako zgodnejše obdobje.

▼M32

74B Z MSRP 10 in MSRP 11 *Skupni aranžmaji*, ki sta bila izdana maja 2011, so bili spremenjeni 4., 40. in A11. člen. Podjetje mora uporabiti navedene spremembe, kadar uporablja MSRP 10 in MSRP 11.

▼M33

74C Z MSRP 13, ki je bil objavljen maja 2011, so bili spremenjeni 8., 47.A in A2. člen. Podjetje mora uporabiti navedene spremembe, kadar uporablja MSRP 13.

▼M31

74D S *Predstavitvijo postavk drugega vseobsegajočega donosa* (spremembe MRS 1), ki je bila izdana junija 2011, so se spremenili 4.A, 67.A, 68.A in 73.A člen. Podjetje mora uporabljati navedene spremembe, kadar uporablja MRS 1, kot je bil spremenjen junija 2011.

▼M53

74E Z MSRP 9 *Finančni instrumenti*, kot je bil izdan julija 2014, je bil spremenjen 34. člen. Podjetje mora uporabljati navedeno spremembo, kadar uporablja MSRP 9.

▼B

UMIK DRUGIH IZJAV

75 Ta standard nadomešča MRS 33 *Čisti dobiček na delnico* (izdan 1997).

76 Ta standard nadomešča SOP6-24 *Čisti zaslužek na delnico – Finančni instrumenti in druge pogodbe, ki se lahko poravnajo v delnicah*.

▼B

Priloga

NAPOTKI ZA UPORABO

Ta priloga je sestavni del standarda.

POSLOVNI IZID, PRIPISAN OBVLADUJOČEMU PODJETJU

A1 Pri izračunavanju popravljenega čistega dobička na delnico na podlagi konsolidiranih računovodskih izkazov se poslovni izid, pripisan obvladujočemu podjetju, nanaša na poslovni izid konsolidiranega podjetja po preračunu ►**M11** neobvladujočih deležev ◄.

IZDAJE DELNIŠKIH PRAVIC

►**M33** A2 Izdaja rednih delnic ob času uveljavitve ali zamenjave potencialnih rednih delnic običajno ne povzroči nastanka premije. Razlog za to je dejstvo, da so potencialne redne delnice običajno izdane za pošteno vrednost, kar povzroči sorazmerno spremembo pri virih, ki jih ima podjetje na voljo. Pri izdaji delniških pravic pa je izpolnitvena cena pogosto nižja od poštene vrednosti delnic. ◄ Zato, kot je navedeno v 27.(b) členu, vsebuje takšna izdaja delniških pravic premijsko sestavino. Če se ponudi izdaja delniških pravic vsem obstoječim delničarjem, se število rednih delnic, ki se uporabi pri izračunu osnovnega in popravljenega čistega dobička na delnico za vsa obdobja pred izdajo delniških pravic, je število uveljavljajočih se rednih delnic pred izdajo, ki se pomnoži z naslednjim količnikom:

$$\frac{\text{Poštena vrednost na delnico pred izvršitvijo pravic}}{\text{Teoretična poštena vrednost izvršitvenih pravic na delnico}}$$

▼M33

Teoretična poštena vrednost izvršitvenih pravic na delnico se izračuna tako, da se agregatna poštena vrednost delnic neposredno pred izvršitvijo pravic prišteje iztržku od izvršitve pravic, seštevek pa se deli s številom uveljavljajočih se delnic po izvršitvi pravic. Če je javno trgovanje s pravicami ločeno od delnic še pred izvršitvenim datumom, se poštena vrednost izmeri konec zadnjega dne trgovanja z delnicami skupaj s pripadajočimi pravicami.

▼B

NADZORNA ŠTEVILKA

A3 Za ponazoritev uporabe pojma nadzorne številke, opisane v 42. in 43. členu, predpostavimo, da ima podjetje dobiček iz ohranjenega poslovanja, ki se nanaša na obvladujoče podjetje v znesku 4 800 DE ([1]), izgubo iz ustavljenega poslovanja, ki se nanaša na obvladujoče podjetje v znesku (7 200 DE), izgubo, ki se nanaša na obvladujoče podjetje v znesku (2 400 DE), in 2 000 rednih delnic ter 400 uveljavljajočih se potencialnih rednih delnic. Osnovni čisti dobiček na delnico je 2,40 DE pri ohranjenem poslovanju, 3,60 DE) pri ustavljenem poslovanju in (1,20 DE) pri izgubi. Teh 400 potencialnih rednih delnic je vključenih v izračun popravljenega čistega dobička na delnico, ker je čisti dobiček na delnico 2,00 DE za ohranjeno

([1]) V tem napotku so denarni zneski izraženi v „denarnih enotah“ (DE).

▼B

poslovanje popravljalni, brez vpliva na poslovni izid za teh 400 potencialnih rednih delnic. Ker je dobiček iz ohranjenega poslovanja, ki ga pripišemo obvladajočemu podjetju, nadzorna številka, vključi podjetje tudi teh 400 potencialnih rednih delnic v izračun drugih zneskov čistega dobička na delnico, čeprav so iz tega nastali zneski čistega dobička na delnico protipopravljalni za svoje primerljive zneske čistega dobička na delnico, to je, čista izguba na delnico je manj [(3,00 DE) za izgubo iz ustavljenega poslovanja, in (1,00 DE) za delnico za izgubo].

POVPREČNA TRŽNA CENA REDNIH DELNIC

A4 Pri izračunavanju popravljenega čistega dobička na delnico se povprečna tržna cena rednih delnic, predvidenih za izdajo, izračuna na podlagi povprečne tržne cene rednih delnic v obračunskem obdobju. Teoretično se lahko vsaka tržna transakcija za redne delnice podjetja vključi v določitev povprečne tržne cene. Iz praktičnih razlogov pa običajno zadošča navadno povprečje tedenskih ali mesečnih cen.

A5 Na splošno so končne tržne cene ustrezne za izračun povprečne tržne cene. Kadar pa je nihanje cen veliko, pokaže povprečje visokih in nizkih cen običajno bolj odgovarjajočo ceno. Način, uporabljen za izračun povprečne tržne cene, se dosledno uporablja, dokler ni več ustrezen zaradi spremenjenih pogojev. Na primer, podjetje, ki uporablja končne tržne cene za izračun povprečne tržne cene več let zaradi razmeroma stabilnih cen, lahko preide na uporabo povprečja visokih in nizkih cen, če začnejo cene močno nihati in končne tržne cene ne pokažejo več reprezentativne povprečne cene.

OPCIJE, NAKUPNI BONI IN NJIHOVI USTREZNIKI

A6 Predpostavlja se, da se opcije ali nakupni boni za neposredni nakup zamenljivih instrumentov uporabijo za nakup zamenljivega instrumenta, kadar so povprečne cene obeh, zamenljivega instrumenta in rednih delnic, ki se pridobijo ob zamenjavi, nad izvršitveno ceno opcij in nakupnih bonov. Vendar pa izvršitev ni predvidena, če ni predvidena tudi zamenjava podobnih uveljavljajočih se zamenljivih instrumentov, če obstajajo.

A7 Opcije ali nakupni boni lahko omogočijo ali zahtevajo ponudbo/izročitev dolžniških ali drugih instrumentov podjetja (ali njegovega obvladujočega ali odvisnega podjetja) v plačilo celotne izvršitvene cene ali njenega dela. V izračunu popravljalnega čistega dobička na delnico imajo tiste opcije ali nakupni boni popravljalni učinek, če (a) povprečna tržna cena ustreznih rednih delnic za obdobje presega izvršitveno ceno, ali (b) je prodajna cena instrumenta, ki se izroči, pod tisto ceno, pri kateri se lahko ta instrument izroči po opcijski

▼B

pogodbi ali sporazumu o nakupnih bonih, in postavi pri tem nastali popust (diskont) veljavno izvršitveno ceno pod tržno ceno rednih delnic, ki se pridobijo ob izvršitvi. Pri izračunavanju popravljenega čistega dobička na delnico se predpostavi, da bodo te opcije ali nakupni boni uveljavljeni in bodo dolžniški ali drugi instrumenti domnevno izročeni. Če nudi izročanje denarja več prednosti imetniku opcije ali nakupnega bona, in pogodba dovoljuje izročitev denarja, se predpostavi izročitev denarja. Obresti (čisti znesek po odštetju davka) za morebiten dolg, predviden za izročitev, se prištejejo kot prilagoditev v številcu.

A8 Podobna obravnava velja za prednostne delnice, ki imajo podobne določbe, ali za druge instrumente, ki imajo možnost zamenjave, da omogočajo naložbeniku plačilo v denarju za doseganje ugodnejšega menjalnega razmerja.

A9 Po pogojih, ki veljajo za nekatere opcije ali nakupne bone, se lahko prejeti iztržek iz uveljavitve teh instrumentov uporabi za ponovni odkup dolžniških ali drugih instrumentov podjetja (ali njegovega obvladujočega ali odvisnega podjetja). Pri izračunavanju popravljenega čistega dobička na delnico se predpostavi, da bodo te opcije ali nakupni boni uveljavljeni in bodo iztržki uporabljeni za nakup dolga po njegovi povprečni tržni ceni, in ne za nakup rednih delnic. Presežek iztržka, prejet pri domnevni uveljavitvi nad zneskom, ki je bil uporabljen za domnevni nakup dolga, se upošteva (to je, da bo predvidoma uporabljen za odkup rednih delnic) pri izračunu popravljenega čistega dobička na delnico. Obresti (čisti znesek po odštetju davka) za morebiten dolg, predviden za nakup, se prištejejo kot prilagoditev v številcu.

PISNE PRODAJNE OPCIJE

A10 Za ponazoritev uporabe 63. člena, predpostavimo, da ima podjetje 120 pisnih prodajnih opcij za svoje redne delnice z izvršitveno ceno 35 DE. Povprečna tržna cena njegovih rednih delnic v obračunskem obdobju je 28 DE. Pri izračunu popravljenega čistega dobička na delnico podjetje predpostavi, da je izdalo 150 delnic po ceni 28 DE za delnico na začetku obdobja, da bi izpolnilo svojo prodajno obveznost 4 200 DE. Razlika med 150 izdanimi rednimi delnicami in 120 rednimi delnicami, prejetimi iz izpolnitve prodajne opcije (30 rastočih rednih delnic) se prišteje imenovalcu pri izračunu popravljenega čistega dobička na delnico.

INSTRUMENTI ODVISNIH PODJETIJ, SKUPNIH VLAGANJ ALI PRIDRUŽENIH PODJETIJ

▼M32

A11 Potencialne navadne delnice odvisnega podjetja, skupnega podviga ali pridruženega podjetja, ki so zamenljive v navadne delnice obravnavanega odvisnega podjetja, skupnega podviga ali pridruženega podjetja ali navadne delnice obvladujočega podjetja ali naložbenikov s skupnim obvladovanjem podjetja, v katero naloži investiranec, ali pomembnim vplivom (poročajočega podjetja) v njem, so vključene v izračun popravljenega čistega dobička na delnico, kot sledi: …

▼B

(a) instrumenti, ki jih izda odvisno podjetje, skupno vlaganje ali pridruženo podjetje, ki omogočajo njihovim imetnikom pridobitev rednih delnic odvisnega podjetja, skupnega vlaganja oziroma pridruženega podjetja, so vključeni v podatke za izračun popravljenega čistega dobička na delnico odvisnega podjetja, skupnega vlaganja ali pridruženega podjetja. Ta čisti dobiček na delnico se potem vključi v izračune čistega dobička na delnico poročajočega podjetja, ki temeljijo na tem, da ima poročajoče podjetje v posesti te instrumente odvisnega podjetja, skupnega vlaganja ali pridruženega podjetja;

▼B

(b) instrumenti odvisnega podjetja, skupnega vlaganja ali pridruženega podjetja, ki so zamenljivi v redne delnice poročajočega podjetja, se upoštevajo med potencialnimi rednimi delnicami poročajočega podjetja za namen izračuna popravljenega čistega dobička na delnico. Podobno se opcije ali nakupni boni, ki jih izda odvisno podjetje, skupno vlaganje ali pridruženo podjetje za nakup rednih delnic poročajočega podjetja, upoštevajo med potencialnimi rednimi delnicami poročajočega podjetja v izračunu konsolidiranega popravljenega čistega dobička na delnico.

A12 Za namen določitve učinka čistega dobička na delnico instrumentov, ki jih je izdalo poročajoče podjetje, ki so zamenljive v redne delnice odvisnega podjetja, skupnega vlaganja ali pridruženega podjetja, so instrumenti predvideni za zamenjavo in števec (poslovni izid, ki se nanaša na navadne lastnike kapitala obvladujočega podjetja), se prilagodi, kot je potrebno v skladu s 33. členom. Poleg tistih instrumentov se števec prilagodi za vsako spremembo v poslovnem izidu, ki jo izkaže poročajoče podjetje (kot je prihodek iz dividend ali prihodek po kapitalski metodi), ki je pripisljiva povečanju števila rednih delnic odvisnega podjetja, skupnega vlaganja ali pridruženega podjetja, ki se uveljavljajo zaradi domnevne zamenjave. To ne vpliva na imenovalec izračuna popravljenega čistega dobička na delnico, ker se število uveljavljajočih se rednih delnic poročajočega podjetja ne bi spremenilo ob predvideni zamenjavi.

UDELEŽBENI KAPITALSKI INSTRUMENTI IN REDNE DELNICE DVEH SKUPIN

A13 Lastniški kapital nekaterih podjetij vsebuje:

(a) instrumente, ki prinašajo pravice do udeležbe v dividendah pri rednih delnicah po predhodno določeni formuli (npr. dva za eno) z občasno zgornjo omejitvijo obsega udeležbe (na primer, vse do, vendar ne več kot določen znesek na delnico),

(b) skupina rednih delnic s stopnjo dividende, ki se razlikuje od druge skupine rednih delnic, vendar brez prednostnih ali najvišjih pravic.

A14 Pri izračunavanju popravljenega čistega dobička na delnico se predpostavlja zamenjavo za tiste instrumente, ki so opisani v A13. členu, ki so zamenljive v redne delnice, če je učinek popravljalen. Za tiste instrumente, ki niso zamenljivi v skupino rednih delnic, se poslovni izid obr. obdobja razporedi na različne skupine delnic in udeležbenih kapitalskih instrumentov v skladu z njihovimi dividendnimi pravicami in drugimi pravicami do udeležbe v nerazporejenem čistem dobičku. Za izračun osnovnega in popravljenega čistega dobička na delnico:

(a) poslovni izid, ki se nanaša na lastnike kapitala obvladujočega podjetja, se popravi (dobiček se zmanjša in izguba se poveča) za znesek dividend v obdobju, ki je objavljen za vsako skupino delnic, in za pogodbeni znesek dividend (ali obresti za udeležbene obveznice), ki ga je treba plačati za obdobje (na primer, neplačane kumulativne dividende);

▼B

(b) preostali poslovni izid se razporedi na redne delnice in udeležbene kapitalske instrumente v takšnem obsegu, kot ga ima vsak instrument v čistem dobičku, če bi se razporedil celotni poslovni izid obravnavanega obdobja. Celotni poslovni izid, ki je razporejen na vsako skupino kapitalskih instrumentov, se ugotovi s seštetjem zneska, ki je razporejen za dividende, in zneskom, razporejenim za možnost udeležbe;

(c) celotni znesek poslovnega izida, ki je razporejen na vsako skupino kapitalskih instrumentov, se deli s številom uveljavljajočih se instrumentov, na katere je čisti dobiček razporejen, da se določi čisti dobiček na delnico za ta instrument.

Za izračun popravljenega čistega dobička na delnico predpostavimo, da uveljavljajoče se delnice vključujejo vse izdane potencialne redne delnice.

DELNO PLAČANE DELNICE

A15 Če se redne delnice izdajo v obliki, ki ni v celoti plačana, se obravnavajo pri izračunu čistega dobička na delnico kot neznaten del redne delnice v obsegu, kolikor naj bi prinašale pravico do udeležbe v dividendah, glede na v celoti plačano redno delnico v obračunskem obdobju.

A16 Kolikor delno plačane delnice ne prinašajo pravice do udeležbe v dividendah v obračunskem obdobju, ko se obravnavajo kot enakovredne nakupnim bonom in opcijam v izračunu popravljenega čistega dobička na delnico. Neplačana razlika naj bi predvidoma predstavljala prihodek, ki se uporabi za nakup rednih delnic. Število delnic, ki so vključene v popravljalni čisti dobiček na delnico, je razlika med številom vpisanih delnic in številom delnic, ki so predvidene za nakup.

▼B

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 34

Medletno računovodsko poročanje

CILJ

Cilj tega standarda je predpisati najnujnejšo vsebino medletnega računovodskega poročila ter načela pripoznavanja in merjenja v popolnih in zgoščenih računovodskih izkazih za medletna obdobja. Pravočasno in zanesljivo medletno računovodsko poročanje izboljšuje možnost naložbenikov, upnikov (kreditorjev) in drugih razumeti zmožnost podjetja za ustvarjanje čistega dobička in denarnih tokov ter njegovo finančno stanje in likvidnost.

PODROČJE UPORABE

1 Ta standard ne določa, pri katerih podjetjih se zahteva objavljanje medletnih računovodskih poročil, kako pogosto ali kako hitro po koncu medletnega obdobja. Vlade, regulatorji vrednostnic, borze vrednostnic in računovodske organizacije pa pogosto zahtevajo, da objavljajo medletna računovodska poročila podjetja, katerih dolžniški ali lastniški vrednostni papirji so predmet javnega trgovanja. Ta standard se uporablja, če podjetje mora ali se odloči objavljati medletna računovodska poročila v skladu z mednarodnimi računovodskimi standardi poročanja. SMRS ([1]) priporoča podjetjem, katerih vrednostnice so na trgu, naj zagotavljajo medletna računovodska poročila, skladna z načeli pripoznavanja, merjenja in razkrivanja, postavljenimi v tem standardu. Zlasti pa podjetjem, katerih vrednostni papirji so na trgu, priporoča, naj:

(a) pripravijo medletna računovodska poročila najmanj na koncu prve polovice svojega poslovnega leta, ter

(b) dajo svoja medletna računovodska poročila na razpolago najmanj 60 dni po koncu medletnega obdobja.

2 Pri vsakem računovodskem poročilu, letnem ali medletnem, se posebej ovrednoti skladnost z mednarodnimi standardi računovodskega poročanja. Dejstvo, da podjetje v kakem poslovnem letu morda ni pripravilo medletnih računovodskih poročil ali je pripravilo medletna računovodska poročila, ki niso v skladu s tem standardom, še ne pomeni, da letni računovodski izkazi niso v skladu z mednarodnimi standardi računovodskega poročanja.

3 Če je kako medletno računovodsko poročilo podjetja označeno kot skladno z mednarodnimi standardi računovodskega poročanja, mora biti v skladu z vsemi zahtevami tega standarda. 19. člen zahteva nekatera razkritja v tej zvezi.

OPREDELITVE POJMOV

4 V tem standardu so uporabljeni naslednji izrazi, katerih pomeni so natančno določeni:

([1]) Svet za mednarodne računovodske standarde je nasledil upravni odbor za mednarodne računovodske standarde, ki je z delovanjem začel leta 2001.

▼B

Medletno obdobje je obdobje računovodskega poročanja, ki je krajše od celotnega poslovnega leta.

▼M5

Medletno računovodsko poročilo je računovodsko poročilo, ki vsebuje bodisi celoten sklop računovodskih izkazov (kot je opisano v MRS 1 *Predstavljanje računovodskih izkazov* (kakor je bil popravljen 2007)) bodisi zgoščene računovodske izkaze (kot je opisano v tem standardu) za medletno obdobje.

▼B

VSEBINA MEDLETNEGA RAČUNOVODSKEGA POROČILA

▼M49

5 MRS 1 opredeljuje popoln sklop računovodskih izkazov, vključno z naslednjimi sestavnimi deli:

▼M36

(a) izkaz finančnega položaja ob koncu obdobja;

(b) izkaz poslovnega izida in drugega vseobsegajočega donosa za obdobje;

(c) izkaz sprememb lastniškega kapitala za obdobje;

(d) izkaz denarnih tokov za obdobje;

▼M49

(e) pojasnila, ki obsegajo pomembne računovodske usmeritve in drugo pojasnjevalno gradivo;

▼M36

(ea) primerjalne informacije v zvezi s predhodnim obdobjem, kot so določene v 38. in 38.A členu MRS 1; in

(f) izkaz finančnega položaja s stanjem na začetku predhodnega obdobja, če podjetje uporablja računovodsko usmeritev za nazaj ali postavke v računovodskih izkazih preračuna za nazaj ali če postavke v računovodskih izkazih prerazvrsti v skladu s 40.A–40.D členom MRS 1.

Podjetje lahko uporablja naslove izkazov, ki so drugačni od naslovov, uporabljenih v tem standardu. Podjetje lahko na primer namesto naslova „izkaz poslovnega izida in drugega vseobsegajočega donosa“ uporabi „izkaz vseobsegajočega donosa“.

▼B

6 V prid pravočasnosti in pripoznavanju stroškov ter zaradi izogibanja ponavljanju že sporočenih informacij podjetje mora ali se odloči pripravljati na medletne datume manj informacij kot v svojih letnih računovodskih izkazih. Ta standard opredeljuje najnujnejšo vsebino medletnega računovodskega poročila: zgoščene računovodske izkaze in izbrana razlagalna pojasnila. Medletno računovodsko poročilo je namenjeno posodobitvi zadnjih popolnih letnih računovodskih izkazov. Zatorej se osredotoča na novo delovanje, dogodke in okoliščine ter ne ponavlja že sporočenih informacij.

7 Namen tega standarda ni preprečiti podjetju objavo ali ga odvrniti od objave celotnega sklopa računovodskih izkazov (kot so opisani v MRS 1) v svojem medletnem računovodskem poročilu namesto v zgoščenih računovodskih izkazih in izbranih pojasnilih. Prav tako ta standard ne preprečuje ali odvrača, da bi podjetje vključilo v zgoščene medletne računovodske izkaze več kot najnujnejše postavke ali izbrana razlagalna pojasnila, kakor jih določa ta standard. Napotki za pripoznavanje in merjenje v tem standardu se uporabljajo tudi pri popolnih računovodskih izkazih za medletno obdobje in takšni izkazi vključujejo vsa razkritja, ki jih zahteva ta standard (zlasti izbrana razkritja v pojasnilih iz 16. člena), pa tudi tista, ki jih zahtevajo drugi standardi.

▼B

Najnujnejše sestavine medletnega računovodskega poročila

▼M31

8 Medletno računovodsko poročilo vključuje vsaj naslednje elemente:

▼M5

(a) zgoščen izkaz finančnega položaja,

▼M31

(b) zgoščen izkaz ali izkaze poslovnega izida in drugega vseobsegajočega donosa,

▼M5

(c) zgoščen izkaz sprememb lastniškega kapitala,

(d) zgoščen izkaz denarnih tokov, ter

(e) izbrana razlagalna pojasnila.

▼M31

8A Če podjetje predstavi postavke poslovnega izida v ločenem izkazu, kot je opisano v 10.A členu MRS 1 (kot je bil spremenjen leta 2011), predstavi medletne zgoščene informacije iz tega ločenega izkaza.

▼B

Oblika in vsebina medletnih računovodskih izkazov

9 Če podjetje objavi v svojem medletnem računovodskem poročilu celoten sklop računovodskih izkazov, se morata oblika in vsebina teh izkazov skladati z zahtevami MRS 1 glede popolnih računovodskih izkazov.

10 Če podjetje objavi v svojem medletnem računovodskem poročilu zgoščene računovodske izkaze, morajo ti izkazi vključevati najmanj vsako skupino in podskupino iz njegovih zadnjih letnih računovodskih izkazov ter izbrana razlagalna pojasnila, kot zahteva ta standard. Dodatne postavke ali pojasnila morajo biti vključena, če bi bili zaradi njih opustitve medletni računovodski izkazi lahko zavajajoči.

▼M8

11 V izkazu, ki predstavlja sestavine poslovnega izida medletnega obdobja, podjetje predstavi temeljne in popravljene čiste dobičke na delnico v zadevnem obdobju, če podjetje spada na področje MRS 33 *Čisti dobiček na delnico*. ([1]).

▼M31

11A Če podjetje predstavi postavke poslovnega izida v ločenem izkazu, kot je opisano v 10.A členu MRS 1 (kot je bil spremenjen leta 2011), predstavi v tem izkazu osnovni in popravljeni čisti dobiček na delnico.

([1]) Ta člen se je spremenil z *Izboljšavami MSRP*, objavljenimi maja 2008, za pojasnitev področja MRS 34.

▼B

►M5 12 MRS 1 (kakor je bil popravljen 2007) daje napotek o sestavi računovodskih izkazov. ◄ Napotki za uporabo MRS 1 podajajo zglede, kako je mogoče predstaviti ►M5 izkaz finančnega položaja, izkaz vseobsegajočega donosa ◄ in izkaz sprememb lastniškega kapitala.

▼M5

_____

▼B

14 Če so bili zadnji letni računovodski izkazi podjetja konsolidirani, se medletno računovodsko poročilo pripravi kot konsolidirano. Ločeni računovodski izkazi obvladujočega podjetja niso združljivi ali primerljivi s konsolidiranimi izkazi v zadnjem letnem računovodskem poročilu. Če je letno računovodsko poročilo podjetja vsebovalo ločene računovodske izkaze obvladujočega podjetja kot dodatek konsolidiranim računovodskim izkazom, ta standard niti ne zahteva niti ne preprečuje vključitve ločenih izkazov obvladujočega podjetja v medletno računovodsko poročilo podjetja.

▼M29

Pomembni poslovni dogodki in transakcije

15 Podjetje vključi v svoje medletno računovodsko poročilo razlago poslovnih dogodkov in transakcij, ki so pomembni za razumevanje sprememb finančnega stanja in dosežkov podjetja po zadnjem letnem obdobju poročanja. Z informacijami, ki so bile razkrite v zvezi s temi poslovnimi dogodki in transakcijami, se posodobijo zadevne informacije, predstavljene v zadnjem letnem računovodskem poročilu.

15A Uporabnik medletnega računovodskega poročila podjetja ima dostop tudi do zadnjega letnega računovodskega poročila tega podjetja. Zato ni treba, da so v pojasnilih medletnega računovodskega poročila razmeroma nepomembne posodobitve informacij, ki so bile sporočene v pojasnilih zadnjega letnega računovodskega poročila.

▼M52

15B V nadaljevanju je naveden seznam poslovnih dogodkov in transakcij, za katere se, če so pomembni, zahtevajo razkritja. Seznam ni popoln.

▼M29

(a) delni odpisi zalog do čiste iztržljive vrednosti in razveljavitev takega odpisa;

▼M52

(b) pripoznanje izgube zaradi oslabitve finančnih sredstev, opredmetenih osnovnih sredstev, neopredmetenih sredstev, sredstev, ki izhajajo iz pogodb s kupci, ali drugih sredstev ter razveljavitev take izgube zaradi oslabitve;

▼M29

(c) razveljavitev vseh rezervacij stroškov prestrukturiranja;

(d) prevzemi in odtujitve opredmetenih osnovnih sredstev;

(e) obveze za nakup zemljišč, zgradb in opreme;

(f) poravnave pravd;

(g) popravilo napak iz preteklih obdobij;

(h) spremembe poslovnih ali gospodarskih razmer, ki vplivajo na pošteno vrednost finančnih sredstev in finančnih obveznosti podjetja, ne glede na to, ali so ta sredstva ali obveznosti pripoznana po pošteni ali odplačni vrednosti;

(i) neodplačevanje posojila ali kršitev posojilne pogodbe, ki ob koncu obdobja poročanja ali pred tem ni odpravljena;

▼M29

(j) transakcije med povezanimi strankami;

(k) transferji med ravnmi hierarhije poštene vrednosti, ki se uporablja pri merjenju poštene vrednosti finančnih instrumentov;

(l) spremembe razvrstitve finančnih sredstev kot rezultat spremembe namena ali uporabe teh sredstev; ter

(m) spremembe pogojnih obveznosti ali pogojnih sredstev.

15C Posamezni MSRP dajejo napotke glede zahtev po razkritju za več postavk, navedenih v 15.B členu. Če je poslovni dogodek ali transakcija pomembna za razumevanje sprememb finančnega položaja ali dosežkov podjetja od zadnjega letnega poročevalskega obdobja, mora medletno računovodsko poročilo zagotoviti razlago in posodobitev zadevnih informacij, vključenih v računovodske izkaze zadnjega letnega obdobja poročanja.

———————

Druga razkritja

▼M52

16A **Poleg razkritja pomembnih dogodkov in transakcij v skladu s 15.–15.C členom mora podjetje v pojasnila k medletnim računovodskim izkazom vključiti naslednje informacije, če te niso razkrite drugje v medletnem računovodskem poročilu. Informacije je treba običajno sporočiti za poslovno leto do danega datuma.**

▼M29

(a) izjavo, da so bile v medletnih računovodskih izkazih uporabljene iste računovodske usmeritve in metode izračunavanja kot v zadnjih letnih računovodskih izkazih, ali – če so se usmeritve ali metode spremenile – opis narave in posledic spremembe;

(b) pojasnjevalne razlage o sezonskosti ali konjunkturnosti medletnega poslovanja;

(c) naravo in znesek postavk, ki vplivajo na sredstva, obveznosti, lastniški kapital, čisti dobiček ali denarne tokove in so zaradi svoje narave, obsega ali pojavitve nenavadne;

(d) naravo in znesek sprememb ocen zneskov, o katerih je poročalo v prejšnjih medletnih obdobjih tekočega poslovnega leta, ali sprememb ocen zneskov, o katerih je poročalo v prejšnjih poslovnih letih;

(e) izdaje, ponovne odkupe in izplačila dolžniških in lastniških vrednostnih papirjev;

(f) plačane dividende (agregatno ali na delnico) ločeno za navadne in druge delnice;

▼M36

(g) naslednje informacije po odsekih (v medletnem računovodskem poročilu podjetja se informacije po odsekih razkrijejo samo, če MSRP 8 *Poslovni odseki* zahteva, da podjetje informacije po odsekih razkrije v letnih računovodskih izkazih):

▼M29

(i) prihodki od zunanjih strank, če so vključeni v merilo poslovnega izida odseka, ki ga pregleda vodstveni delavec, ki sprejema odločitve, ali se mu ti podatki redno sporočajo kako drugače;

(ii) prihodki od poslov z drugimi odseki, če so vključeni v merilo poslovnega izida odseka, ki ga pregleda vodstveni delavec, ki sprejema odločitve, ali se mu ti podatki redno sporočajo kako drugače;

(iii) merilo poslovnega izida odseka;

▼M36

(iv) skupna sredstva in obveznosti za vsak posamezni odsek poročanja, če se takšni zneski redno sporočajo vodstvenemu delavcu, ki sprejema poslovne odločitve, in če je prišlo do pomembne spremembe razkritega zneska v zadnjih letnih računovodskih izkazih za navedeni odsek poročanja;

▼M29

(v) opis razlik v primerjavi z zadnjimi letnimi računovodskimi izkazi na osnovi delitve na odseke ali na osnovi meritev poslovnega izida odseka;

(vi) uskladitev celotnih meritev poslovnega izida odseka, o katerem se poroča, s poslovnim izidom podjetja pred stroški obdavčitve (davčni prihodki) in ustavljenim poslovanjem. Če pa podjetje na odseke, o katerih se poroča, razporedi postavke, kot so davčni stroški (davčni prihodki), lahko podjetje uskladi celoten znesek meritev poslovnega izida odseka s poslovnim izidom podjetja po teh postavkah. Pomembne usklajevalne postavke je treba določiti posebej in so opisane v uskladitvi;

(h) dogodke po koncu medletnega obdobja, ki niso bili izkazani v računovodskih izkazih za medletno obdobje;

(i) posledice sprememb ustroja podjetja v medletnem obdobju, tudi poslovnih združitev, pridobivanja ali izgube obvladovanja odvisnih podjetij in dolgoročnih finančnih naložb, prestrukturiranja in ustavljenega poslovanja. V primeru poslovnih združitev podjetje razkrije informacije, ki jih je treba razkriti v skladu z MSRP 3 *Poslovne združitve;*

▼M33

(j) za finančne instrumente razkritja o pošteni vrednosti, ki se zahtevajo v skladu z 91.–93.(h), 94.–96., 98. in 99. členom MSRP 13 *Merjenje poštene vrednosti* ter 25., 26. in 28.–30. členom MSRP 7 *Finančni instrumenti: razkritja*;

▼M38

(k) za podjetja, ki postanejo ali prenehajo biti naložbena podjetja, kot je opredeljeno v MSRP 10 *Konsolidirani računovodski izkazi*, razkritja iz 9.B člena MSRP 12 *Razkritje deležev v drugih podjetjih;*

▼M52

(l) razčlenitev prihodkov iz pogodb s kupci, ki jih zahtevata 114.–115. člen MSRP 15 – *Prihodki iz pogodb s kupci*.

▼M29

_____

▼B

Izjava o skladnosti z mednarodnimi standardi računovodskega poročanja

19 Če je medletno računovodsko poročilo podjetja v skladu s tem standardom, je treba to dejstvo razkriti. Medletno računovodsko poročilo ne more biti opisano kot skladno s standardi, če ni v skladu z vsemi zahtevami Mednarodnih standardov računovodskega poročanja.

Obdobja, za katera je treba predlagati medletne računovodske izkaze

▼M31

20 Medletna poročila morajo vključevati medletne računovodske izkaze (zgoščene ali popolne) za naslednja obdobja:

▼B

(a) ►M5 izkaz finančnega položaja ◄ na koncu obravnavanega medletnega obdobja in ►M5 primerjalen izkaz finančnega položaja ◄ na koncu prejšnjega poslovnega leta,

▼M31

(b) izkaze poslovnega izida in drugega vseobsegajočega donosa za tekoče medletno obdobje in kumulativno za tekoče poslovno leto do danega datuma ter primerjalne izkaze poslovnega izida in drugega vseobsegajočega donosa za primerljiva medletna obdobja (za tekoče in za poslovno leto do danega datuma) prejšnjega poslovnega leta. Kot dovoljujejo MRS 1 (kot je bil spremenjen leta 2011), se lahko v medletnem poročilu za vsako obdobje predstavi izkaz ali izkazi poslovnega izida in drugega vseobsegajočega donosa,

▼B

(c) izkaz, ki predstavlja spremembe lastniškega kapitala nabiralno (kumulativno) za obravnavano poslovno leto do danega datuma, s primerjalnim izkazom za primerljivo obdobje prejšnjega poslovnega leta do danega datuma, ter

(d) izkaz denarnih tokov nabiralno (kumulativno) v obravnavanem poslovnem letu do danega datuma s primerjalnim izkazom za primerljivo obdobje prejšnjega poslovnega leta do danega datuma.

21 Pri podjetju, katerega poslovanje je močno sezonsko, so koristne informacije za dvanajst mesecev, ►M5 do konca medletnega obdobja ◄, in primerljive informacije za prejšnjih dvanajst mesecev. Zatorej se podjetjem z močno sezonskim poslovanjem priporoča, naj razmislijo o poročanju o takšnih informacijah poleg informacij, o katerih je govor v prejšnjem členu.

22 Priloga A ponazarja obdobji, ki ju mora upoštevati podjetje, ki sestavlja polletna poročila, in podjetje, ki sestavlja četrtletna poročila.

Bistvenost

23 Pri odločanju, kako pripoznati, meriti, razvrstiti ali razkriti kako postavko za namene medletnega računovodskega poročanja, je treba bistvenost oceniti v povezavi z računovodskimi podatki medletnega obdobja. Pri ocenjevanju bistvenosti je treba priznati, da se medletno merjenje lahko bolj opira na ocenitve kot pa merjenje letnih računovodskih podatkov.

24 MRS 1 in MRS 8 – *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake* – določata, da je postavka bistvena takrat, ko lahko njena opustitev ali napačna navedba vpliva na poslovne odločitve uporabnikov računovodskih izkazov. MRS 1 zahteva ločeno razkrivanje bistvenih postavk, vključno z npr. ustavljenim poslovanjem, in MRS 8 zahteva razkritje sprememb računovodskih ocen, napak in sprememb računovodskih usmeritev. Noben izmed teh dveh standardov pa ne vsebuje napotkov za merjenje bistvenosti.

▼B

25 Medtem ko se pri ocenjevanju bistvenosti vedno zahteva presoja, izhaja ta standard pri odločanju o pripoznavanju in razkrivanju zaradi razumljivosti medletnih številk iz podatkov za medletno obdobje. Tako se na primer nenavadne postavke, spremembe računovodskih usmeritev ali ocen in napake pripoznajo in razkrijejo na podlagi bistvenosti v povezavi s podatki za medletno obdobje, da bi se izognili zavajajočim sklepom, ki bi se lahko pojavili, če ne bi bile razkrite. Glavni namen je zagotoviti, da medletno računovodsko poročilo vključuje vse informacije, ki so koristne za razumevanje finančnega stanja in vrednostno izraženih dosežkov podjetja v medletnem obdobju.

RAZKRIVANJE V LETNIH RAČUNOVODSKIH IZKAZIH

26 Če se ocena zneska, sporočenega za kako medletno obdobje, v zadnjem medletnem obdobju poslovnega leta pomembno spremeni, vendar se za takšno končno medletno obdobje ne objavi posebno računovodsko poročilo, je treba naravo in znesek te spremembe ocene razkriti v pojasnilih letnih računovodskih izkazov za tisto poslovno leto.

27 MRS 8 zahteva razkritje narave in (če je to izvedljivo) zneska spremembe ocene, ki ima bodisi bistven vpliv v obravnavanem obdobju bodisi se pričakuje, da ga bo imela v naslednjih obdobjih. V 16.(d) členu tega standarda je zahteva po podobnem razkritju v medletnem računovodskem poročilu. Take so na primer spremembe ocene v zadnjem medletnem obdobju, ki se nanašajo na odpise zalog, prestrukturiranje ali izgube zaradi oslabitve, ki so bili sporočeni v prejšnjem medletnem obdobju poslovnega leta. Razkritje, ki ga zahteva prejšnji člen, je v skladu z zahtevami MRS 8 in je predvidoma ožje – nanaša se le na spremembo ocene. Od podjetja se ne zahteva, da bi vključilo dodatne računovodske informacije medletnega obdobja v svoje letne računovodske izkaze.

PRIPOZNAVANJE IN MERJENJE

Iste računovodske usmeritve kot letne

28 Podjetje mora v svojih medletnih računovodskih izkazih uporabljati iste računovodske usmeritve, kot jih uporablja v svojih letnih računovodskih izkazih, razen če se po datumu zadnjih letnih računovodskih izkazov spremenijo računovodske usmeritve, kar se bo pokazalo v naslednjih letnih računovodskih izkazih. Pogostnost poročanja podjetja (letno, polletno ali četrtletno) pa ne sme vplivati na merjenje njegovih letnih izidov. Da bi dosegli ta namen, mora temeljiti merjenje za potrebe medletnega poročanja na podatkih poslovnega leta do danega datuma.

29 Utegne se zdeti, da zahteva, naj podjetje uporablja v svojih medletnih računovodskih izkazih iste računovodske usmeritve kot v svojih letnih izkazih, spodbuja merjenja v medletnih obdobjih, kot da bi bilo vsako medletno obdobje samostojno kot neodvisno poročevalno obdobje. Z zahtevo, naj pogostnost poročanja podjetja ne vpliva na merjenje njegovih letnih izidov, pa 28. člen potrjuje, da je medletno obdobje del daljšega poslovnega leta. Merjenje v letu do danega datuma lahko vključuje spremembe ocen zneskov, sporočenih v prejšnjih medletnih obdobjih obravnavanega poslovnega leta. Načela za pripoznavanje sredstev, obveznosti do virov sredstev, prihodkov in odhodkov v medletnih obdobjih pa so ista kot v letnih računovodskih izkazih.

▼B

30 Za ponazoritev:

(a) načela pripoznavanja in merjenja izgub zaradi delnih odpisov zalog, preustrojevanja (restrukturiranja) ali oslabitve v kakem medletnem obdobju so ista kot tista, ki se jih podjetje drži, kadar pripravlja zgolj letne računovodske izkaze. Če pa so takšne postavke pripoznane in izmerjene v enem medletnem obdobju, ocena pa se spremeni v naslednjem medletnem obdobju istega poslovnega leta, se začetna ocena spremeni v naslednjem medletnem obdobju bodisi z vračunanjem dodatnega zneska izgube ali z razveljavitvijo prej pripoznanega zneska;

(b) strošek, ki na koncu medletnega obdobja ne ustreza opredelitvi sredstva, se v ►M5 izkazu finančnega položaja ◄ ne odloži, da bi pričakal prihodnje informacije, ali ustreza opredelitvi sredstva, ali da bi ga poravnali s prihodki medletnih obdobij v poslovnem letu; ter

(c) odhodek iz obdavčitve dobička se pripozna v vsakem medletnem obdobju na podlagi najboljše ocene tehtanega povprečja letne stopnje davka iz dobička, ki se pričakuje v celotnem poslovnem letu. Obračunane zneske davka iz dobička v enem medletnem obdobju je mogoče prilagoditi v kasnejšem medletnem obdobju istega poslovnega leta, če se spremeni ocena letne stopnje davka iz dobička.

31 Po *Okvirnih navodilih za pripravljanje in predstavljanje računovodskih izkazov* je pripoznavanje „postopek vključevanja postavke, ki ustreza opredelitvi sestavine in izpolnjuje sodila za pripoznavanje, v ►M5 izkaz finančnega položaja ali izkaz vseobsegajočega donosa ◄ (uspeha)“. Opredelitve sredstev, obveznosti do virov sredstev, prihodkov in odhodkov so bistvene za pripoznavanje ►M5 konca tako letnih kot medletnih obdobij medletnega računovodskega poročanja ◄.

32 Pri sredstvih je treba uporabiti iste preizkuse prihodnjih gospodarskih koristi na medletne datume kot na koncu poslovnega leta podjetja. Stroški, ki po svoji naravi niso sredstva na koncu poslovnega leta, tudi niso na medletne datume. Podobno mora biti dolg ►M5 ob koncu medletnega poročevalskega obdobja ◄ obstoječa obveznost na ta dan, kot mora biti tudi ►M5 ob koncu letnega poročevalskega obdobja ◄.

33 Bistvena značilnost prihodkov in odhodkov je, da je do z njimi povezanih pritokov in odtokov sredstev in obveznosti že prišlo. Če pride do takšnih pritokov ali odtokov, se ustrezni prihodki in odhodki pripoznajo, sicer pa ne. *Okvirna navodila* pravijo, da se „odhodki pripoznajo v ►M5 izkazu vseobsegajočega donosa ◄ (uspeha), če pride do zmanjšanja prihodnjih gospodarskih koristi, ki je povezano z zmanjšanjem posameznega sredstva ali s povečanjem obveznosti, ki ga je mogoče zanesljivo izmeriti…“*Okvirna navodila*„ne dopuščajo pripoznanja tistih postavk v ►M5 izkazu finančnega položaja ◄, ki ne ustrezajo opredelitvi sredstev ali obveznosti.“

34 Pri merjenju sredstev, obveznosti do virov sredstev, prihodkov, odhodkov in denarnih tokov, o katerih se poroča v računovodskih izkazih, podjetje, ki poroča zgolj letno, lahko upošteva informacije, razpoložljive med poslovnim letom. Njegova merjenja dejansko temeljijo na podatkih za poslovno leto do danega datuma.

▼B

35 Podjetje, ki poroča polletno, uporablja informacije, ki so na razpolago ob polletju ali kratek čas potem, kadar opravlja meritve v svojih računovodskih izkazih za prvo šestmesečno obdobje, in informacije, ki so na razpolago na koncu leta ali kratek čas potem, za dvanajstmesečno obdobje. Dvanajstmesečne meritve nakazujejo možne spremembe ocen zneskov, sporočenih za prvih šest mesecev. Zneski, sporočeni v medletnem računovodskem poročilu za prvih šest mesecev, se kasneje ne prilagodijo. 16.(d) in 26. člen pa zahtevata, da se razkrijeta narava in znesek vseh pomembnih sprememb ocen.

36 Podjetje, ki poroča pogosteje kot polletno, meri prihodke in odhodke po podatkih za poslovno leto do danega datuma za vsako medletno obdobje, pri čemer uporablja informacije, ki so na razpolago pri pripravljanju vsakih računovodskih izkazov. Zneski prihodkov in odhodkov, sporočeni za obravnavano medletno obdobje, kažejo vsakršne spremembe ocen zneskov, sporočenih v prejšnjih medletnih obdobjih poslovnega leta. Zneski, sporočeni v prejšnjih medletnih obdobjih, se kasneje ne prilagodijo. 16.(d) in 26. člen pa zahtevata, da se razkrijeta narava in znesek vseh pomembnih sprememb ocen.

Prihodki, pridobljeni sezonsko, konjunkturno ali priložnostno

37 Prihodki, pridobljeni sezonsko, konjunkturno ali priložnostno v poslovnem letu, se ne smejo pripoznavati vnaprej ali odložiti na medletni datum, če njih pripoznavanje ali odlaganje na koncu poslovnega leta podjetja ne bi bilo ustrezno.

38 Taki primeri so prihodki od dividend, licenc in državnih podpor. Poleg tega nekatera podjetja stalno pridobivajo v nekaterih medletnih obdobjih poslovnega leta več prihodkov kot v drugih, na primer sezonske prihodke trgovin na malo. Takšne prihodke je treba pripoznati, ko se pojavijo.

Stroški, ki se v poslovnem letu pojavljajo neenakomerno

39 Stroške, ki se v poslovnem letu podjetja pojavljajo neenakomerno, je treba pripoznavati ali odložiti pri medletnem poročanju, če in samo če je to vrsto stroškov ustrezno pripoznati ali odložiti tudi na koncu poslovnega leta.

Uporaba načel pripoznavanja in merjenja

40 V prilogi B so zgledi uporabe splošnih načel pripoznavanja in merjenja iz 28.–39. člena.

Uporaba ocen

41 Postopke merjenja, ki jih je treba upoštevati v medletnem računovodskem poročilu, je treba načrtovati, da bi zagotovili zanesljivost iz njih izhajajočih informacij in ustrezno razkritje vseh bistvenih računovodskih informacij, ki so koristne za razumevanje finančnega stanja ali dosežkov podjetja. Medtem ko je merjenje tako v letnih kot v medletnih računovodskih poročilih pogosto zasnovano na sprejemljivih ocenah, zahteva pripravljanje medletnih računovodskih poročil na splošno večjo uporabo metod ocenjevanja kot letna računovodska poročila.

▼B

42 V prilogi C so zgledi uporabe ocen v medletnih obdobjih.

SPREMEMBA NAVEDB IZ POROČIL ZA PREJŠNJA MEDLETNA OBDOBJA

43 Sprememba računovodske usmeritve, razen če je zanjo v novem ►M5 MSRP ◄ določeno prehodno obdobje, se mora izraziti:

(a) s spremembo navedb iz računovodskih izkazov preteklih medletnih obdobij v tekočem poslovnem letu in primerjalnih medletnih obdobij preteklih poslovnih let, ki se preračunajo v letnih računovodskih izkazih v skladu z MRS 8, ali

(b) s prilagoditvijo računovodskih izkazov preteklih medletnih obdobij v tekočem poslovnem letu in primerjalnih medletnih obdobij preteklih poslovnih let z namenom uporabe nove računovodske usmeritve za naprej od datuma, ko je to izvedljivo, in sicer pod pogojem, da nabranih učinkov, ki jih ima uporaba nove računovodske usmeritve na vsa pretekla obdobja, na začetku poslovnega leta ni mogoče določiti.

44 Eden izmed ciljev načela iz prejšnjega člena je, da se zagotovi uporaba ene same računovodske usmeritve pri posamezni vrsti transakcij v vsem poslovnem letu. Po MRS 8 se sprememba računovodske usmeritve kaže z uporabo za nazaj, pri tem pa se spremenijo računovodski podatki iz tolikih preteklih obdobij, kolikor je izvedljivo. Če pa nabranega zneska prilagoditve, ki se nanaša na pretekla poslovna leta, ni možno določiti, je treba po MRS 8 uporabiti novo usmeritev za naprej od prvega datuma, ko je to izvedljivo. Posledica načela iz 43. člena je zahteva, da se v obravnavanem poslovnem letu vsaka sprememba računovodske usmeritve uporablja za nazaj, v kolikor pa to ni izvedljivo, se uporablja za naprej in ne kasneje od začetka poslovnega leta.

45 Dovoliti, da se računovodske spremembe kažejo na medletni datum v poslovnem letu, pomeni tudi dovoliti uporabo dveh različnih računovodskih usmeritev pri posamezni vrsti transakcij v enem poslovnem letu. Posledice utegnejo biti težave pri medletni alokaciji, nejasen poslovni izid ter zapleti pri analizi in razumevanju informacij za medletno obdobje.

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

46 Ta standard se začne uporabljati za računovodske izkaze za obdobja, ki se začnejo 1. januarja 1999 ali kasneje. Uporaba pred tem datumom je priporočljiva.

▼M5

47 MRS 1 (kakor je bil popravljen 2007) je spremenil terminologijo, ki se uporablja v celotnih MSRP. Poleg tega je spremenil 4., 5., 8., 11., 12. in 20. člen, izbrisal 13. člen ter dodal 8.A in 11.A člen. Podjetje mora uporabljati te spremembe za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2009 ali pozneje. Če podjetje uporabi MRS 1 (kakor je bil popravljen 2007) za zgodnejše obdobje, morajo te spremembe veljati tudi za tako zgodnejše obdobje.

▼M12

48 MSRP 3 (kakor ga je leta 2008 revidiral Upravni odbor za mednarodne računovodske standarde) je spremenil 16.(i) člen. Podjetje mora uporabljati navedeno spremembo za letna obdobja, ki se začnejo 1. julija 2009 ali pozneje. Če podjetje uporabi MSRP 3 (popravljen 2008) za zgodnejše obdobje, mora ta sprememba veljati tudi za tako zgodnejše obdobje.

▼**M29**

49 Z *Izboljšavami MSRP*, ki so bile izdane maja 2010, je bil spremenjen 15. člen, dodani 15.A–15.C členi in 16.A člen ter izbrisani 16.–18. členi. Podjetje mora uporabljati navedene spremembe za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2011 ali pozneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporabi te spremembe za zgodnejše obdobje, mora to razkriti.

▼**M33**

50 Z MSRP 13, ki je bil izdan maja 2011, je bil dodan 16.A(j) člen. Podjetje mora uporabiti navedeno spremembo, kadar uporablja MSRP 13.

▼**M31**

51 S *Predstavitvijo postavk drugega vseobsegajočega donosa* (spremembe MRS 1), ki je bila izdana junija 2011, so se spremenili 8., 8.A, 11.A in 20. člen. Podjetje mora uporabljati navedene spremembe, kadar uporablja MRS 1, kot je bil spremenjen junija 2011.

▼**M36**

52 *Cikel letnih izboljšav 2009–2011*, ki je bil izdan maja 2012, je spremenil 5. člen, kar je bila posledična sprememba, ki izhaja iz spremembe MRS 1 *Predstavljanje računovodskih izkazov*. Podjetje to spremembo uporablja za nazaj v skladu z MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake* za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2013 ali kasneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje to spremembo uporabi za zgodnejše obdobje, mora to razkriti.

53 *Cikel letnih izboljšav 2009–2011*, ki je bil izdan maja 2012, je spremenil 16.A člen. Podjetje to spremembo uporablja za nazaj v skladu z MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake* za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2013 ali kasneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje to spremembo uporabi za zgodnejše obdobje, mora to razkriti.

▼**M38**

54 *Naložbena podjetja* (spremembe MSRP 10, MSRP 12 in MRS 27), izdano oktobra 2012, dodan 16.A člen. Podjetje navedeno spremembo uporablja za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2014. Uporaba sprememb *Naložbena podjetja* pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje navedeno spremembo uporabi pred tem datumom, vse spremembe, vključene v *Naložbena podjetja*, uporablja hkrati.

▼**M52**

55. Z MSRP 15 – *Prihodki iz pogodb s kupci*, izdanim maja 2014, sta bila spremenjeni 15.B in 16.A člen. Podjetje mora uporabljati navedene spremembe, kadar uporablja MSRP 15.

▼**M48**

56 *Cikel letnih izboljšav MSRP 2012–2014*, ki je bil izdan septembra 2014, je spremenil 16.A člen. Podjetje to spremembo uporablja za nazaj v skladu z MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake* za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2016 ali pozneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporablja to spremembo za zgodnejše obdobje, mora to razkriti.

▼**M49**

57 *Pobuda za razkritje* (spremembe k MRS 1), izdana decembra 2014, spremenjen 5. člen. Podjetje mora uporabljati navedeno spremembo za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2016 ali pozneje. To spremembo je dovoljeno uporabljati pred tem datumom.

▼B

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 36

Oslabitev sredstev

CILJ

1 Cilj tega standarda je predpisati postopke, ki jih podjetje uporablja, da bi zagotovilo, da knjigovodska vrednost njegovih sredstev ne bi presegla njihove nadomestljive vrednosti. Knjigovodska vrednost sredstva presega njegovo nadomestljivo vrednost, če presega znesek, ki bo nadomeščen z uporabo ali prodajo sredstva. V takšnem primeru se sredstvo šteje za oslabljeno in ta standard zahteva, da podjetje pripozna izgubo zaradi oslabitve. Ta standard tudi podrobno določa, kdaj naj podjetje razveljavi izgubo zaradi oslabitve, in predpisuje razkritja.

PODROČJE UPORABE

▼M53

2 Ta standard se uporablja pri obračunavanju oslabitve vseh sredstev razen:

▼B

(a) zalog (glejte MRS 2 *Zaloge*),

▼M52

(b) sredstev iz pogodbe in sredstev, ki izhajajo iz stroškov za sklenitev ali izpolnitev pogodbe, ki so pripoznana v skladu z MSRP 15 – *Prihodki iz pogodb s kupci*,

▼B

(c) odloženih terjatev za davke (glejte MRS 12 *Davek iz dobička*),

(d) sredstev, ki izhajajo iz zaslužkov zaposlencev (glejte MRS 19 *Zaslužki zaposlencev*),

▼M53

(e) finančnih sredstev, ki spadajo v področje uporabe MSRP 9 *Finančni instrumenti*,

▼B

(f) naložbenih nepremičnin, izmerjenih po pošteni vrednosti (glejte MRS 40 *Naložbene nepremičnine*),

▼M45

(g) bioloških sredstev, povezanih s kmetijsko dejavnostjo, ki spadajo v področje uporabe MRS 41 – *Kmetijstvo*, in ki se merijo po pošteni vrednosti, zmanjšani za stroške odtujitve,

▼B

(h) razmejeni/odloženi stroški prevzema ter neopredmetena sredstva, ki izhajajo iz pogodbenih pravic zavarovatelja v skladu z zavarovalnimi pogodbami, ki spadajo v področje MSRP 4 – *Zavarovalne pogodbe*, ter

(i) nekratkoročnih sredstev (ali skupine za odtujitev), razvrščenih med sredstva za prodajo v skladu z MSRP 5 *Nekratkoročna sredstva za prodajo in ustavljeno poslovanje*.

3 Ta standard ne velja za zaloge, sredstva, ki izhajajo iz pogodb o gradbenih delih, odložene terjatve za davke ali sredstva, ki izhajajo iz zaslužkov zaposlencev, razvrščenih med sredstva za prodajo (ali vključena v skupino za odtujitev, ki je razvrščena med sredstva za prodajo), ker obstoječi standardi, ki veljajo za ta sredstva, vsebujejo posebne zahteve po pripoznavanju in merjenju takih sredstev.

▼**M53**

4 Ta standard se uporablja za vsa finančna sredstva, razvrščena kot:

(a) odvisna podjetja, kot so opredeljena v MSRP 10 *Konsolidirani računovodski izkazi*;

(b) pridružena podjetja, kot so opredeljena v MRS 28 *Finančne naložbe v pridružena podjetja in skupne podvige*; in

(c) skupni podvigi, kot so opredeljeni v MSRP 11 *Skupni aranžmaji*.

Za oslabitev drugih finančnih sredstev glejte MSRP 9.

5 Ta standard se ne uporablja za finančna sredstva, ki spadajo v področje uporabe MSRP 9, naložbene nepremičnine, merjene po pošteni vrednosti, ki jih zajema MRS 40, ali biološka sredstva, povezana s kmetijsko dejavnostjo, merjena po pošteni vrednosti, zmanjšani za stroške prodaje, ki jih zajema MRS 41. Vendar se ta standard uporablja za sredstva, izkazana po prevrednotenem znesku (tj. pošteni vrednosti na datum prevrednotenja, zmanjšani za naknadno akumulirano amortizacijo in naknadne akumulirane izgube zaradi oslabitve) v skladu z drugimi MSRP, na primer z modelom prevrednotenja v MRS 16 *Opredmetena osnovna sredstva* in MRS 38 *Neopredmetena sredstva*. Edina razlika med pošteno vrednostjo sredstva in pošteno vrednostjo sredstva, zmanjšano za stroške odtujitve, so neposredni dodatni stroški, ki se lahko pripišejo odtujitvi sredstva.

▼**M33**

(a) (i) Če so stroški odtujitve zanemarljivi, je nadomestljiva vrednost prevrednotenega sredstva nujno blizu njegove prevrednotene vrednosti ali večja od nje. V takšnem primeru je po uveljavitvi zahtev po prevrednotenju malo verjetno, da je prevrednoteno sredstvo oslabljeno, pri čemer njegove nadomestljive vrednosti ni treba oceniti.

(ii) [izbrisano]

(b) [izbrisano]

(c) Če stroški odtujitve niso zanemarljivi, je poštena vrednost prevrednotenega sredstva, zmanjšana za stroške odtujitve, nujno manjša od njegove poštene vrednosti. Zato je prevrednoteno sredstvo oslabljeno, če je njegova vrednost pri uporabi manjša kot njegova prevrednotena vrednost. V takšnem primeru podjetje po uveljavitvi zahtev po prevrednotenju uporabi ta standard za ugotavljanje, ali je prevrednoteno sredstvo morda oslabljeno.

▼B

OPREDELITVE POJMOV

▼M33

6 **V tem standardu so uporabljeni naslednji izrazi, katerih pomeni so natančno določeni:**

[izbrisano]

(a) [izbrisano]

(b) [izbrisano]

(c) [izbrisano]

▼M12

_____

▼B

Knjigovodska vrednost je znesek, s katerim se sredstvo pripozna po odštetju vseh akumuliranih amortizacijskih odpisov in akumuliranih izgub zaradi oslabitve le-tega.

Denar ustvarjajoča enota je najmanjša določljiva skupina sredstev, ki ustvarjajo finančne pritoke, v veliki meri neodvisne od finančnih pritokov iz drugih sredstev ali skupin sredstev.

Skupna sredstva so sredstva razen dobrega imena, ki prispevajo k prihodnjim denarnim tokovom tako proučevane denar ustvarjajoče enote kot tudi drugih denar ustvarjajočih enot.

Stroški odtujitve so dodatni stroški, ki jih je mogoče pripisati neposredno odtujitvi sredstva ali denar ustvarjajoče enot, brez stroškov financiranja in odhodek iz obdavčitve dobička.

Amortizirljivi znesek je vrednost sredstva ali drug znesek, ki jo nadomešča v računovodskih izkazih, zmanjšan za preostalo vrednost.

Amortiziranje je načrtna alokacija amortizirljivega zneska sredstva v njegovi dobi koristnosti ([1]).

▼M33

***Poštena vrednost* je cena, ki bi se prejela za prodajo sredstva ali plačala za prenos obveznosti v redni transakciji med udeleženci na trgu na datum merjenja. (Glej MSRP 13 *Merjenje poštene vrednosti.*)**

▼B

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 ►M33 odtujitve ◄, ali njegove vrednost pri uporabi.

Doba koristnosti je bodisi:

(a) obdobje, v katerem se pričakuje, da bo podjetje uporabljalo sredstvo, ali

(b) število proizvodov ali podobnih enot, ki naj bi jih podjetje pridobilo na podlagi uporabe sredstva.

([1]) V zvezi z neopredmetenim sredstvom se v angleščini praviloma uporablja izraz „amortisation“ namesto „depreciation“. Oba izraza pomenita isto.

▼B

Vrednost pri uporabi pa je sedanja vrednost prihodnjih denarnih tokov, ki bodo izhajali iz sredstva ali denar ustvarjajoče enote.

PREPOZNAVANJE SREDSTVA, KI UTEGNE BITI OSLABLJENO

7 V 8.–17. členu je razloženo, kdaj je treba ugotoviti nadomestljivo vrednost. Te zahteve uporabljajo izraz „sredstvo“, vendar veljajo enako za posamezno sredstvo ali denar ustvarjajočo enoto. Preostali del tega standarda je urejen tako:

(a) 18.–57. člen postavlja zahteve po merjenju nadomestljive vrednosti. Te zahteve tudi uporabljajo izraz „sredstvo“, vendar veljajo enako za posamezno sredstvo in denar ustvarjajočo enoto;

(b) 58.–108. člen postavlja zahteve po pripoznavanju in merjenju vrednosti oslabitve. Pripoznavanje in merjenje izgub zaradi oslabitve posameznega sredstva, razen dobrega imena, se obravnavata v 58.–64. členu. 65.–108. člen pa obravnava pripoznavanje in merjenje izgub zaradi oslabitve za denar ustvarjajoče enote in dobro ime;

(c) v 109.–116. členu so zahteve po razveljavitvi izgube zaradi oslabitve, ki se pripozna v prejšnjih obdobjih pri sredstvu ali denar ustvarjajoči enoti. Te zahteve pa spet uporabljajo izraz „sredstvo“, vendar veljajo enako za posamezno sredstvo ali denar ustvarjajočo enoto. Dodatne zahteve so v 117.–121. členu za posamezno sredstvo, v 122. in 123. členu za denar ustvarjajočo enoto in v 124.–125. členu za dobro ime;

(d) 126.–133. člen določajo informacije, ki jih je treba razkriti o izgubah zaradi oslabitve in razveljavitvah izgub zaradi oslabitve pri sredstvih in denar ustvarjajočih enotah. 134.–137. člen določajo zahteve po dodatnem razkritju, ki veljajo za denar ustvarjajoče enote, katerim so razporedili dobro ime ali neopredmetena dolgoročna sredstva z nedoločeno dobo koristnosti, da bi preizkusili, ali je dobro ime oslabljeno.

8 Sredstvo je oslabljeno, če njegova knjigovodska vrednost presega njegovo nadomestljivo vrednost. 12.–14. člen opisujejo nekatera znamenja, da je do izgube zaradi oslabitve morda že prišlo. Če obstaja kakšno znamenje možne izgube zaradi oslabitve, mora podjetje formalno oceniti nadomestljivo vrednost. Razen opisanega v 10. členu, pa ta standard ne zahteva, naj podjetje formalno oceni nadomestljivo vrednost, če ni znamenj možne izgube zaradi oslabitve.

9 Podjetje na datum vsakega poročanja oceni, ali je kako znamenje, da utegne biti sredstvo oslabljeno. Če je kakršnokoli tako znamenje, mora podjetje oceniti nadomestljivo vrednost sredstva.

▼B

10 Ne glede na to, ali obstaja kako znamenje oslabitve, pa mora podjetje tudi:

(a) preiskusiti neopredmeteno dolgoročno sredstvo z nedoločeno dobo koristnosti ali pa neopredmeteno dolgoročno sredstvo, ki se še ne uporablja, ali gre za oslabitev, tako da vsako leto primerja njegovo knjigovodsko vrednost z njegovo nadomestljivo vrednostjo. Ta preizkus se lahko opravi kadarkoli med letnim obdobjem, vendar vsako leto ob istem času. Oslabitev različnih neopredmetenih dolgoročnih sredstev se lahko preizkusi ob različnem času. Če pa je bilo takšno neopredmeteno dolgoročno sredstvo prvič pripoznano med tekočim letnim obdobjem, se to sredstvo preizkusi na oslabitev pred koncem tekočega letnega obdobja;

(b) preizkusiti morebitno oslabitev dobrega imena, prevzetega v poslovni združitvi, vsako leto skladno s 80.–99. členom.

11 Sposobnost neopredmetenega dolgoročnega sredstva ustvariti zadostne bodoče gospodarske koristi, da bi lahko povrnilo svojo knjigovodsko vrednost, je običajno izpostavljena večji negotovosti preden je sredstvo na voljo za uporabo, kot potem, ko je že na voljo za uporabo. Zato ta standard zahteva, da podjetje preizkusi stopnjo oslabitve knjigovodske vrednosti neopredmetenega dolgoročnega sredstva, ki še ni na voljo za uporabo, najmanj vsako leto.

▼M33

12 **Pri ocenjevanju, ali obstaja kakršen koli znak, da bi bilo lahko sredstvo oslabljeno, mora podjetje upoštevati najmanj naslednje znake:**

Iz zunanjih virov informacij:

(a) **obstajajo pomembni znaki, da se je ~~tržna~~ vrednost sredstva v zadevnem obdobju zaradi pretečenega časa ali običajne uporabe veliko bolj zmanjšala, kot se je pričakovalo,**

▼B

(b) v obdobju so se pojavile, ali se bodo v bližnji prihodnosti pojavile pomembne spremembe v tehnološkem, tržnem, gospodarskem ali pravnem okolju, v katerem deluje podjetje, ali na trgu, ki mu je sredstvo namenjeno, z neugodnim vplivom na podjetje,

(c) v obdobju so se povečale tržne obrestne mere ali druge tržne donosnosti naložb, ta povečanja pa bodo verjetno vplivala na diskontno mero, uporabljeno pri izračunu vrednosti pri uporabi, in bistveno zmanjšala nadomestljivo vrednost sredstva,

(d) knjigovodska vrednost čistih sredstev podjetja je večja od njihovega tržne kapitalizacije.

Iz notranjih virov informacij

(e) na voljo so dokazi o zastarelosti ali fizični poškodovanosti sredstva;

▼B

(f) v obdobju so se pojavile ali se v bližnji prihodnosti pričakujejo pomembne spremembe obsega ali načina sedanje ali pričakovane uporabe sredstva z neugodnim vplivom na podjetje. Te spremembe vključujejo neuporabo sredstva, načrte ustavitve ali reorganiziranja poslovanja, ki mu pripada sredstvo, ali odtujitve sredstva pred prej pričakovanim datumom, in ponovna ocena dobe koristnosti neopredmetenega sredstva kot končne in ne kot nedoločene dobe ([1]);

(g) iz notranjega poročanja so na voljo dokazi, ki kažejo, da je ali bo gospodarska uspešnost sredstva manjša, kot je bilo pričakovano.

▼M7

Iz dividende odvisnega podjetja, ►M32 skupnega podviga ◄ ali pridruženega podjetja

(h) za naložbo v odvisno podjetje, ►M32 skupni podvig ◄ ali pridruženo podjetje naložbenik pripozna dividendo iz naložbe in na voljo so dokazi, da:

(i) knjigovodska vrednost naložbe v ločenih računovodskih izkazih presega knjigovodske vrednosti čistih sredstev podjetja, v katerega naloži, v konsolidiranih računovodskih izkazih, vključno s povezanim dobrim imenom, ali

(ii) dividenda presega celotni vseobsegajoči donos odvisnega podjetja, ►M32 skupnega podviga ◄ ali pridruženega podjetja v obdobju, v katerem je dividenda objavljena.

▼B

13 Seznam v 12. členu ni izčrpen. Podjetje lahko prepozna druga znamenja, da utegne biti sredstvo oslabljeno, in tudi ta zahtevajo, da ugotovi nadomestljivo vrednost sredstva, ali, v primeru dobrega imena, opravi preizkus oslabitve v skladu s 80.–99. členom.

14 Dokazi iz notranjega poročanja, ki nakazujejo, da utegne biti kako sredstvo oslabljeno, so:

(a) denarni tokovi za pridobitev sredstva ali kasnejše potrebe po denarju za njegovo delovanje ali vzdrževanje so pomembno večji, kot je bilo prvotno načrtovano,

(b) dejanski čisti denarni tokovi ali poslovni izid iz poslovanja, ki priteka iz sredstva, so pomembno slabši, kot so bili načrtovani,

(c) pomembno zmanjšanje načrtovanih čistih denarnih tokov ali dobička iz poslovanja ali pomembno povečanje načrtovane izgube, ki pritekajo iz sredstva, ali

(d) izgube iz poslovanja ali čisti denarni odtoki sredstva, če se zneski za obravnavano obdobje združijo z načrtovanimi zneski za prihodnost.

([1]) Ko sredstvo izpolnjuje kriterije za razvrstitev med sredstva za prodajo (ali je vključeno v skupino za odtujitev, razvrščeno med sredstva za prodajo) je izključeno iz okvira standarda in se obračuna v skladu z MSRP 5 *Nekratkoročna sredstva v posesti za prodajo in ustavljeno poslovanje*.

▼B

15 Zato ta standard v 10. členu zahteva, da podjetje najmanj vsako leto preizkusi stopnjo oslabitve neopredmetenega dolgoročnega sredstva z nedoločeno dobo koristnosti, ki še ni na voljo za uporabo, in dobrega imena. Razen v primerih uporabe 10. člena se pri prepoznavanju, ali je treba oceniti nadomestljivo vrednost sredstva, uporablja načelo bistvenosti. Če na primer prejšnji izračuni kažejo, da je nadomestljiva vrednost sredstva pomembno večja od njegove knjigovodske vrednosti, podjetju ni treba ponovno oceniti nadomestljive vrednosti sredstva, če se ni zgodilo nič, kar bi odpravilo to razliko. Podobno lahko prejšnje analize kažejo, da nadomestljiva vrednost sredstva ni občutljiva za eno (ali več) znamenj(-e), navedenih v 12. členu.

16 Ponazoritev 15. člena: če se tržna obrestna mera ali druga tržna mera donosa naložb v obdobju poveča, podjetje ni dolžno formalno oceniti nadomestljive vrednosti sredstva v naslednjih primerih:

(a) če je malo verjetno, da bi na diskontno mero, uporabljeno pri izračunu vrednosti pri uporabi, vplivalo povečanje teh tržnih mer. Na primer, povečanja kratkoročnih obrestnih mer ne vplivajo nujno bistveno na diskontno mero, uporabljeno pri sredstvu, ki ima še dolgo preostalo dobo koristnosti;

(b) če je malo verjetno, da bi na diskontno mero, uporabljeno pri izračunu vrednosti pri uporabi, vplivalo povečanje teh tržnih mer, pač pa prejšnja analiza občutljivosti nadomestljive vrednosti kaže, da:

(i) je malo verjetno, da se bo bistveno zmanjšala nadomestljiva vrednost, ker je tudi verjetno, da se bodo povečali prihodnji denarni tokovi (v nekaterih primerih je podjetje na primer sposobno dokazati, da prilagaja svoje prihodke, da bi odtehtali vsako povečanje tržnih cen), ali

(ii) je malo verjetno, da bi zaradi zmanjšanja nadomestljive vrednosti nastala bistvena izguba zaradi oslabitve.

17 Če je kako znamenje, da je sredstvo oslabljeno, lahko to nakazuje, da bo preostalo dobo koristnosti, metodo amortiziranja ali preostanek vrednosti sredstva treba pregledati in prilagoditi standardu, ki velja za to sredstvo, celo če se pri sredstvu ne pripozna izguba zaradi oslabitve.

MERJENJE NADOMESTLJIVE VREDNOSTI

18 Po tem standardu je nadomestljiva vrednost sredstva ali denar ustvarjajoče enote večja izmed dveh postavk: njegove poštene vrednosti zmanjšane za stroške ►**M33** odtujitve ◄, ali njegove vrednost pri uporabi. 19.–57. člen postavljajo zahteve po merjenju nadomestljive vrednosti. Te zahteve uporabljajo izraz „sredstvo“, vendar veljajo enako za posamezno sredstvo ali denar ustvarjajočo enoto.

19 Ni vedno nujno ugotoviti tako poštene vrednosti sredstva, zmanjšane za stroške ►**M33** odtujitve ◄, 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.

▼M33

20 Merjenje poštene vrednosti, zmanjšane za stroške odtujitve, je mogoče, četudi na delujočem trgu za enako sredstvo ni kotirane cene. Vendar merjenje poštene vrednosti, zmanjšane za stroške odtujitve, ne bo vedno mogoče, ker ni podlage za zanesljivo ocenitev cene, po kateri bi se izvedla redna transakcija za prodajo sredstva med udeleženci na trgu na datum merjenja pod trenutnimi tržnimi pogoji. V tem primeru lahko podjetje šteje vrednost sredstva pri uporabi kot njegovo nadomestljivo vrednost.

▼B

21 Če ni razloga za mnenje, da vrednost pri uporabi bistveno presega pošteno vrednost sredstva, zmanjšano za stroške ►M33 odtujitve ◄, je kot njegovo nadomestljivo vrednost mogoče vzeti pošteno vrednost sredstva, zmanjšano za stroške ►M33 odtujitve ◄. 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 ►M33 odtujitve ◄, večja od njegove knjigovodske vrednosti, ali

▼M33

(b) je vrednost sredstva pri uporabi mogoče oceniti tako, da je blizu njegovi pošteni vrednosti, zmanjšani za stroške odtujitve, pri čemer je mogoče to pošteno vrednost izmeriti.

▼B

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 ►M33 odtujitve ◄, ali vrednosti sredstva v uporabi.

Merjenje nadomestljive vrednosti neopredmetenega sredstva z nedoločeno dobo koristnosti.

24 Po 10. členu je treba preizkusiti neopredmeteno dolgoročno sredstvo z nedoločeno dobo koristnosti ali pa neopredmeteno dolgoročno sredstvo, ki se še ne uporablja, ali gre za oslabitev, tako da vsako leto primerja njegovo knjigovodsko vrednost z njegovo nadomestljivo vrednostjo, ne glede na morebiten obstoj kakršnegakoli znamenja oslabitve sredstva. Vendar pa se najnovejši podroben izračun nadomestljive vrednosti takšnega sredstva, opravljen v predhodnem obdobju, lahko uporabi za preizkus morebitne oslabitve tega sredstva v tekočem obdobju, če so izpolnjeni spodaj našteti pogoji:

(a) če neopredmeteno sredstvo ne more ustvarjati denarnih pritokov iz trajne uporabe, v veliki meri neodvisnih od tistih iz drugih sredstev in je torej preizkus oslabitve opravljen v okviru denar ustvarjajoče enote, ki ji pripada, pa se sredstva in obveznosti, ki sestavljajo to enoto, niso bistveno spremenila od njegovega najnovejšega izračuna nadomestljive vrednosti,

▼B

(b) zadnji izračun nadomestljive vrednosti je izkazal znesek, ki presega knjigovodsko vrednost sredstva za znatno razliko v ceni, ter

(c) na podlagi analize poslovnih dogodkov in spremenjenih okoliščin od zadnjega izračuna nadomestljive vrednosti, je le malo verjetno, da bi bila ugotovljena sedanja nadomestljiva vrednost tega sredstva manjša, kot je njegova knjigovodska vrednost.

Poštena vrednost, zmanjšana za stroške ►M33 odtujitve ◄

▼M33

_____

▼B

►M33 28 Stroški odtujitve, razen tistih, ki so bili pripoznani kot obveznosti, se odštejejo pri merjenju poštene vrednosti, zmanjšane za stroške odtujitve. ◄ Takšni stroški so na primer pravni stroški, kolkovina in podobne dajatve, stroški odtujitve sredstva in neposredni dodatni stroški, povezani s pripravljanjem sredstev za prodajo. Vendar odpravnine (kot so opredeljene v MRS 19) in stroški, ki so povezani z zmanjšanjem ali reorganiziranjem poslovanja po odtujitvi sredstva, niso neposredni dodatni stroški odtujitve sredstva.

29 Včasih mora kupec zaradi odtujitve sredstva prevzeti obveznost in je na voljo le ena poštena vrednost, ►M33 zmanjšana za stroške odtujitve ◄, tako za sredstvo kot za obveznost. V 78. členu je pojasnjeno, kako ravnati v takšnih primerih.

Vrednost pri uporabi

30 Izračun vrednosti sredstva v uporabi pokaže naslednje sestavine:

(a) oceno prihodnjih denarnih tokov, ki jih podjetje pričakuje iz tega sredstva,

(b) pričakovanja o možnih razlikah vrednosti ali časovnega okvira teh prihodnjih denarnih tokov,

(c) časovno vrednost denarja, ki jo predstavlja sedanja tržna obrestna mera brez tveganja,

(d) cena za prevzem negotovosti, ki so del sredstva, ter

(e) druge dejavnike, kot na primer nelikvidnost, ki bi jih udeleženci na trgu upoštevali pri določanju cene prihodnjih denarnih tokov, ki jih podjetje pričakuje iz tega sredstva.

31 Ocenjevanje vrednosti pri uporabi obsega naslednja koraka:

(a) ocenitev prihodnjih denarnih pritokov in odtokov, ki bodo izhajali iz nadaljnje uporabe sredstva in iz njegove končne odtujitve, ter

(b) uporabo ustrezne diskontne mere pri teh prihodnjih denarnih tokovih.

▼B

32 Sestavine iz 30.(b), (d) in (e) člena se lahko kažejo bodisi kot prilagoditve prihodnjih denarnih tokov, ali kot prilagoditve diskontne mere. Katerikoli pristop izbere podjetje za odraz svojih pričakovanj o možnih spremembah vrednosti ali časovnem okviru prihodnjih denarnih tokov, pa rezultat pokaže pričakovano sedanjo vrednost prihodnjih denarnih tokov, to je tehtano povprečje vseh možnih izidov. Priloga A podaja dodatne napotke glede uporabe metod sedanje vrednosti pri merjenju vrednosti sredstva, ki je v uporabi.

Podlaga za ocenjevanje prihodnjih denarnih tokov

33 Pri merjenju vrednosti pri uporabi mora podjetje:

(a) zasnovati projekcije denarnih tokov na razumnih in sprejemljivih predpostavkah, ki predstavljajo najboljšo poslovodsko oceno spleta gospodarskih okoliščin, ki bodo obstajale v preostali dobi koristnosti sredstva. Zunanjim dokazom je treba pripisati večjo težo;

(b) zasnovati projekcije denarnih tokov na zadnjih finančnih predračunih/napovedih, ki jih je sprejelo poslovodstvo, toda izključiti oceno prihodnjih denarnih pritokov in denarnih odtokov, katere je pričakovati iz prihodnjih reorganizacij ali iz izboljšanja ali povečanja uspešnosti sredstva. Projekcije na podlagi teh predračunov/napovedi morajo zajeti največ petletno obdobje, razen če je daljše obdobje upravičeno;

(c) oceniti projekcije denarnih tokov za daljše obdobje, kot ga pokrivajo zadnji predračuni/napovedi, in sicer z ekstrapoliranjem projekcij, ki so zasnovane na predračunih/napovedih z uporabo ustaljenega ali padajočega odstotka rasti za naslednja leta, razen če je upravičen rastoči odstotek. Ta stopnja rasti ne sme preseči povprečnega dolgoročnega odstotka rasti pri proizvodih, v dejavnostih ali v državi (državah), kjer podjetje posluje, ali na trgih, na katerih se sredstvo uporablja, razen če je višji odstotek upravičen.

34 Poslovodstvo oceni sprejemljivost domnev, na katerih temeljijo njegove projekcije denarnih tokov, tako da pregleda vzroke razlik med preteklimi projekcijami denarnih tokov in dejanskimi denarnimi tokovi. Poslovodstvo mora tudi zagotoviti, da so domneve, na katerih temeljijo njegove projekcije denarnih tokov, skladne z dejanskimi preteklimi izidi, s pogojem, da to ustreza učinkom kasnejših poslovnih dogodkov ali okoliščin, ki niso obstajale ob času ustvarjanja teh dejanskih denarnih tokov.

35 Podrobni, nedvoumni in zanesljivi računovodski predračuni/napovedi prihodnjih denarnih tokov za obdobja, daljša od pet let, na splošno niso na voljo. Zato so ocene ravnateljstva o prihodnjih denarnih tokovih zasnovane na zadnjih predračunih/napovedih za največ pet let. Poslovodstvo lahko uporablja projekcije denarnih tokov, zasnovane na računovodskih predračunih/napovedih za obdobja, daljša od pet let, če je prepričano, da so takšne projekcije zanesljive, in lahko dokaže svojo na preteklih izkušnjah temelječo sposobnost za točno napovedovanje denarnih tokov za takšno daljše obdobje.

▼B

36 Projekcije denarnih tokov do konca dobe koristnosti sredstva se ocenijo z ekstrapoliranjem projekcij denarnih tokov, zasnovanih na računovodskih predračunih/napovedih, z uporabo odstotka rasti za naslednja leta. Ta odstotek je ustaljen ali pada, razen če se dvig odstotka ujema z nepristranskimi informacijami o uporabnosti proizvoda ali dejavnosti. Po potrebi je odstotek rasti nič ali negativen.

37 Kadar so okoliščine ugodne, je verjetno, da se bodo na trgu pojavili tekmeci in omejili rast. Zato bodo podjetja težko dlje časa (na primer dvajset let) presegala povprečni pretekli odstotek rasti pri proizvodih, v dejavnostih ali v državi (državah), kjer poslujejo, ali na trgih, na katerih se sredstvo uporablja.

38 Pri uporabi informacij iz računovodskih predračunov/napovedi podjetje upošteva, ali informacije nakazujejo sprejemljive predpostavke, ki se dajo podpreti in so najboljša ocena poslovodstva o gospodarskih okoliščinah v preostali dobi koristnosti sredstva.

Sestavljanje ocen prihodnjih denarnih tokov

39 Ocene prihodnjih denarnih tokov morajo vsebovati:

(a) projekcije denarnih pritokov iz nadaljnje uporabe sredstva,

(b) 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.

▼B

43 Da bi se izognili dvakratnemu upoštevanju, ocene prihodnjih denarnih tokov ne vključujejo:

(a) denarnih pritokov iz sredstev, ki ustvarjajo denarne pritoke, pretežno neodvisne od denarnih pritokov iz proučevanega sredstva (na primer finančnih sredstev, kot so terjatve), ter

(b) denarnih odtokov, ki se nanašajo na obveze, že pripoznane kot obveznosti (na primer do dobaviteljev in zaposlencev, za pokojnine ali rezervacije).

44 Prihodnje denarne tokove je treba oceniti po sedanjem stanju sredstva. Ocene prihodnjih denarnih tokov ne vključujejo ocenjenih prihodnjih denarnih pritokov ali odtokov, za katere se pričakuje, da se bodo pojavili iz:

(a) prihodnjega reorganiziranja, za katero podjetje še ni zavezano, ali

(b) izboljšanja ali povečanja storilnosti sredstva.

45 Ker se prihodnji denarni tokovi ocenijo po sedanjem stanju sredstva, vrednost pri uporabi ne nakazuje:

(a) prihodnjih denarnih odtokov ali ustreznih prihrankov stroškov (na primer zmanjšanj stroškov osebja) ali zaslužkov, ki bodo pritekli iz prihodnjega reorganiziranja, za katero podjetje še ni zavezano, ali

(b) prihodnjih denarnih odtokov, ki bodo izboljšali ali povečali storilnost sredstva, ali s tem povezane denarne pritoke, ki bodo po pričakovanju izšli iz takšnih denarnih odtokov.

46 Reorganiziranje je program, ki ga načrtuje in obvladuje poslovodstvo in bistveno spreminja obseg poslovanja, s katerim se ukvarja podjetje, ali način vodenja poslovanja. MRS 37 *Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva* vsebuje napotke, ki razjasnijo, kdaj je podjetje zavezano za reorganiziranje.

47 Ko postane podjetje zavezano za reorganiziranje, utegne to vplivati na nekatera sredstva. Ko je podjetje zavezano za reorganiziranje:

(a) nakazujejo njegove ocene prihodnjih denarnih pritokov in denarnih odtokov, za namen ugotavljanja vrednosti pri uporabi, prihranke stroškov in druge zaslužke od reorganizacije (na podlagi zadnjih računovodskih predračunov/napovedi, ki jih je sprejelo poslovodstvo), ter

(b) so njegove ocene prihodnjih denarnih odtokov za reorganiziranje vključene pri rezervaciji za reorganiziranje po MRS 37.

Ponazoritveni zgled 5 ponazarja vpliv prihodnjega reorganiziranja na izračun vrednosti pri uporabi.

48 Dokler ima podjetje denarne odtoke, ki izboljšujejo ali povečajo storilnost sredstev, ocene prihodnjih denarnih tokov ne vključujejo ocenjenih prihodnjih denarnih pritokov, za katere se pričakuje, da se bodo pojavili iz takšnega povečanja gospodarskih koristi, ki so povezane z denarnim odtokom (glejte zgled 6).

▼B

49 Ocene prihodnjih denarnih tokov vsebujejo prihodnje denarne odtoke, potrebne za ohranitev ravni gospodarskih koristi, za katere se pričakuje, da se bodo pojavile iz sredstva v njegovem sedanjem stanju. Kadar ima denar ustvarjajoča enota sredstva z različno ocenjeno dobo koristnosti in so vsa bistvenega pomena za nadaljevanje poslovanja enote, se pri ocenjevanju prihodnjih denarnih tokov, ki so povezani z enoto, nadomestitev sredstev s krajšo dobo koristnosti obravnava kot del vsakodnevnega vzdrževanja enote. Podobno se, če posamezno sredstvo vsebuje sestavine z različno ocenjeno dobo koristnosti, pri ocenjevanju prihodnjih denarnih tokov, ki jih ustvari to sredstvo, nadomestitev sestavin s krajšo dobo koristnosti obravnava kot del vsakodnevnega vzdrževanja sredstva.

50 Ocene prihodnjih denarnih tokov ne smejo vsebovati:

(a) denarnih pritokov ali odtokov iz finančnih aktivnosti, ali

(b) prejemkov ali izdatkov v zvezi z davkom iz dobička.

51 Ocenjeni prihodnji denarni tokovi nakazujejo predpostavke, ki so skladne z načinom določitve diskontne mere. Sicer bi bil učinek nekaterih predpostavk upoštevan dvakrat ali prezrt. Ker se časovna vrednost denarja upošteva z diskontiranjem ocenjenih prihodnjih denarnih tokov, takšni denarni tokovi izključujejo denarne pritoke ali odtoke iz finančnih aktivnosti. Diskontna mera se določi na podlagi postavk pred obdavčitvijo, zato se tudi prihodnji denarni tokovi ocenijo na enak način.

52 Ocena čistih denarnih tokov, ki bodo prejeti (ali plačani) pri odtujitvi sredstva na koncu njegove dobe koristnosti, je znesek, ki ga podjetje pričakuje pri odtujitvi sredstva v transakciji med nepovezanima in neodvisnima ter dobro obveščenima in voljnima strankama po odštetju ocenjenih stroškov odtujitve.

53 Čisti denarni tokovi, ki bodo prejeti (ali plačani) pri odtujitvi sredstva konec njegove dobe koristnosti, se ocenijo podobno kot poštena vrednost sredstva, zmanjšana za stroške ►**M33** odtujitve ◄, 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.

▼M33

53A Poštena vrednost je drugačna od vrednosti pri uporabi. Poštena vrednost izraža predpostavke, ki bi jih udeleženci na trgu uporabili pri določanju cene sredstva. Nasprotno pa vrednost pri uporabi izraža učinke dejavnikov, ki so lahko značilni za zadevno podjetje, ne nanašajo pa se na podjetja na splošno. Na primer, poštena vrednost ne izraža nobenega od naslednjih dejavnikov v takem obsegu, da ne bi bili na splošno na voljo udeležencem na trgu:

(a) dodatne vrednosti, ki izhaja iz skupinjenja sredstev (kot je oblikovanje portfelja naložbenih nepremičnin na različnih lokacijah);

(b) sinergij med sredstvom, ki se meri, in drugimi sredstvi;

(c) pravnih pravic ali pravnih omejitev, ki so značilne le za obstoječega lastnika sredstva, ter

(d) davčnih koristi ali davčnih bremen, značilnih za obstoječega lastnika sredstva.

▼B

Prihodnji denarni tokovi tujih valut

54 Prihodnji denarni tokovi se ocenijo v valuti, v kateri bodo ustvarjeni, in se nato diskontirajo z uporabo diskontne mere, ki ustreza takšni valuti. Podjetje prevede sedanjo vrednost z uporabo dnevnega menjalnega tečaja na dan izračuna vrednosti sredstva v uporabi.

Diskontna mera

55 Diskontna mera (ali diskontne mere) mora(-jo) biti mera (mere) pred obdavčitvijo, ki kaže(-jo) obstoječe tržne ocene:

(a) časovne vrednosti denarja, ter

(b) tveganja, značilna za sredstvo, katerim niso bile prilagojene ocene prihodnjega denarnega toka.

56 Mera, ki kaže sprotne tržne ocene časovne vrednosti denarja in tveganja, značilna za sredstvo, opredeljuje donos, ki ga naložbenik zahteva, če lahko izbira naložbo, ki bi ustvarila denarne tokove v znesku, v roku in s tveganjem, ki so enakovredni tistim, ki jih podjetje pričakuje pri sredstvu. Ta mera se oceni na podlagi mere, vključene v sprotne tržne transakcije s podobnimi sredstvi, ali na podlagi tehtanega povprečja stroškov kapitala na borzi nastopajočega podjetja, ki ima eno sredstvo (ali niz sredstev), ki je (so) po možnem delovanju in tveganjih podobno (podobna) proučevanemu sredstvu. Vendar pa diskontna mera (diskontne mere), uporabljena(-e) pri merjenju vrednosti sredstva, ne sme(-jo) kazati tveganj, ki so jim bile prilagojene ocene prihodnjega denarnega toka. Sicer bi bil učinek nekaterih predpostavk upoštevan dvakrat.

▼B

57 Če se mera za kako sredstvo ne dobi neposredno na trgu, uporablja podjetje za ocenitev diskontne mere nadomestke. Priloga A vsebuje dodatne napotke o ocenjevanju diskontne mere v takih okoliščinah.

PRIPOZNAVANJE IN MERJENJE IZGUBE ZARADI OSLABITVE

58 59.–64. člen opredeljujejo zahteve po pripoznavanju in merjenju izgub zaradi oslabitve posameznega sredstva, razen dobrega imena. Pripoznavanje in merjenje izgub zaradi oslabitve denar ustvarjajoče enote in dobrega imena je obravnavano v 65.–108. členu.

59 Kadar in zgolj kadar je nadomestljiva vrednost sredstva manjša od njegove knjigovodske vrednosti, je treba knjigovodsko vrednost sredstva zmanjšati na njegovo nadomestljivo vrednost. Takšno zmanjšanje je izguba zaradi oslabitve.

60 Izguba zaradi oslabitve se takoj pripozna v ►M5 izkazu vseobsegajočega donosa ◄, razen če je sredstvo izkazano po prevrednotenem znesku na podlagi drugega standarda (na primer po metodi prevrednotenja iz MRS 16. Vsako izgubo zaradi oslabitve prevrednotenega sredstva je treba obravnavati kot zmanjšanje iz prevrednotenja po tem ali po drugem standardu.

▼M5

61 Izguba zaradi oslabitve neprevrednotenega sredstva se pripozna v poslovnem izidu. Izguba zaradi oslabitve prevrednotenega sredstva pa se pripozna v drugem vseobsegajočem donosu, dokler ne preseže zneska, ki obstaja pri prevrednotovalnem presežku tega sredstva. Takšna izguba zaradi oslabitve prevrednotenega sredstva znižuje prevrednotovalni presežek tega sredstva.

▼B

62 Če je ocenjeni znesek izgube zaradi oslabitve večji kot knjigovodska vrednost sredstva, na katero se nanaša, mora podjetje pripoznati obveznost, kadar in zgolj kadar to zahteva drug mednarodni računovodski standard.

63 Po pripoznanju izgube zaradi oslabitve je treba v prihodnjih obdobjih tako prilagoditi amortiziranje, da se popravljena knjigovodska vrednost sredstev, zmanjšana za morebitno preostalo vrednost, premišljeno razporeja v preostali dobi koristnosti.

64 Če se pripozna izguba zaradi oslabitve, je vse s tem povezane odložene terjatve za davke ali obveznosti za davke treba ugotoviti skladno MRS 12 s primerjavo popravljene knjigovodske vrednosti sredstva z njegovo davčno osnovo (glejte Ponazorilni zgled 3).

DENAR USTVARJAJOČA ENOTA IN DOBRO IME

▼M12

65 V 66.–108. členu in v Prilogi C so zahteve po opredeljevanju denar ustvarjajoče enote, ki ji pripada sredstvo, ter določanju knjigovodske vrednosti denar ustvarjajočih enot in dobrega imena ter pripoznavanju njihovih izgub zaradi oslabitve.

▼B

Prepoznavanje denar ustvarjajoče enote, ki ji pripada sredstvo

66 Če obstaja kako znamenje, da utegne biti kako sredstvo oslabljeno, je treba oceniti njegovo nadomestljivo vrednost. Če ni mogoče oceniti nadomestljive vrednosti takega sredstva, mora podjetje ugotoviti nadomestljivo vrednost denar ustvarjajoče enote, ki ji sredstvo pripada (denar ustvarjajoče enote sredstva).

67 Nadomestljive vrednosti posameznega sredstva ni mogoče ugotoviti, če:

(a) vrednost pri uporabi, ki jo ima proučevano sredstvo, ne more biti ocenjena blizu njegove poštene vrednosti, zmanjšane za stroške ►**M33** odtujitve ◄ (na primer, če prihodnjih denarnih tokov iz trajne uporabe sredstva ni mogoče oceniti kot zanemarljive), ter

(b) sredstvo ne ustvarja denarnih pritokov, v glavnem neodvisnih od pritokov, ki jih ustvarjajo druga sredstva ali skupine sredstev.

V takšnih primerih je vrednost pri uporabi in potemtakem nadomestljivo vrednost mogoče ugotoviti zgolj za denar ustvarjajočo enoto sredstva.

Zgled

Rudarsko podjetje ima zasebno železnico za prevažanje v rudniku. Zasebna železnica se lahko proda zgolj po vrednosti odpadkov in ne ustvarja denarnih pritokov, ki bi bili v veliki meri neodvisni od denarnih pritokov iz drugih sredstev rudnika.

Nadomestljive vrednosti zasebne železnice ni mogoče oceniti, ker njene vrednosti pri uporabi ni mogoče ugotoviti in je verjetno drugačna od vrednosti odpadkov. Zato podjetje oceni nadomestljivo vrednost denar ustvarjajoče enote, ki ji pripada zasebna železnica, to je rudnika kot celote.

68 Kot je opredeljeno v 6. členu, je denar ustvarjajoča enota, ki ji pripada neko sredstvo, najmanjša skupina sredstev, ki vključuje sredstvo in ustvarja denarne pritoke, v veliki meri neodvisne od denarnih pritokov iz drugih sredstev ali skupin sredstev. Prepoznavanje denar ustvarjajoče enote sredstva vključuje presojanje. Če nadomestljive vrednosti ni mogoče ugotoviti za posamezno sredstvo, ugotovi podjetje najmanjši agregacijo sredstev, ki ustvarja v veliki meri neodvisne denarne pritoke.

Zgled

Avtobusno podjetje opravlja storitve po pogodbi z mestno občino, ki zahteva najmanjši obseg storitev na vsaki od petih prog posebej. Sredstva, namenjena vsaki progi, in denarne tokove iz posameznih prog je mogoče razločiti. Ena izmed prog prinaša pomembno izgubo.

▼B

Ker podjetje ne more okrniti nobene avtobusne proge, so najnižja raven prepoznavnih denarnih pritokov, v veliki meri neodvisnih od denarnih pritokov drugih sredstev ali skupin sredstev, denarni pritoki, ki jih ustvarja pet prog skupaj. Denar ustvarjajoča enota za vsako progo je avtobusno podjetje kot celota.

69 Denarni pritoki so pritoki denarja in denarnih ustreznikov, dobljenih od strank zunaj podjetja. Pri prepoznavanju, ali so denarni pritoki iz sredstva (ali skupine sredstev) v veliki meri neodvisni od denarnih pritokov iz drugih sredstev (ali skupin sredstev), upošteva podjetje različne dejavnike, tudi to, kako poslovodstvo spremlja poslovanje podjetja (na primer po skupinah proizvodov, področjih, posameznih razmestitvah, okoliših ali območjih) ali kako poslovodstvo odloča o ohranjanju ali odtujevanju sredstev in poslovanju podjetja. Ponazorilni zgled 1 prikazuje primere prepoznavanja denar ustvarjajoče enote.

70 Če obstaja delujoči trg za učinke, ki jih ustvarja kako sredstvo ali skupina sredstev, se to sredstvo ali skupina sredstev prepozna kot denar ustvarjajoča enota, celo če se nekateri ali vsi učinki uporabijo znotraj podjetja. Če na denarne pritoke, ki jih ustvari denar ustvarjajoča enota, vplivajo notranje prenosne cene, mora podjetje pridobiti najboljšo ocenitev poslovodstva o prihodnjih cenah, ki bi jih lahko dosegli pri transakcijah med nepovezanima in neodvisnima strankama, in jo uporabiti pri oceni:

(a) prihodnjih denarnih pritokov, ki se uporabljajo pri ugotavljanju vrednosti sredstva v uporabi konkretne denar ustvarjajoče enote, ter

(b) prihodnjih denarnih odtokov za ugotavljanje vrednosti vseh drugih sredstev v uporabi ali vseh denar ustvarjajočih enot, na katere vplivajo notranje prenosne cene.

71 Celo če del učinkov ali vse učinke, ki jih ustvarja kako sredstvo ali skupina sredstev, uporablja(-jo) druge enote poročajočega podjetja (na primer proizvode na vmesni stopnji proizvajanja), tvori to sredstvo ali skupina sredstev posebno denar ustvarjajočo enoto, če podjetje lahko proda učinke na delujočem trgu. To pa zaradi tega, ker to sredstvo ali skupina sredstev lahko ustvarja denarne pritoke, v veliki meri neodvisne od denarnih pritokov iz drugih sredstev ali skupin sredstev. Pri uporabi informacij, zasnovanih na računovodskih predračunih/napovedih, ki se nanašajo na takšno denar ustvarjajočo enoto ali na katerokoli sredstvo ali denar ustvarjajočo enoto, podvrženo vplivom notranjih prenosnih cen, podjetje prilagodi te informacije, če notranje prenosne cene ne odražajo najboljše ocene poslovodstva o prihodnjih tržnih cenah učinkov, ki bi jih lahko taka denar ustvarjajoče enota dosegla v običajnih transakcijah med nepovezanima in neodvisnima strankama.

▼B

72 Denar ustvarjajoče enote se prepoznavajo dosledno iz obdobja v obdobje za isto sredstvo ali vrsto sredstev, razen če je sprememba upravičena.

73 Če podjetje odloči, da kako sredstvo pripada drugi denar ustvarjajoči enoti kot v prejšnjih obdobjih, ali če se spremenijo vrste sredstev, združene v denar ustvarjajočo enoto, zahteva 130. člen nekatera razkritja o denar ustvarjajoči enoti, če se izguba zaradi oslabitve denar ustvarjajoče enote pripozna ali razveljavi za konkretno denar ustvarjajočo enoto.

Nadomestljiva vrednost in knjigovodska vrednost denar ustvarjajoče enote

74 Nadomestljiva vrednost denar ustvarjajoče enote je večja izmed dveh postavk: poštena vrednost, zmanjšana za stroške ►M33 odtujitve ◄, ali vrednost pri uporabi. Za namene ugotavljanja nadomestljive vrednosti denar ustvarjajoče enote je treba vsako omembo „sredstva“ v 19.–57. členu brati kot „denar ustvarjajočo enoto“.

75 Knjigovodsko vrednost denar ustvarjajoče enote je treba ugotoviti na dosledno enaki podlagi, kot je bila ugotovljena nadomestljiva vrednost denar ustvarjajoče enote.

76 Knjigovodska vrednost denar ustvarjajoče enote:

(a) vključuje knjigovodsko vrednost samo tistih sredstev, ki jih je mogoče pripisati neposredno denar ustvarjajoči enoti ali jih utemeljeno in dosledno razporediti nanjo ter ki bodo ustvarila prihodnje denarne pritoke, uporabljene pri ugotavljanju vrednosti pri uporabi, ki jo ima denar ustvarjajoča enota, ter

(b) ne vključuje knjigovodske vrednosti nobene pripoznane obveznosti, razen če se nadomestljiva vrednost denar ustvarjajoče enote ne more ugotoviti brez upoštevanja te obveznosti.

Poštena vrednost, zmanjšana za stroške ►M33 odtujitve ◄, in vrednost pri uporabi, ki jo ima denar ustvarjajoča enota, sta določeni ob izločitvi denarnih tokov, povezanih s sredstvi, ki niso del denar ustvarjajoče enote, in obveznosti, ki so bile pripoznane (glejte 28. in 43. člen).

77 Kjer se sredstva skupinijo zaradi ocenitve nadomestljivosti, je pomembno vključiti v denar ustvarjajočo enoto vsa sredstva, ki ustvarjajo ali se uporabljajo za ustvarjanje koristnih denarnih pritokov. Sicer bi se lahko zdela denar ustvarjajoča enota v celoti nadomestljiva, čeprav se je dejansko pojavila izguba zaradi oslabitve. Čeprav nekatera sredstva prispevajo k ocenjenim prihodnjim denarnim tokovom denar ustvarjajoče enote, jih v nekaterih primerih ni mogoče utemeljeno in dosledno razporediti na denar ustvarjajočo enoto. To se utegne zgoditi pri dobrem imenu ali skupnih sredstvih, kot so sredstva na sedežu gospodarske družbe. V 80.–103. členu je pojasnjeno, kako ravnati s takšnimi sredstvi pri preizkušanju denar ustvarjajoče enote v zvezi z oslabitvijo.

▼M33

78 Za določitev nadomestljive vrednosti denar ustvarjajoče enote je morda treba upoštevati nekatere pripoznane obveznosti. To se lahko zgodi, če bi se pri odtujitvi denar ustvarjajoče enote zahtevalo, da kupec prevzame obveznost. V takšnem primeru je poštena vrednost, zmanjšana za stroške odtujitve (ali ocenjeni denarni tok iz dokončne odtujitve) denar ustvarjajoče enote, seštevek cen za prodajo sredstev 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 njene vrednosti pri uporabi in tudi njene knjigovodske vrednosti odšteti knjigovodsko vrednost obveznosti.

▼B

Zgled

Gospodarska družba upravlja rudnik v državi, v kateri zakonodaja zahteva, da po končanju rudarjenja lastnik vrne zemljišče v prejšnje stanje. Stroški vrnitve v prejšnje stanje vključujejo vrnitev vrhnjih plasti, ki so bile odstranjene, preden se je začelo rudarjenje. Rezervacija za stroške vrnitve v prejšnje stanje je bila pripoznana, takoj ko so bile vrhnje plasti odstranjene. Potrebni znesek je bil pripoznan kot del stroškov rudarjenja in je bil amortiziran v dobi koristnosti rudnika. Knjigovodska vrednost rezervacije za stroške vrnitve v prejšnje stanje je 500 DE ([a]), kar je enako sedanji vrednosti stroškov vrnitve v prejšnje stanje.

Podjetje preizkuša, ali je rudnik oslabljen. Denar ustvarjajoča enota za rudarjenje je rudnik kot celota. To podjetje je prejelo različne ponudbe za nakup rudnika po ceni okrog 800 DE. V tej ceni je upoštevno dejstvo, da bo kupec prevzel obvezo, da povrne vrhnje plasti na prejšnje mesto. Stroški odtujitve rudnika so zanemarljivi. Vrednost pri uporabi znaša pri rudniku približno 1 200 DE, brez stroškov vrnitve v prejšnje stanje. Knjigovodska vrednost rudnika je 1 000 DE.

Poštena vrednost denar ustvarjajoče enote, ►M33 *zmanjšana za stroške odtujitve* ◄*, je 800 DE. V tej vrednosti so upoštevani stroški povrnitve v prejšnje stanje, za katere je že poskrbljeno. Zaradi tega je vrednost pri uporabi, ki jo ima denar ustvarjajoča enota, ugotovljena po upoštevanju stroškov vrnitve v prejšnje stanje in je ocenjena na 700 DE (1 200 minus 500). Knjigovodska vrednost denar ustvarjajoče enote je 500 DE, kar je knjigovodska vrednost rudnika (1 000 DE) manj knjigovodska vrednost rezervacije za stroške vrnitve v prejšnje stanje (500 DE).Zato je nadomestljiva vrednost denar ustvarjajoče enote večja kot njena knjigovodska vrednost.*

([a]) V tem standardu so denarni zneski izraženi v „denarnih enotah“ (DE).

79 Zaradi uresničljivosti se nadomestljiva vrednost denar ustvarjajoče enote včasih ugotovi po upoštevanju sredstev, ki niso del denar ustvarjajoče enote (na primer terjatev ali drugih finančnih sredstev), ali obveznosti, ki so že pripoznane v računovodskih izkazih (na primer obveznosti do dobaviteljev ali zaposlencev, pokojnine in druge rezervacije). V takšnih primerih se knjigovodska vrednost denar ustvarjajoče enote poveča za knjigovodsko vrednost takšnih sredstev in zmanjša za knjigovodsko vrednost takšnih obveznosti.

▼B

Dobro ime

Razporejanje dobrega imena denar ustvarjajočim enotam

▼M22

80 **Za namen preskusa oslabitve je treba dobro ime, ki je prevzeto v poslovni združitvi, od dneva prevzema dodeliti vsaki prevzemnikovi denar ustvarjajoči enoti ali skupini takšnih enot, za katere se pričakuje, da bodo pridobile koristi od sinergij združitve, ne glede na to, ali so druga sredstva ali obveznosti prevzetega podjetja pripisana tem enotam ali skupinam enot. Vsaka enota ali skupina enot, kateri se dodeli dobro ime:**

(a) mora predstavljati najnižjo raven v podjetju, na kateri se dobro ime nadzira za notranje namene poslovodenja, in

(b) pred združitvijo ne sme biti večja od poslovnega odseka, kot je opredeljen v 5. členu MSRP 8 *Poslovni odseki*.

▼M12

81 Dobro ime, pripoznano v poslovni združitvi, je sredstvo, ki predstavlja prihodnje gospodarske koristi, ki izhajajo iz drugih sredstev, pridobljenih v poslovni združitvi, ki niso posamično opredeljena in ločeno pripoznana. Dobro ime ne ustvarja denarnih tokov neodvisno od drugih sredstev ali skupin sredstev in pogosto prispeva k denarnim tokovom več denar ustvarjajočih enot. Dobrega imena včasih ni mogoče nepristransko razporediti na posamezne denar ustvarjajoče enote, ampak le na skupine denar ustvarjajočih enot. Zaradi tega so včasih na najnižji ravni v podjetju, pri kateri se dobro ime spremlja za notranje namene odločanja, zajete številne denar ustvarjajoče enote, na katere se dobro ime nanaša, vendar se ne more razporediti nanje. Sklicevanje v 83.–99. členu in v Prilogi C na denar ustvarjajočo enoto, na katero se razporedi dobro ime, je treba brati tudi kot sklicevanje na skupino denar ustvarjajočih enot, na katere je razporejeno dobro ime.

▼B

82 Z uporabo zahtev iz 80. člena dobimo dobro ime, katerega oslabitev preizkušamo na takšni ravni, da odraža način, kako podjetje ravna s svojimi poslovnimi enotami, s katerimi bo dobro ime gotovo povezano. Zato razvoj dodatnih ureditev poročanja praviloma ni potreben.

83 Denar ustvarjajoča enota, na katero je dobro ime razporejeno za namen preizkušanja oslabitve, morda ne sovpada z ravnjo, na katero je dobro ime razporejeno skladno z MRS 21 *Vplivi sprememb deviznih tečajev* za namen merjenja deviznih dobičkov in izgub (tečajnih razlik). Na primer, če mora podjetje po MRS 21 razporediti dobro ime na razmeroma nizke ravni za merjenje deviznih dobičkov in izgub (tečajnih razlik), mu ni potrebno preizkusiti, ali je njegovo dobro ime oslabljeno na isti ravni, razen če tudi spremlja dobro ime na tej ravni za notranje odločevalne namene.

84 Če se začetna alokacija dobrega imena, prevzetega v poslovni združitvi, ne more dokončati pred koncem letnega obdobja, v katerem je prišlo od poslovne združitve, se ta začetna razporeditev dokonča pred koncem prvega letnega obdobja, ki se začne z dnem prevzema.

▼M12

85 Če se po MSRP 3 *Poslovne združitve* lahko začetno obračunavanje za poslovne združitve določi le začasno na koncu obdobja, v katerem se izvede združitev, prevzemnik:

(a) obračuna združitev z uporabo teh začasnih vrednosti ter

(b) pripozna vsako prilagoditev teh začasnih vrednosti kot rezultat zaključka začetnega obračunavanja v obdobju merjenja, ki ne sme biti daljše od dvanajstih mesecev po datumu prevzema.

V takšnih okoliščinah morda ne bo možno dokončati začetne alokacije dobrega imena, pripoznanega v poslovni združitvi, pred koncem letnega obdobja, v katerem se izvede združitev. Kadar je tako, razkrije podjetje informacije, kot jih zahteva 133. člen.

▼B

86 Če je bilo dobro ime razporejeno na denar ustvarjajočo enoto, in ta enota odtuji posel v svojem okviru, bo dobro ime, povezano s to poslovno enoto, kot sledi:

(a) vključeno v knjigovodsko vrednost posla pri ugotavljanju dobičkov ali izgub pri odtujitvi, ter

(b) izmerjeno na podlagi sorazmernih vrednosti odtujenega posla in dela, ki ga denar ustvarjajoče enote zadrži, razen če ta enota lahko prikaže, da kakšna druga metoda bolje odraža dobro ime, ki je povezano z odtujenim poslom.

Zgled

Podjetje proda za 100 DE posel, ki je bil del denar ustvarjajoče enote, na katero je bilo razporejeno dobro ime. Dobro ime, razporejeno na to enoto, ne more biti ugotovljeno ali povezano s skupino sredstev na ravni, ki je nižja od te enote, razen arbitrarno. Nadomestljiva vrednost dela denar ustvarjajoče enote, ki je bila zadržana, je 300 DE.

Ker dobro ime, razporejeno na denar ustvarjajočo enoto, ne more biti nepristransko ugotovljeno ali povezano s skupino sredstev na ravni, nižji kot ta enota, se dobro ime, povezano z odtujenim poslom, meri na podlagi sorazmernih vrednosti odtujenega posla in zadržanega dela enote. Zato je 25 % dobrega imena, razporejenega na denar ustvarjajočo enoto, vključenega v knjigovodsko vrednost prodanega posla.

87 Če podjetje reorganizira svoj ustroj poročanja tako, da spremeni sestavo ene ali več denar ustvarjajočih enot, na katere je bilo razporejeno dobro ime, se le-to ustrezno prerazporedi na tiste enote, s katerimi je povezano. Ta prerazporeditev se opravi z metodo sorazmerne vrednosti, ki je podobna metodi, uporabljeni takrat, ko podjetje odtuji posel v okviru denar ustvarjajoče enote, razen če podjetje lahko prikaže, da kakšna druga metoda bolje odraža dobro ime, ki je povezano z reorganiziranimi enotami.

▼B

Zgled

Dobro ime je bilo prej razporejeno na denar ustvarjajočo enoto A. Dobro ime, razporejeno na to enoto, ne more biti ugotovljeno ali povezano s skupino sredstev na ravni A, razen arbitrarno. A se bo razdelila in povezala v tri druge denar ustvarjajoče enote B, C in D.

Ker dobro ime, razporejeno na enoto A, ne more biti nepristransko ugotovljeno ali povezano s skupino sredstev na ravni, nižji kot enota A, se dobro ime prerazporedi na enote B, C in D na podlagi sorazmernih vrednosti teh treh delov A preden se le-ti povežejo z B, C in D.

Preizkušanje oslabitve denar ustvarjajočih enot in dobrega imena

88 Kadar se po 81. členu dobro ime nanaša na denar ustvarjajočo enoto, vendar ni bilo še razporejeno na to enoto, se v tej enoti izvede preizkus oslabitve, kadar obstaja znamenje, da je ta enota morda oslabljena, s primerjanjem knjigovodske vrednosti te enote brez vključenega dobrega imena, z njeno nadomestljivo vrednostjo. Vsaka izguba zaradi oslabitve se pripozna v skladu s 104. členom.

89 Če denar ustvarjajoča enota, opisana v 88. členu, vsebuje v svoji knjigovodski vrednosti neopredmeteno dolgoročno sredstvo z nedoločeno dobo koristnosti, ki še ni na voljo za uporabo, in se to sredstvo preizkusi za oslabitev le kot del denar ustvarjajoče enote, zahteva 10. člen, da podjetje najmanj vsako leto preizkusi tudi stopnjo oslabitve te enote.

90 V denar ustvarjajoči enoti, na katero je bilo dobro ime razporejeno, se izvede preizkus oslabitve vsako leto in kadar obstaja znamenje, da je ta enota morda oslabljena, s primerjanjem knjigovodske vrednosti te enote vključno z dobrim imenom, z nadomestljivo vrednostjo te enote. Če nadomestljiva vrednost enote presega knjigovodsko vrednost enote, se enota in dobro ime, razporejeno na to enoto, štejeta kot neoslabljena. Če knjigovodska vrednost enote presega nadomestljivo vrednost enote, mora podjetje pripoznati izgubo zaradi oslabitve v skladu s 104. členom.

▼M12

_____

▼B

Časovni roki preizkusov oslabitve

96 Letni preizkus oslabitve za denar ustvarjajočo enoto, kateri je bilo razporejeno dobro ime, se lahko opravi kadarkoli med letnim obdobjem, vendar vsako leto ob istem času. Oslabitev različnih denar ustvarjajočih enot se lahko preizkusi ob različnem času. Če pa je bilo dobro ime, ki je delno ali v celoti razporejeno na denar ustvarjajočo enoto, pridobljeno s poslovno združitvijo med tekočim letnim obdobjem, se ta enota preizkusi na oslabitev pred koncem tekočega letnega obdobja.

97 Če se sredstva, ki sestavljajo denar ustvarjajočo enoto, na katero je bilo razporejeno dobro ime, preizkusijo na oslabitev ob istem času kot enota, ki ima to dobro ime, se mora ta preizkus oslabitve opraviti prej kot v tej enoti, ki vsebuje dobro ime. Podobno je, če se denar ustvarjajoče enote, ki sestavljajo skupino denar ustvarjajočih enot, na katero je bilo razporejeno dobro ime, preizkusijo na oslabitev ob istem času kot skupina enot z dobrim imenom, se morajo posamezni preizkusi oslabitve opraviti prej kot v tej skupini enot z dobrim imenom.

▼B

98 Ob času preizkušanja oslabitve denar ustvarjajočih enot, na katere je razporejeno dobro ime, morda obstaja znamenje oslabitve sredstva v enoti, ki vsebuje dobro ime. V takšnih okoliščinah izvede enota preizkus oslabitve najprej za to sredstvo in pripozna morebitno izgubo zaradi oslabitve najprej temu sredstvu, preden opravi preizkus oslabitve na denar ustvarjajoči enoti z dobrim imenom. Podobno se lahko pojavi znamenje oslabitve posamezne denar ustvarjajoče enote v skupini enot z dobrim imenom. V takšnih okoliščinah izvede enota preizkus oslabitve najprej za to denar ustvarjajočo enoto in pripozna morebitno izgubo zaradi oslabitve najprej tej enoti, preden opravi preizkus oslabitve na skupini denar ustvarjajočih enot, katerim je razporejeno dobro ime.

99 Zadnji podroben izračun nadomestljive vrednosti takšne denar ustvarjajoče enote z dobrim imenom, opravljen v predhodnem obdobju, se lahko uporabi za preizkus morebitne oslabitve te enote v tekočem obdobju, če so izpolnjena spodaj našteta sodila:

(a) sredstva in obveznosti, ki sestavljajo to enoto, se niso pomembno spremenila od zadnjega izračuna nadomestljive vrednosti,

(b) zadnji izračun nadomestljive vrednosti je izkazal znesek, ki presega knjigovodsko vrednost te enote za znatno razliko v ceni (dobiček), ter

(c) na podlagi analize poslovnih nastalih dogodkov in spremenjenih okoliščin od zadnjega izračuna nadomestljive vrednosti, je le malo verjetno, da bi bila ugotovljena sedanja nadomestljiva vrednost te enote manjša, kot je njena sedanja knjigovodska vrednost.

Skupna sredstva

100 Skupna sredstva so skupinska ali oddelčna sredstva, kot so zgradbe sedeža ali oddelka podjetja, oprema za računalniško obdelovanje podatkov ali raziskovalno središče. Ustroj podjetja določa, ali kako sredstvo zadošča opredelitvi skupnega sredstva za posamezno denar ustvarjajočo enoto po tem standardu. Razlikovalne značilnosti skupnih sredstev so, da ne ustvarjajo denarnih pritokov neodvisno od drugih sredstev ali skupin sredstev in njihove knjigovodske vrednosti ni mogoče v celoti pripisati proučevani denar ustvarjajoči enoti.

101 Ker skupna sredstva ne ustvarjajo ločenih denarnih tokov, ni mogoče ugotoviti nadomestljive vrednosti posameznega skupnega sredstva, razen če se ravnateljstvo odloči sredstvo odtujiti. Če obstaja kako znamenje, da utegne biti skupno sredstvo oslabljeno, se zato nadomestljiva vrednost ugotovi za denar ustvarjajočo enoto ali skupino takih enot, ki jim skupno sredstvo pripada, in se primerja s knjigovodsko vrednostjo te denar ustvarjajoče enote ali skupine enot. Vsaka izguba zaradi oslabitve se pripozna v skladu s 104. členom.

▼B

102 Pri preizkušanju, ali je denar ustvarjajoča enota oslabljena, mora podjetje prepoznati vsa skupna sredstva, ki se nanašajo na proučevano denar ustvarjajočo enoto. Če se del knjigovodske vrednosti skupnih sredstev:

(a) lahko utemeljeno in dosledno razporedi na proučevano denar ustvarjajočo enoto, mora podjetje primerjati knjigovodsko vrednost te enote, vključno z delom knjigovodske vrednosti skupnega sredstva, razporejenega na to enoto, z njeno nadomestljivo vrednostjo. Vsaka izguba zaradi oslabitve se pripozna v skladu s 104. členom;

(b) ne more utemeljeno in dosledno razporediti na to enoto, mora podjetje:

(i) primerjati knjigovodsko vrednost enote, brez skupnega sredstva, z njeno nadomestljivo vrednostjo, in pripoznati izgubo zaradi oslabitve v skladu s 104. členom;

(ii) prepoznati najmanjšo skupino denar ustvarjajočih enot, ki vključujejo proučevano denar ustvarjajočo enoto, na katero se lahko utemeljeno in dosledno razporedi del knjigovodske vrednosti skupnega sredstva; ter

(iii) primerja knjigovodsko vrednost te skupine denar ustvarjajočih enot, vključno z delom knjigovodske vrednosti skupnega sredstva, razporejenega na to skupino enot, z njeno nadomestljivo vrednostjo skupine enot. Vsaka izguba zaradi oslabitve se pripozna v skladu s 104. členom.

103 Ponazorilni zgled 8 ponazarja uporabo teh zahtev o skupnih sredstvih.

Izguba zaradi oslabitve pri denar ustvarjajoči enoti

104 Izguba zaradi oslabitve se mora pripoznati pri denar ustvarjajoči enoti (najmanjši skupini denar ustvarjajočih enot, na katere je bilo razporejeno dobro ime ali skupno sredstvo) kadar in zgolj kadar je nadomestljiva vrednost enote (skupine enot) manjša od knjigovodske vrednosti enote (skupine enot). Da se knjigovodska vrednost sredstev enote (skupine enot) zmanjša, je treba izgubo zaradi oslabitve razporediti po naslednjem zaporedju:

(a) prvič, zmanjšati knjigovodsko vrednost dobrega imena, razporejenega na denar ustvarjajočo enoto (skupino enot), ter

(b) končno na druga sredstva enote (skupine enot) sorazmerno s knjigovodsko vrednostjo vsakega sredstva v enoti (skupini enot).

Takšna zmanjšanja knjigovodske vrednosti je treba obravnavati kot izgube zaradi oslabitve posameznih sredstev in pripoznati v skladu z 60. členom.

▼M33

105 **Pri razporejanju izgube zaradi oslabitve v skladu s 104. členom podjetje ne sme zmanjšati knjigovodske vrednosti posameznega sredstva pod največjo vrednost od:**

(a) **njegove poštene vrednosti, zmanjšane za stroške odtujitve (če jo je mogoče izmeriti);**

▼B

(b) njegovo vrednost pri uporabi (če jo je mogoče ugotoviti), ter

(c) nič.

▼B

Znesek izgube zaradi oslabitve, ki bi bil sicer razporejen na sredstvo, je treba sorazmerno razporediti na druga sredstva enote (skupine enot).

106 Če ocenitev nadomestljive vrednosti vsakega posameznega sredstva denar ustvarjajoče enote ni izvedljiva, zahteva ta standard poljubno alokacijo izgube zaradi oslabitve na sredstva takšne enote razen na dobro ime, kajti vsa sredstva denar ustvarjajoče enote delujejo skupaj.

107 Če nadomestljive vrednosti posameznega sredstva ni mogoče ugotoviti (glejte 67. člen):

(a) se izguba zaradi oslabitve sredstva pripozna, če je njegova knjigovodska vrednost večja od večje izmed tehle dveh: poštene vrednosti, zmanjšane za stroške ►**M33** odtujitve ◄, ali izidov postopkov alokacije, opisanih v 104. in 105. členu, ter

(b) se izguba zaradi oslabitve sredstva ne pripozna, če ustrezna denar ustvarjajoča enota ni oslabljena. To velja celo takrat, če je poštena vrednost sredstva, zmanjšana za stroške ►**M33** odtujitve ◄, 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 ►**M33** odtujitve ◄, 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,* ►**M33** *zmanjšane za stroške odtujitve,* ◄ *ter*

(b) *lahko ugotovi samo za denar ustvarjajočo enoto, ki ji stroj pripada (t.j. proizvajalna linija).*

Proizvajalna linija ni oslabljena. Zato se ne pripozna izgube zaradi oslabitve stroja. Kljub temu lahko podjetje ponovno oceni amortizacijsko obdobje ali metodo amortiziranja stroja. Morda je potrebno krajše amortizacijsko obdobje ali hitrejša metoda amortiziranja, da se pokaže pričakovana preostala doba koristnosti stroja ali vzorec, po katerem bo podjetje predvidoma porabilo gospodarske koristi.

Predpostavka 2: predračuni/napovedi, ki jih je sprejelo ravnateljstvo, kažejo njegovo obvezo, da nadomesti stroj in ga v bližnji prihodnosti proda. Denarni tokovi iz nadaljnje uporabe stroja do njegove odtujitve so ocenjeni kot zanemarljivi.

▼B

Vrednost pri uporabi, ki jo ima stroj, se lahko oceni blizu njegove poštene vrednosti, zmanjšane za stroške ►M33 *odtujitve* ◄*. 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* ►M33 *odtujitve* ◄*, manjša od njegove knjigovodske vrednosti, se pri stroju pripozna izguba zaradi oslabitve.*

108 Potem ko so izpolnjene zahteve iz 104. in 105. člena, je treba za vsak preostali znesek izgube zaradi oslabitve denar ustvarjajoče enote pripoznati obveznost, kadar in zgolj kadar to zahteva drug standard.

RAZVELJAVITEV IZGUBE ZARADI OSLABITVE

109 V 110.–116. členu so zahteve po razveljavitvi izgube zaradi oslabitve, ki se pripozna pri sredstvu ali denar ustvarjajoči enoti v prejšnjih obdobjih. Te zahteve uporabljajo izraz „sredstvo“, vendar veljajo enako za posamezno sredstvo ali denar ustvarjajočo enoto. Dodatne zahteve so v 117.–121. členu za posamezno sredstvo, v 122. in 123. členu za denar ustvarjajočo enoto in v 124.–125. členu za dobro ime.

110 Podjetje na dan vsakega poročanja oceni, ali je kako znamenje, da izgube zaradi oslabitve kakega sredstva, razen dobrega imena, pripoznane v prejšnjih obdobjih, morda ni več ali da se je zmanjšala. Če je kakršnokoli tako znamenje, mora podjetje oceniti nadomestljivo vrednost tega sredstva.

▼M33

111 **Pri ocenjevanju, ali obstaja kakršen koli znak, da izgube zaradi oslabitve, pripoznane pri sredstvu – razen dobrega imena – v prejšnjih obdobjih, ni več ali da se je zmanjšala, mora podjetje upoštevati vsaj naslednje znake:**

Iz zunanjih virov informacij:

(a) **obstajajo pomembni znaki, da se je ~~tržna~~ vrednost sredstva v zadevnem obdobju bistveno povečala,**

▼B

(b) v obdobju so se pojavile ali se bodo v bližnji prihodnosti pojavile pomembne spremembe v tehnološkem, tržnem, gospodarskem ali pravnem okolju, v katerem deluje podjetje, ali na trgu, ki mu je sredstvo namenjeno, z ugodnim vplivom na podjetje,

(c) v obdobju so se zmanjšale tržne obrestne mere ali druge tržne mere donosnosti naložb, ta zmanjšanja pa bodo verjetno vplivala na diskontno mero, uporabljeno pri izračunu vrednosti pri uporabi, in bistveno povečala nadomestljivo vrednost sredstva.

Iz notranjih virov informacij

(d) v obdobju so se pojavile ali se v bližnji prihodnosti pričakujejo pomembne spremembe obsega ali načina sedanje ali pričakovane uporabe sredstva z ugodnim vplivom na podjetje. Te spremembe vključujejo stroške izboljšanja ali povečanja storilnosti sredstva, ali reorganiziranja delovanja, ki mu sredstvo pripada;

▼B

(e) iz notranjega poročanja so na voljo dokazi, ki kažejo, da je ali bo gospodarska storilnost sredstva večja, kot je bilo pričakovano.

112 Znamenja možnega zmanjšanja izgube zaradi oslabitve v 111. členu pretežno zrcalijo znamenja možne izgube zaradi oslabitve iz 12. člena.

113 Če je kako znamenje, da pripoznane izgube zaradi oslabitve sredstva, razen dobrega imena, morda ni več ali da se je zmanjšala, je to lahko znamenje, da je treba preostalo dobo koristnosti, metodo amortiziranja ali preostalo vrednost sredstva preveriti in prilagoditi v skladu s standardom, ki velja za sredstvo, celo če pri njem ni razveljavljena nobena izguba zaradi oslabitve.

114 Izgube zaradi oslabitve, pripoznane pri sredstvu, razen dobrega imena, v prejšnjih obdobjih, je treba razveljaviti, kadar in zgolj kadar se je spremenila ocena, uporabljena za ugotovitev nadomestljive vrednosti sredstva, potem ko je bila pripoznana zadnja izguba zaradi oslabitve. V takšnem primeru je treba knjigovodsko vrednost sredstva, razen kot opisano v 117. členu, povečati na njegovo nadomestljivo vrednost. Takšno povečanje je razveljavitev izgube zaradi oslabitve.

115 Razveljavitev izgube zaradi oslabitve kaže povečanje ocenjene storitvene zmožnosti sredstva iz uporabe ali prodaje po datumu, ko je podjetje zadnjikrat pripoznalo izgubo zaradi oslabitve takšnega sredstva. Po 130. členu mora podjetje prepoznati spremembo ocene, ki povzroči povečanje ocenjene storitvene zmožnosti. Spremembe ocen so na primer:

(a) sprememba podlage za nadomestljivo vrednost (to je ali je nadomestljiva vrednost zasnovana na pošteni vrednosti, ►**M33** zmanjšani za stroške odtujitve ◄, 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 ►**M33** odtujitve ◄, če je bila nadomestljiva vrednost zasnovana na pošteni vrednosti, zmanjšani za stroške ►**M33** odtujitve ◄.

116 Vrednost pri uporabi, ki jo ima sredstvo, lahko postane večja od njegove knjigovodske vrednosti preprosto zato, ker se sedanja vrednost prihodnjih denarnih pritokov povečuje, ko se ji približujejo. Storitvena zmožnost sredstva pa ni večja. Potemtakem se izguba zaradi oslabitve ne razveljavi samo zaradi poteka časa (včasih imenovanega „odmotavanje“ diskonta), celo če nadomestljiva vrednost sredstva postane večja od njegove knjigovodske vrednosti.

Razveljavitev izgube zaradi oslabitve posameznega sredstva

117 Ob razveljavitvi izgube zaradi oslabitve sredstva, razen dobrega imena, povečana knjigovodska vrednost ne poveča knjigovodske vrednosti, ki bi bila ugotovljena (po odštetju amortizacijskega odpisa), če pri sredstvu v prejšnjih letih ne bi bila pripoznana izguba zaradi oslabitve.

118 Vsako povečanje knjigovodske vrednosti sredstva, razen dobrega imena, nad knjigovodsko vrednost, ki bi bila ugotovljena (po odštetju amortizacijskega odpisa), če pri sredstvu v prejšnjih letih ne bi bila pripoznana izguba zaradi oslabitve, je prevrednotenje. Pri obračunu takšnega prevrednotenja uporabi podjetje standard, ki velja za sredstvo.

▼B

119 Razveljavitev izgube zaradi oslabitve sredstva, razen dobrega imena, se takoj pripozna v ►M5 izkazu vseobsegajočega donosa ◄, razen če je sredstvo izkazano po prevrednotenem znesku na podlagi drugega standarda (na primer po metodi prevrednotenja iz MRS 16. Vsako razveljavitev izgube zaradi oslabitve prevrednotenega sredstva je treba obravnavati kot povečanje iz ponovnega ovrednotenja po tem drugem standardu.

►M5 120 Razveljavitev izgube zaradi oslabitve prevrednotenega sredstva se pripozna v drugem vseobsegajočem donosu in povečuje prevrednotovalni presežek tega sredstva. ◄ Kolikor pa je bila izguba zaradi oslabitve istega prevrednotenega sredstva prej pripoznana v ►M5 izkazu vseobsegajočega donosa ◄, je razveljavitev takšne izgube zaradi oslabitve tudi treba pripoznati v ►M5 izkazu vseobsegajočega donosa ◄.

121 Po pripoznanju razveljavitve izgube zaradi oslabitve je treba amortiziranje sredstva v prihodnjih obdobjih prilagoditi popravljeni knjigovodski vrednosti sredstva, zmanjšani za njegovo (morebitno) preostalo vrednost za premišljeno razporejanje v preostali dobi njegove koristnosti.

Razveljavitev izgube zaradi oslabitve pri denar ustvarjajoči enoti

122 Razveljavitev izgube zaradi oslabitve denar ustvarjajoče enote je treba razporediti kot povečanje knjigovodske vrednosti sredstev – razen dobrega imena – te enote sorazmerno s knjigovodskimi vrednostmi teh sredstev. Povečanja knjigovodske vrednosti se obravnavajo kot razveljavitve izgub zaradi oslabitve posameznih sredstev in pripoznajo v skladu s 119. členom.

123 Pri razporejanju razveljavitve izgube zaradi oslabitve denar ustvarjajoče enote po 122. členu se knjigovodska vrednost posameznega sredstva ne poveča nad manjšo od tehle velikosti:

(a) njegovo nadomestljivo vrednost (če jo je mogoče ugotoviti), ter

(b) knjigovodsko vrednost, ki bi se ugotovila (po odštetju amortizacijskega odpisa), če v prejšnjih obdobjih ne bi bila pripoznana nobena izguba zaradi oslabitve sredstva.

Znesek razveljavitve izgube zaradi oslabitve, ki bi bil sicer razporejen na sredstvo, je treba sorazmerno razporediti na druga sredstva enote, razen dobro ime.

Razveljavitev izgube zaradi oslabitve dobrega imena

124 Izguba, pripoznana zaradi oslabitve dobrega imena, se v naslednjih obdobjih ne sme razveljaviti.

125 MRS 38 *Neopredmetena sredstva* prepoveduje pripoznavanje znotraj podjetja ustvarjenega dobrega imena. Vsako kasnejše povečanje nadomestljive vrednosti dobrega imena v obdobjih po pripoznanju izgube zaradi oslabitve tega dobrega imena, bo verjetno povečalo znotraj podjetja ustvarjeno dobro ime, in ne razveljavilo izgube zaradi oslabitve, pripoznane za prevzeto dobro ime.

RAZKRITJE

126 Podjetje mora razkriti za vsako skupino sredstev:

(a) znesek izgub zaradi oslabitve, ki so pripoznane v ►M5 izkazu vseobsegajočega donosa ◄ v obdobju, in vrstično postavko (vrstične postavke) ►M5 izkaza vseobsegajočega donosa ◄, v katero (katere) so vključene takšne izgube zaradi oslabitve,

▼B

(b) znesek razveljavitve izgub zaradi oslabitve, ki so pripoznane v ►M5 izkazu vseobsegajočega donosa ◄ v obdobju, in vrstično postavko (vrstične postavke) ►M5 izkaza vseobsegajočega donosa ◄, v kateri (katere) so razveljavljene takšne izgube zaradi oslabitve,

(c) znesek izgub zaradi oslabitve prevrednotenih sredstev, ki so pripoznane ►M5 v drugem vseobsegajočem donosu ◄ v obdobju,

(d) znesek razveljavitev izgub zaradi oslabitve prevrednotenih sredstev, ki so pripoznane ►M5 v drugem vseobsegajočem donosu ◄ v obdobju.

127 Vrsta sredstev je skupina sredstev s podobno naravo in uporabo pri poslovanju podjetja.

128 Informacije, ki jih zahteva 126. člen, se lahko predstavijo z drugimi informacijami, razkritimi za obravnavano skupino sredstev. Na primer takšne informacije se lahko vključijo v uskladitev knjigovodske vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev na začetku in na koncu obdobja, kot zahteva MRS 16.

129 Podjetje, ki sporoča informacije po odsekih v skladu z MSRP 8, mora za vsak odsek, o katerem poroča, razkriti:

(a) znesek izgub zaradi oslabitve, ki so v obdobju pripoznane v ►M5 izkazu vseobsegajočega donosa ◄ in ►M5 v drugem vseobsegajočem donosu ◄,

(b) znesek razveljavitve izgub zaradi oslabitve, ki so v obdobju pripoznane v ►M5 izkazu vseobsegajočega donosa ◄ in ►M5 v drugem vseobsegajočem donosu ◄.

▼M39

130 Podjetje mora razkriti naslednje informacije za posamezno sredstvo (vključno z dobrim imenom) ali denar ustvarjajočo enoto, za katero se v obdobju pripozna ali razveljavi izguba zaradi oslabitev:

▼B

(a) dogodke in okoliščine, ki so privedli do pripoznanja ali razveljavitve izgube zaradi oslabitve,

(b) znesek izgube zaradi oslabitve, ki je pripoznana ali razveljavljena,

(c) za vsako posamezno sredstvo:

(i) naravo sredstva, ter

(ii) če podjetje sporoča informacije po odsekih v skladu z MSRP 8, vsak odsek, kateremu sredstvo pripada,

(d) za denar ustvarjajočo enoto:

(i) opis denar ustvarjajoče enote (ali je to proizvajalna linija, tovarna, poslovna operacija, območje, odsek poročanja po MSRP 8),

(ii) znesek izgube zaradi oslabitve, ki je bil ugotovljen ali razveljavljen po skupinah sredstev in po odsekih, o katerih se poroča, kot je opredeljeno v MSRP 8, ter

▼B

(iii) če se je spremenila agregacija sredstev za prepoznavanje denar ustvarjajoče enote po prejšnji oceni morebitne nadomestljive vrednosti denar ustvarjajoče enote, opis sedanjega in prejšnjega načina povezovanja sredstev ter razloga za spremembo načina prepoznavanja denar ustvarjajoče enote.

▼M39

(e) nadomestljivo vrednost sredstva (denar ustvarjajoče enote) in ali je nadomestljiva vrednost sredstva (denar ustvarjajoče enote) njegova poštena vrednost, zmanjšana za stroške odtujitve, ali njegova vrednost pri uporabi,

(f) če je nadomestljiva vrednost poštena vrednost, zmanjšana za stroške odtujitve, podjetje razkrije naslednje informacije:

(i) raven hierarhije poštene vrednosti (glej MSRP 13), znotraj katere se v celoti razvrsti merjenje poštene vrednosti sredstva (denar ustvarjajoče enote) (brez upoštevanja, ali je mogoče opazovati „stroške odtujitve“),

(ii) za merjenja poštene vrednosti, razvrščena na ravni 2 in 3 hierarhije poštene vrednosti, opis tehnike ali tehnik ocenjevanja vrednosti, ki se uporabljajo za merjenje poštene vrednosti, zmanjšane za stroške odtujitve. Če pride do spremembe v zvezi s tehniko ocenjevanja, podjetje razkrije spremembo in razloge zanjo, ter

(iii) za merjenja poštene vrednosti, razvrščena na ravni 2 in 3 hierarhije poštene vrednosti, opis vseh ključnih predpostavk, na podlagi katerih je poslovodstvo določilo pošteno vrednost, zmanjšano za stroške odtujitve. Ključne predpostavke so tiste, na katere je nadomestljiva vrednost sredstva (denar ustvarjajoče enote) najbolj občutljiva. Podjetje mora razkriti tudi diskontno(-e) stopnjo(-e), uporabljeno(-e) pri sedanjem merjenju in prejšnjem merjenju, če se poštena vrednost, zmanjšana za stroške odtujitve, meri z uporabo tehnike sedanje vrednosti,

▼B

(g) če je nadomestljiva vrednost vrednost pri uporabi, diskontno mero (diskontne mere), uporabljeno (uporabljene) pri morebitni trenutni in prejšnji oceni vrednosti pri uporabi.

▼M39

Ocene za merjenje nadomestljivih vrednosti denar ustvarjajočih enot, ki vsebujejo dobro ime ali neopredmetena sredstva z nedoločeno dobo koristnosti

▼B

131 Podjetje mora razkriti naslednje informacije za agregatne izgube zaradi oslabitve in celotne razveljavitve izgub zaradi oslabitve, ki so pripoznane med obdobjem, za katero informacije niso razkrite v skladu s 130. členom:

(a) glavne skupine sredstev, na katere vplivajo izgube zaradi oslabitve, in glavne skupine sredstev, na katere vplivajo razveljavitve izgub zaradi oslabitve,

▼B

(b) glavne poslovne dogodke in okoliščine, ki so privedli do pripoznanja ali razveljavitve teh izgub zaradi oslabitve.

132 Podjetju se priporoča razkriti predpostavke, uporabljene pri ugotovitvi nadomestljive vrednosti sredstev (denar ustvarjajočih enot) v obdobju. Vendar pa 134. člen zahteva, da podjetje razkrite informacije o ocenah, ki jih je uporabilo pri merjenju nadomestljive vrednosti denar ustvarjajoče enote, kadar je dobro ime ali neopredmeteno dolgoročno sredstvo z nedoločeno dobo koristnosti vključeno v knjigovodsko vrednost te enote.

133 Če pa v skladu s 84. členom kakršen koli del dobrega imena, prevzetega v poslovni združitvi, med tekočim obdobjem ni bil razporejen na denar ustvarjajočo enoto (skupino enot) ►M5 ob koncu poročevalskega obdobja, ◄ se vrednost nerazporejenega dobrega imena mora razkriti skupaj z razlogi, zakaj ta vrednost ostaja nerazporejena.

Ocene za merjenje nadomestljive vrednosti denar ustvarjajočih enot, ki vsebujejo dobro ime ali neopredmetena sredstva z nedoločeno dobo koristnosti

▼M39

134 Podjetje mora razkriti informacije iz točk (a)–(f) za vsako denar ustvarjajočo enoto (skupino enot), katere knjigovodska vrednost dobrega imena ali neopredmetenih sredstev z nedoločeno dobo koristnosti, razporejenih na to enoto (skupino enot), je pomembna v primerjavi s celotno knjigovodsko vrednostjo dobrega imena podjetja ali njegovih neopredmetenih sredstev z nedoločeno dobo koristnosti:

▼B

(a) knjigovodsko vrednost dobrega imena, razporejenega na enote (skupine enot),

(b) knjigovodsko vrednost neopredmetenih sredstev z nedoločeno dobo koristnosti, razporejenih na enote (skupine enot),

▼M39

(c) osnovo, na kateri je bila določena nadomestljiva vrednost enote (skupine enot) (to je vrednost pri uporabi ali poštena vrednost, zmanjšana za stroške odtujitve),

▼M33

(d) **če nadomestljiva vrednost enote (skupine enot) temelji na vrednosti pri uporabi:**

(i) **vsaka ključna predpostavka, na kateri je poslovodstvo zasnovalo svoje projekcije denarnih tokov za obdobje, vključeno v zadnje predračune/napovedi. Ključne predpostavke so tiste, na katere je nadomestljiva vrednost enote (skupine enot) najbolj občutljiva;**

▼B

(ii) opis načina, ki ga je uporabilo poslovodstvo pri ugotavljanju vrednosti, pripisane/-ih vsaki ključni predpostavki, ali te vrednosti odražajo izkušnje iz preteklosti, ali, če ustreza, so skladne z zunanjimi viri informacij, in če temu ni tako, kako in zakaj se razlikujejo od izkušenj iz preteklosti ali zunanjih virov informacij;

▼B

(iii) obdobje, za katero je poslovodstvo predvidelo denarne tokove na podlagi računovodskih predračunov/napovedi, ki jih je odobrilo, in v primeru daljšega obdobja od petih let za posamezno denar ustvarjajočo enoto (skupino enot), pojasnilo, zakaj je daljše obdobje upravičeno;

(iv) stopnjo rasti, uporabljeno pri ekstrapoliranju projekcij denarnih tokov preko obdobja, ki je vključeno v zadnje predračune/napovedi, ter utemeljitev uporabe stopnje rasti, ki presega dolgoročno povprečno stopnjo rasti pri proizvodih, v dejavnosti, državi ali državah, kjer podjetje posluje, ali na trgih, ki jim je denar ustvarjajoča enota (skupina enot) namenjena;

(v) uporabljene diskontne mere pri teh projekcijah denarnih tokov.

▼M33

(e) **če nadomestljiva vrednost enote (skupine enot) temelji na pošteni vrednosti, zmanjšani za stroške odtujitve, tehnika(-e) ocenjevanja vrednosti za merjenje poštene vrednosti, zmanjšane za stroške odtujitve. Podjetju ni treba zagotoviti razkritij, ki se zahtevajo v MSRP 13. Če se poštena vrednost, zmanjšana za stroške odtujitve, ne izmeri z uporabo kotirane cene za enako enoto (skupino enot), podjetje razkrije naslednje informacije:**

(i) **vsako ključno predpostavko, na podlagi katere je poslovodstvo določilo pošteno vrednost, zmanjšano za stroške odtujitve. Ključne predpostavke so tiste, na katere je nadomestljiva vrednost enote (skupine enot) najbolj občutljiva;**

▼M8

(ii) opis načina poslovodstva določanja ene ali več vrednosti, pripisane(-ih) posamezni ključni predpostavki, ali te vrednosti izražajo pretekle izkušnje ali so, če je to primerno, usklajene z zunanjimi viri informacij ter v nasprotnem primeru, kako in zakaj se razlikujejo od preteklih izkušenj ali zunanjih virov informacij;

▼M33

(iiA) raven hierarhije poštene vrednosti (glej MSRP 13), znotraj katere se v celoti razvrsti merjenje poštene vrednosti (brez upoštevanja pomembnosti „stroškov odtujitve“);

(iiB) če se tehnika ocenjevanja vrednosti spremeni, podjetje razkrije razlog(-e) za spremembo.

Če se poštena vrednost, zmanjšana za stroške odtujitve, izmeri z uporabo diskontiranih projekcij denarnih tokov, mora podjetje razkriti naslednje informacije:

(iii) **obdobje, v katerem je poslovodstvo projiciralo denarne tokove;**

(iv) **stopnjo rasti, uporabljeno za ekstrapolacijo projekcij denarnih tokov;**

(v) **diskontna(-e) mera(-e), uporabljena(-e) za projekcije denarnih tokov.**

▼B

(f) če bi možna sprejemljiva sprememba ključne predpostavke, na kateri utemeljuje poslovodstvo svojo ugotovitev nadomestljive vrednosti enote (skupine enot), povzročila knjigovodsko vrednost enote (skupine enot), ki bi presegla njeno nadomestljivo vrednost:

(i) znesek, za katerega nadomestljiva vrednost enote (skupine enot) presega njeno knjigovodsko vrednost,

▼B

(ii) vrednost, pripisano ključni predpostavki,

(iii) znesek, za katerega se mora vrednost, pripisana ključni predpostavki spremeniti, po vključitvi ustreznih učinkov te spremembe na druge spremenljivke, uporabljene pri merjenju nadomestljive vrednosti, da bi bila nadomestljiva vrednost enote (skupine enot) enaka njeni knjigovodski vrednosti.

135 Če je del ali celota knjigovodske vrednosti dobrega imena ali neopredmetenih sredstev z nedoločeno dobo koristnosti, razporejena na več denar ustvarjajočih enot (skupin enot) in tako razporejena vrednost za vsako enoto (skupino enot) ni pomembna v primerjavi s celotno knjigovodsko vrednostjo dobrega imena ali neopredmetenih sredstev z nedoločeno dobo koristnosti, razporejena tem enotam (skupinam enot); poleg tega, če nadomestljive vrednosti katerekoli teh enot (skupin enot) temeljijo na isti ključni predpostavki (ključnih predpostavkah) in je celotna knjigovodska vrednost dobrega imena ali neopredmetenih sredstev z nedoločeno dobo koristnosti, razporejenih na to enoto (skupino enot) pomembna v primerjavi s celotno knjigovodsko vrednostjo dobrega imena ali neopredmetenih sredstev z nedoločeno dobo koristnosti v podjetju, mora podjetje razkriti to dejstvo, skupaj z:

(a) agregatno knjigovodsko vrednostjo dobrega imena, razporejenega na te enote (skupine enot),

(b) agregatno knjigovodsko vrednost neopredmetenih sredstev z nedoločeno dobo koristnosti, razporejenih na te enote (skupine enot),

(c) opisom ključnih predpostavk,

(d) opisom načina, ki ga je uporabilo poslovodstvo pri ugotavljanju vrednosti, pripisane/-ih vsaki ključni predpostavki, ali te vrednosti odražajo izkušnje iz preteklosti, ali, če ustreza, so skladne z zunanjimi viri informacij, in če temu ni tako, kako in zakaj se razlikujejo od izkušenj iz preteklosti ali zunanjih virov informacij,

(e) če bi možna sprejemljiva sprememba ključne predpostavke/predpostavk povzročila agregatno knjigovodsko vrednost enote (skupine enot), ki bi presegla njeno celotno nadomestljivo vrednost:

(i) zneskom, za katerega agregatna nadomestljiva vrednost enote (skupine enot) presega njeno celotno knjigovodsko vrednost,

(ii) vrednostjo, pripisano ključni(-m) predpostavki (predpostavkam),

(iii) znesek, za katerega se mora(-jo) vrednost(-i), pripisane ključni predpostavki (ali predpostavkam) spremeniti, po vključitvi ustreznih učinkov te spremembe na druge spremenljivke, uporabljene pri merjenju agregatne nadomestljive vrednosti, tako da bi bila agregatna nadomestljiva vrednost enote (skupine enot) enaka njeni agregatni knjigovodski vrednosti.

▼B

136 Zadnji podroben izračun nadomestljive vrednosti takšne denar ustvarjajoče enote (skupine enot) z dobrim imenom, opravljen v predhodnem obdobju, se lahko skladno s 24. ali 99. členom prenese naprej in uporabi za preizkus morebitne oslabitve te enote (skupine enot) v tekočem obdobju, če so izpolnjena spodaj našteta sodila. V takšnem primeru se informacija za to enoto (skupino enot), ki je vključena v razkritja po 134. in 135. členu, nanaša na preneseni izračun nadomestljive vrednosti.

137 Ponazorilni zgled 9 prikazuje razkritja, ki jih zahtevata 134. in 135. člen.

▼M39

Prehodne določbe in datum uveljavitve

▼M12

_____

139 Podjetje mora uporabljati ta standard:

▼B

(a) za dobro ime in neopredmetena sredstva, pridobljena v poslovnih združitvah z datumom pogodbe 31. marec 2004 ali kasneje, ter

(b) za vsa druga sredstva za letna obdobja za naprej, od začetka prvega letnega obdobja po 31. marcu 2004 ali kasneje.

140 Podjetjem, za katere velja 139. člen, se priporoča, da zahteve tega standarda uporabijo pred datumom uveljavitve, določenim v 139. členu. Če podjetje ta standard uporablja pred navedenimi datumi uveljavitve, potem od istega datuma uporablja tudi MSRP 3 in MSRP 38 (kakor je bil popravljen 2004).

▼M5

140A MRS 1 *Predstavljanje računovodskih izkazov* (kakor je bil popravljen 2007) je spremenil terminologijo, ki se uporablja v celotnih MSRP. Poleg tega je spremenil 61., 120., 126. in 129. člen. Podjetje mora uporabljati te spremembe za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2009 ali pozneje. Če podjetje uporabi MRS 1 (kakor je bil popravljen 2007) za zgodnejše obdobje, morajo te spremembe veljati tudi za tako zgodnejše obdobje.

▼M12

140B **MSRP 3 (kakor ga je leta 2008 revidiral Upravni odbor za mednarodne računovodske standarde) je spremenil 65., 81., 85. in 139. člen; izbrisal 91.–95. in 138. člen ter dodal Prilogo C. Podjetje mora uporabljati navedene spremembe za letna obdobja, ki se začnejo 1. julija 2009 ali pozneje. Če podjetje uporabi MSRP 3 (popravljen 2008) za zgodnejše obdobje, morajo te spremembe veljati tudi za tako zgodnejše obdobje**.

▼M8

140C 134.(a) člen je bil spremenjen v okviru *Izboljšav MSRP*, objavljenih maja 2008. Podjetje uporablja to spremembo za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2009 ali po tem datumu. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporabi spremembo v zgodnejšem obdobju, ta podatek razkrije.

▼M7

140D V poglavju *Nabavna vrednost naložbe v odvisno podjetje, skupaj obvladovano podjetje ali pridruženo podjetje* (spremembe MSRP 1 *Prva uporaba Mednarodnih standardov računovodskega poročanja* in MRS 27), ki je bilo objavljeno maja 2008, je dodan 12.(h) člen. Podjetje uporablja to spremembo za naprej, za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2009 ali po tem datumu. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporabi s tem povezane spremembe iz 4. in 38.A člena MRS 27 za obdobje pred tem datumom, hkrati uporabi spremembo iz 12.(h) člena.

▼M22

140E *Izboljšave MSRP*, izdane aprila 2009, so spremenile 80.(b) člen. Podjetje mora uporabljati navedeno spremembo za naprej za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2010 ali pozneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporabi to spremembo za zgodnejše obdobje, mora to razkriti.

▼M32

140H Z MSRP 10 in MSRP 11, ki sta bila izdana maja 2011, so bili spremenjeni 4. člen, naslov nad 12.(h) členom in 12(h). člen. Podjetje mora uporabiti navedene spremembe, kadar uporablja MSRP 10 in MSRP 11.

▼M33

140I Z MSRP 13, ki je bil izdan maja 2011, so bili spremenjeni 5., 6., 12., 20., 78., 105., 111., 130. in 134. člen, izbrisani 25.–27. člen ter dodana 25.A in 53.A člen. Podjetje mora uporabiti navedene spremembe, kadar uporablja MSRP 13.

▼M39

140J V maju 2013 so bili spremenjeni 130. člen, 134. člen in naslov pred 138. členom. Podjetje mora uporabljati navedene spremembe za nazaj za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2014 ali pozneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Podjetje ne uporablja teh sprememb v obdobjih (vključno s primerjalnimi obdobji), v katerih ne uporablja tudi MSRP 13.

▼M52

140L Z MSRP 15 – *Prihodki iz pogodb s kupci*, izdanim maja 2014, je bil spremenjen 2. člen. Podjetje mora uporabljati navedeno spremembo, kadar uporablja MSRP 15.

▼M53

140M Z MSRP 9, kot je bil izdan julija 2014, so bili spremenjeni 2., 4. in 5. člen ter izbrisani 140.F, 140.G in 140.K člen. Podjetje mora uporabljati navedene spremembe, kadar uporablja MSRP 9.

▼B

Razveljavitev MRS 36 – (izdan 1998)

141 Ta standard nadomešča MRS 36 *Oslabitev sredstev* (izdan 1998).

Priloga

UPORABA METOD SEDANJE VREDNOSTI ZA MERJENJE VREDNOSTI PRI UPORABI

Ta priloga je sestavni del standarda. Podaja dodatne napotke glede uporabe metod sedanje vrednosti pri merjenju vrednosti pri uporabi. Čeprav se v teh napotkih uporablja izraz „sredstvo“, velja le-ta enako za skupino sredstev, ki tvori denar ustvarjajočo enoto.

▼B

Sestavine merjenja sedanje vrednosti

A1 Naslednje sestavine skupaj zajemajo ekonomske razlike med sredstvi:

(a) ocena prihodnjega denarnega toka, ali v bolj zapletenih primerih, zaporedja denarnih tokov, ki jih podjetje pričakuje iz tega sredstva,

(b) pričakovanja o možnih razlikah vrednosti ali časovnega okvira teh denarnih tokov,

(c) časovno vrednost denarja, ki jo predstavlja sedanja tržna obrestna mera brez tveganja,

(d) cena za prevzem negotovosti, ki so del sredstva, ter

(e) drugi dejavniki, včasih neugotovljivi/neprepoznavni (na primer nelikvidnost), ki bi jih udeleženci na trgu upoštevali pri določanju cene prihodnjih denarnih tokov, ki jih podjetje pričakuje iz tega sredstva.

A2 Ta priloga razlikuje med dvema metodama izračunavanja sedanje vrednosti, katerakoli od njih se lahko uporabi pri oceni vrednosti sredstva pri uporabi, odvisno od okoliščin. Po „tradicionalni“ metodi so prilagoditve za dejavnike (b)–(e), opisane v A1. členu, vgrajene v diskontno mero. Po metodi „pričakovanega denarnega toka“ povzročijo dejavniki (b), (d) in (e) prilagoditve pri določanju pričakovanih denarnih tokov, prilagojenih tveganju. Katerikoli način 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;

▼B

(c) pričakovani denarni tokovi ali diskontne mere bi morale odražati celo paleto možnih izidov in ne ene same najverjetnejše, najmanjše ali največje možne vrednosti.

Običajni način in način pričakovanega denarnega toka (pri izračunu) sedanje vrednosti

Običajni način

A4 Pri računovodski uporabi sedanje vrednosti se običajno uporablja en sam vir pričakovanih denarnih tokov in eno samo diskontno mero, pogosto opisano kot „mero, ki ustreza prevzetim tveganjem“. Dejansko predvideva običajni način, da dogovor o eni sami diskontni meri vključuje vsa pričakovanja o prihodnjih denarnih tokovih in ustrezno premijo za tveganje. Zato polaga običajni način največji poudarek na izbiro diskontne mere.

A5 V nekaterih okoliščinah, na primer tistih, v katerih so primerljiva sredstva lahko upoštevana na trgu, je običajni način razmeroma enostaven za uporabo. Za sredstva s pogodbenimi denarnimi tokovi je to skladno z načinom, kjer udeleženci na trgu opisujejo sredstva, kot z 12-odstotno obveznico.

A6 Vendar pa običajni način morda ne more ustrezno rešiti nekaterih zapletenih problemov merjenja, kot je merjenje nefinančnih sredstev, za katera ne obstaja trg za konkretno postavko, ali pa sploh ne obstaja primerljiva postavka. Ustrezno iskanje „mere, sorazmerne s tveganjem“, pa zahteva analizo najmanj dveh postavk – sredstva, ki obstaja na trgu in ima normno obrestno mero, in sredstva, ki ga merimo (je predmet meritve). Ustrezna diskontna mera za denarne tokove, ki jih merimo, se izpelje iz pomembne obrestne mere za to drugo sredstvo. Za takšno izpeljavo morajo biti lastnosti denarnih tokov tega drugega sredstva podobne lastnostim sredstva, ki ga merimo. Zato mora merilec ravnati tako:

(a) ugotoviti niz denarnih tokov, ki se bodo prekinili,

(b) prepoznati drugo sredstvo na trgu, ki ima dozdevno podobne lastnosti denarnih tokov,

(c) primerjati nize denarnih tokov teh dveh sredstev, da zagotovi njihovo podobnost (npr. ali sta oba niza skupka pogodbenih denarnih tokov, ali pa je eden od njih pogodbeni in drugi pričakovani denarni tok?),

(d) oceniti, ali eno sredstvo vsebuje takšno sestavino, ki ni prisotna v drugem sredstvu (npr., eno je manj udenarljivo kot drugo?), ter

(e) oceniti, ali se bosta oba niza denarnih tokov obnašala (razlikovala) na podoben način tudi v spremenljivih ekonomskih okoliščinah.

Način pričakovanega denarnega toka

A7 Metoda pričakovanega denarnega toka je v nekaterih okoliščinah učinkovitejše merilno orodje kot običajni način. Pri razvijanju merjenja upošteva način pričakovanega denarnega toka vsa pričakovanja glede možnih denarnih tokov namesto posameznih najbolj verjetnih denarnih tokov. Denarni tok bi lahko bil na primer 100 DE, 200 DE ali 300 DE z verjetnostjo 10 %, 60 % oziroma 30 %. Pričakovani denarni tok je 220 DE. Način pričakovanega denarnega toka se tako razlikuje od običajnega načina, ker se usmeri na neposredno analizo konkretnih denarnih tokov in na bolj jasno izraženih trditvah iz predpostavk, uporabljenih pri merjenju.

▼B

A8 Način pričakovanega denarnega toka tudi omogoča uporabo metod sedanje vrednosti, kadar je časovni okvir denarnih tokov negotov. Na primer, prejem denarnega toka 1 000 DE bi lahko bil v enem letu, dveh letih ali treh letih, z verjetnostjo 10 %, 60 % oziroma 30 %. Spodnji primer kaže izračun pričakovane sedanje vrednosti v takšnih okoliščinah.

Sedanja vrednost 1 000 DE v 1 letu po 5 %	952,38 DE	
Verjetnost	10,00 %	95,24 DE
Sedanja vrednost 1 000 DE v 2 letih po 5,25 %	DE 902,73	
Verjetnost	60,00 %	DE 541,64
Sedanja vrednost 1 000 DE v 3 letih po 5,50 %	DE 851,61	
Verjetnost	30,00 %	DE 255,48
Pričakovana sedanja vrednost		DE 892,36

A9 Pričakovana sedanja vrednost 892,36 DE se razlikuje od običajnega pojmovanja najboljše ocene 902,73 DE (60-odstotna verjetnost). Običajno izračunavanje sedanje vrednosti, uporabljeno v tem primeru, zahteva odločitev o tem, katere možne časovne okvire denarnih tokov bi uporabili, in ustrezno ne bo odražal verjetnosti drugačnih časovnih okvirov oz. rokov. To je zato, ker diskontna mera v običajnem izračunu sedanje vrednosti ne more odražati negotovosti pri opredelitvi oz. usklajevanju časovnega okvira.

A10 Uporaba verjetnosti je bistvena sestavina načina pričakovanega denarnega toka. Obstaja pa vprašanje o tem, ali se takšnim v veliki meri subjektivnim ocenam pripisuje večja natančnost, kot pa dejansko obstaja. Pravilna uporaba običajnega načina (kot je opisana v A6. členu) zahteva iste ocene in subjektivnost, ne da bi se zagotovila preglednost izračuna po načinu pričakovanih denarnih tokov.

A11 Mnoge ocene, ki jih je razvila sedanja praksa, neformalno že vključujejo sestavine pričakovanih denarnih tokov. Od računovodij se tudi pogosto zahteva, da izmerijo sredstvo le z omejenimi informacijami o verjetnosti možnih denarnih tokov. Na primer, računovodja se lahko znajde v naslednjih okoliščinah:

(a) ocenjeni znesek je med 50 DE in 250 DE, vendar nobena vrednost v tem razponu ni bolj verjetna kot katerakoli druga vrednost. Na podlagi te omejene informacije je pričakovani denarni tok je 150 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.

▼B

A12 Uporaba načina pričakovanega denarnega toka je odvisna od omejitve razmerja med stroški in zaslužki. V nekaterih primerih ima podjetje lahko dostop do obsežnih podatkov in lahko razvije mnogo scenarijev denarnega toka. V drugih primerih pa podjetje ne more razviti več kot samo splošnih trditev o spremenljivosti denarnih tokov, ne da bi imelo pri tem znatne stroške. Podjetje mora uravnotežiti stroške pridobitve dodatnih informacij z ustrezno dodatno zanesljivostjo, ki jo bodo te informacije prispevale k merjenju.

A13 Nekateri trdijo, da so metode pričakovanega denarnega toka neustrezne za merjenje ene same postavke ali postavke z omejenim številom možnih izidov. Ponujajo nam primer sredstva z dvema možnima izidoma: 90-odstotna verjetnost, da bo denarni tok 10 DE, in 10-odstotna verjetnost, da bo denarni tok 1 000 DE. Pripominjajo, da je pričakovani denarni tok v tem primeru 109 DE in oporekajo rezultatu, da ne predstavlja nobene dejanske vrednosti, ki bo na koncu plačana.

A14 Trditve, ko je pravkar opisana, so odraz temeljnega nestrinjanja s ciljem merjenja. Če je cilj zbiranje stroškov, ki bodo nastali, potem pričakovani denarni tokovi morda ne bodo prikazali reprezentativne zveste ocene pričakovanih stroškov. Ta standard pa se ukvarja z merjenjem nadomestljive vrednosti sredstva. V tem primeru ni verjetno, da bo nadomestljiva vrednost sredstva 10 DE, četudi je to najverjetnejši denarni tok. To je zato, ker merjenje 10 DE ne vključuje negotovosti denarnega toka pri merjenju sredstva. Namesto tega je negotov denarni tok prikazan tako, kot da je gotov denarni tok. Nobeno razumno podjetje ne bi prodalo sredstva s takšnimi lastnostmi za 10 DE.

Diskontna mera

A15 Ne glede na to, kateri način bo podjetje uporabilo pri merjenju vrednosti sredstva pri uporabi, pa obrestne mere, uporabljene pri diskontiranju denarnih tokov, ne bi smele kazati tveganj, katerim so bili ocenjeni denarni tokovi prilagojeni. Sicer bi bil učinek nekaterih predpostavk upoštevan dvakrat.

A16 Če se mera za kako sredstvo ne dobi neposredno na trgu, uporablja podjetje za ocenitev diskontne mere nadomestke. Namen je pridobitev kar najnatančnejše tržne ocene:

(a) časovne vrednosti denarja za obdobja do konca dobe koristnosti sredstva, ter

(b) dejavnikov (b), (d) in (e), opisanih v A1. členu, kolikor niso povzročili prilagoditev pri določanju ocenjenih denarnih tokov.

A17 Na začetku lahko podjetje pri oblikovanju takšne ocene upošteva naslednje mere:

(a) tehtane povprečne stroške dolgoročnega financiranja v podjetju, ugotovljene z uporabo metod, kot je model ocenjevanja dolgoročnih sredstev (*capital asset pricing model – CAPM*),

(b) mere pri dodatnem izposojanju v podjetju, ter

(c) druge tržne mere izposojanja.

▼B

A18 Vendar pa je treba te mere prilagoditi, da bi:

(a) se videlo, kako trg ocenjuje posebna tveganja, povezana z ocenjenimi denarnimi tokovi, ter

(b) izključiti tveganja, ki niso koristna za ocene denarnih tokov tega sredstva, ali kateremu so bile prilagojene ocene prihodnjega denarnega toka.

Upoštevati je treba tveganja, kot so tveganje, odvisno od države, v kateri se posluje, valutno tveganje, in cenovno tveganje.

A19 Diskontna mera je neodvisna od ustroja dolgoročnega financiranja podjetja in načina, kako je podjetje financiralo nakup sredstva, ker prihodnji denarni tokovi, ki se pričakujejo od sredstva, niso odvisni od načina, kako je podjetje financiralo nakup sredstva.

A20 55. člen zahteva, da je uporabljena diskontna mera pred obdavčitvijo. Če je podlaga, uporabljena za oceno diskontne mere, stanje po obdavčitvi, jo je treba prilagoditi, da bi kazala stanje pred obdavčitvijo.

A21 Za ocenitev vrednosti pri uporabi podjetje praviloma uporabi enotno diskontno mero. Vendar za različna prihodnja obdobja uporablja različne diskontne mere, če je vrednost pri uporabi občutljiva za razlike med tveganji v različnih obdobjih ali za rokovni ustroj obrestnih mer.

▼M12

Priloga C

Ta priloga je sestavni del standarda.

Preizkus oslabitve denar ustvarjajočih enot in dobrega imena ter neobvladujočih deležev

C1 V skladu z MSRP 3 (kakor ga je leta 2008 revidiral Upravni odbor za mednarodne računovodske standarde) prevzemnik meri in pripozna dobro ime na datum prevzema kot presežek (a) nad (b) spodaj:

(a) skupek:

(i) prenesenega nadomestila, merjenega v skladu z MSRP 3, ki ponavadi zahteva pošteno vrednost na datum prevzema,

(ii) zneska neobvladujočega deleža v prevzetem podjetju, merjenega v skladu z MSRP 3, ter

(iii) v poslovni združitvi, izvedeni v več stopnjah, poštene vrednosti prejšnjega prevzemnikovega deleža v lastniškem kapitalu prevzetega podjetja na datum prevzema.

(b) čisti zneski pridobljenih opredeljivih sredstev in prevzetih obveznosti na datum prevzema, merjeni v skladu z MSRP 3.

Alokacija dobrega imena

C2 80. člen tega standarda zahteva, da se dobro ime, prevzeto v poslovni združitvi, dodeli vsaki prevzemnikovi denar ustvarjajoči enoti ali skupini takšnih enot, za katere se pričakuje, da bodo pridobile koristi od sinergij združitve ne glede na to, ali so druga sredstva ali obveznosti prevzetega podjetja pripisana tem enotam ali skupinam enot. Možno je, da bodo nekatere sinergije, ki so posledica poslovne združitve, dodeljene denar ustvarjajoči enoti, v kateri neobvladujoči delež nima deleža.

▼M12

Preizkus oslabitve

C3 Preizkus oslabitve vključuje primerjanje nadomestljive vrednosti denar ustvarjajoče enote s knjigovodsko vrednostjo denar ustvarjajoče enote

C4 Če podjetje meri neobvladujoči delež kot svoj sorazmerni delež v čistih opredeljivih sredstvih odvisnega podjetja na datum prevzema in ne po pošteni vrednosti, je dobro ime, pripisljivo neobvladujočim deležem, vključeno v nadomestljivo vrednost ustrezne denar ustvarjajoče enote, vendar ni pripoznano v konsolidiranih računovodskih izkazih obvladujočega podjetja. Zaradi tega mora podjetje oceniti knjigovodsko vrednost dobrega imena, dodeljenega enoti, da vključuje dobro ime, pripisljivo neobvladujočemu deležu. Ta prilagojena knjigovodska vrednost se potem primerja z nadomestljivo vrednostjo enote, da bi ugotovili, ali je denar ustvarjajoča enota oslabljena.

Razporejanje izgube zaradi oslabitve

C5 104. člen zahteva, da se vsa ugotovljena izguba zaradi oslabitve najprej razporedi, da se zmanjša knjigovodska vrednost dobrega imena, dodeljenega enoti, in potem drugim sredstvom enote sorazmerno na podlagi knjigovodske vrednosti vsakega sredstva v tej enoti.

C6 Če je odvisno podjetje ali del odvisnega podjetja z neobvladujočim deležem samo denar ustvarjajoča enota, se izguba zaradi oslabitve razporedi med obvladujoče podjetje in neobvladujoči delež enako, kot se razporeja poslovni izid.

C7 Če je odvisno podjetje ali del odvisnega podjetja z neobvladujočim deležem del večje denar ustvarjajoče enote, se izgube zaradi oslabitve dobrega imena razporedijo delom denar ustvarjajoče enote, ki ima neobvladujoči delež, in delom, ki ga nimajo. Izgube zaradi oslabitve je treba razporediti delom denar ustvarjajoče enote na podlagi:

(a) v kolikor se oslabitev nanaša na dobro ime v denar ustvarjajoči enoti, sorazmerno knjigovodski vrednosti dobrega imena delov pred oslabitvijo, ter

(b) v kolikor se oslabitev nanaša na opredeljiva sredstva v denar ustvarjajoči enoti, sorazmerno knjigovodski vrednosti čistih opredeljivih sredstev delov pred oslabitvijo. Vsaka takšna oslabitev se razporedi sredstvom delov vsake enote sorazmerno na podlagi knjigovodske vrednosti vsakega sredstva v tem delu.

V tistih delih, ki imajo neobvladujoči delež, se izguba zaradi oslabitve razporedi med obvladujoče podjetje in neobvladujoči delež enako, kot se razporeja poslovni izid.

C8 Če se izguba zaradi oslabitve, pripisljiva neobvladujočemu deležu, nanaša na dobro ime, ki ni pripoznano v konsolidiranih računovodskih izkazih obvladujočega podjetja (glejte C4. člen), se ta oslabitev ne pripozna kot oslabitev dobrega imena. V takšnih primerih se kot izguba zaradi oslabitve dobrega imena pripozna samo izguba zaradi oslabitve, ki se nanaša na dobro ime, ki je dodeljeno obvladujočemu podjetju.

C9 Ponazorilni zgled 7 prikazuje preizkušanje oslabitve denar ustvarjajoče enote z dobrim imenom, ki ni v celotni lasti.

▼B

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 37

Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva

CILJ

Cilj tega standarda je zagotoviti, da se pri rezervacijah, pogojnih obveznostih in pogojnih sredstvih uporabljajo ustrezna sodila za pripoznavanje in podlage za merjenje ter da je v pojasnilih razkritih dovolj informacij, da uporabniki lahko razumejo njihovo naravo, časovne opredelitve in zneska.

PODROČJE UPORABE

1 Ta standard morajo uporabljati vsa podjetja za obračunavanje rezervacij, pogojnih obveznosti in pogojnih sredstev razen tistih:

(a) ki izhajajo iz neizpolnjenih pogodb, razen če je pogodba kočljiva, ter

(b) [izbrisano]

(c) za katere velja kak drug standard.

▼M53

2 Ta standard se ne uporablja za finančne instrumente (vključno s poroštvi), ki spadajo v področje uporabe MSRP 9 *Finančni instrumenti*.

▼B

3 Neizpolnjene pogodbe so pogodbe, pri katerih nobena stranka ni izpolnila nobene svojih obvez ali sta jih obe stranki enako le deloma izpolnili. Ta standard ne velja za neizpolnjene pogodbe, razen če so kočljive.

4 [Izbrisano.]

▼M52

5 Če kak drug standard obravnava določeno vrsto rezervacij, pogojnih obveznosti ali pogojnih sredstev, podjetje uporablja tisti standard in ne tega. Na primer, nekatere vrste rezervacij obravnavajo standardi o:

(a) [Izbrisano]

▼B

(b) davku iz dobička (glejte MRS 12 – *Davek iz dobička*);

(c) pogodb o najemu (glejte MRS 17 – *Najemi*). Ker pa v MRS 17 ni nobenih posebnih zahtev za obravnavanje poslovnih najemov, ki so postali kočljivi, velja za take primere ta standard;

▼M43

(d) zaslužkih zaposlencev (glej MRS 19 *Zaslužki zaposlencev*);

▼M52

(e) zavarovalnih pogodbah (glej MSRP 4 – *Zavarovalne pogodbe*). Ta standard se uporablja za rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva zavarovatelja, razen tistih, ki izhajajo iz njegovih pogodbenih obvez in pravic iz naslova zavarovalnih pogodb v okviru MSRP 4;

(f) pogojnem nadomestilu prevzemnika v poslovni združitvi (glej MSRP 3 – *Poslovne združitve*); in

▼M52

(g) prihodkih iz pogodb s kupci (glej MSRP 15 – *Prihodki iz pogodb s kupci*). Vendar, ker MSRP 15 ne vsebuje nobenih specifičnih zahtev za obravnavo pogodb s kupci, ki so kočljive ali bodo to postale, se v takih primerih uporablja ta standard.

———————

▼B

7 Ta standard opredeljuje rezervacije kot obveznosti z negotovim časom ali zneskom. V nekaterih državah se izraz „rezervacija“ uporablja tudi v povezavi s postavkami, kot so amortizacija, oslabitev sredstev in dvomljivi dolgovi; to so uskladitve knjigovodskih vrednosti sredstev in jih ta standard ne obravnava.

8 Drugi standardi podrobno določajo, ali se izdatki obravnavajo kot sredstva ali kot odhodki. Tega ta standard ne obravnava. Tako ta standard niti ne prepoveduje niti ne zahteva kapitalizacije stroškov, ki se pripoznajo, ko se oblikuje rezervacija.

9 Ta standard velja za rezervacije za reorganiziranje (tudi ustavljeno poslovanje). Kjer reorganiziranje ustreza opredelitvi ustavljenega poslovanja, lahko MSRP 5 – *Nekratkoročna sredstva za prodajo in ustavljeno poslovanje* – zahteva dodatna razkritja.

OPREDELITVE POJMOV

10 V tem standardu so uporabljeni naslednji izrazi, katerih pomeni so natančno določeni:

Rezervacija je obveznost z negotovim časom ali zneskom.

Obveznost je sedanja obveza podjetja, ki izhaja iz preteklih poslovnih dogodkov, nje poravnava pa bo po pričakovanju povzročila odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi, iz podjetja.

Obvezujoč dogodek je dogodek, ki povzroči pravno ali posredno obvezo, zaradi katere podjetje nima nobene druge stvarne možnosti, kot da takšno obvezo poravna.

Pravna obveza je obveza, ki izhaja iz:

(a) pogodbe (iz njenih izrecnih ali posrednih določb),

(b) zakonov, ali

(c) drugih pravnih predpisov.

Posredna obveza je obveza, ki izhaja iz dejanj podjetja, pri katerih:

(a) podjetje drugim strankam na v preteklosti ustaljen način, z objavo usmeritev ali z dovolj natančno sprotno izjavo nakaže, da bo sprejelo nekatere obveznosti, ter

(b) na tej podlagi povzroči utemeljeno pričakovanje teh drugih strank, da bo tiste obveznosti izpolnilo.

Pogojna obveznost je:

(a) možna obveza, ki izhaja iz preteklih dogodkov in katere obstoj potrdi samo pojavitev ali nepojavitev enega ali več negotovih prihodnjih dogodkov, ki jih podjetje ne obvladuje v celoti, ali

▼B

(b) sedanja obveza, ki izhaja iz preteklih dogodkov, vendar se ne pripozna, ker:

(i) ni verjetno, da bo pri poravnavi obveze potreben odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi, ali

(ii) zneska obveze ni mogoče izmeriti dovolj zanesljivo.

Pogojno sredstvo je možno sredstvo, ki izhaja iz preteklih dogodkov in katerega obstoj potrdi le pojavitev ali nepojavitev enega ali več negotovih prihodnjih dogodkov, ki jih podjetje ne obvladuje v celoti.

Kočljiva pogodba je pogodba, pri kateri neizogibni stroški izpolnjevanja pogodbenih obvez presegajo gospodarske koristi, ki se pričakujejo od nje.

Reorganiziranje je program, ki ga načrtuje in obvladuje ravnateljstvo ter bistveno spreminja:

(a) področje poslovanja, s katerim se ukvarja podjetje, ali

(b) način vodenja poslovanja.

Rezervacije in druge obveznosti

11 Rezervacije je mogoče razlikovati od drugih obveznosti, kot so obveznosti do dobaviteljev in vnaprej vračunane obveznosti, ker so negotove glede časa ali zneska prihodnjega izdatka, potrebnega za poravnavo. Za primerjavo:

(a) obveznosti do dobaviteljev so obveznosti plačati blago ali storitve, prejete oziroma priskrbljene ter zaračunane ali formalno dogovorjene z dobaviteljem; ter

(b) vnaprej vračunane obveznosti so obveznosti plačati blago ali storitve, prejete oziroma priskrbljene, a še ne plačane, zaračunane ali formalno dogovorjene z dobaviteljem, tudi zneske, ki pripadajo zaposlencem (na primer zneske, povezane z vnaprejšnjim vračunavanjem plač za čas dopusta). Čeprav je včasih treba oceniti znesek ali čas vnaprej vračunanih obveznosti, je na splošno njihova negotovost precej manjša kot pri rezervacijah.

O vnaprej vračunanih obveznostih se pogosto poroča kot o delu poslovnih in drugih obveznosti, medtem ko se o rezervacijah poroča posebej.

Razmerje med rezervacijami in pogojnimi obveznostmi

12 Na splošno so vse rezervacije pogojne, ker so negotove glede časa ali zneska. Vendar se v tem standardu izraz „pogojen“ uporablja za obveznosti in sredstva, ki niso pripoznana, ker bo njihov obstoj potrdila šele pojavitev ali nepojavitev enega ali več negotovih prihodnjih dogodkov, ki jih podjetje ne obvladuje v celoti. Poleg tega se izraz „pogojna obveznost“ uporablja za obveznosti, ki ne zadoščajo sodilom za pripoznavanje.

13 Ta standard razlikuje med:

(a) rezervacijami, ki se pripoznajo kot obveznosti (ob predpostavki, da jih je mogoče zanesljivo oceniti), ker so sedanje obveze in je verjetno, da bo za njih poravnavo potreben odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi, ter

▼B

(b) pogojnimi obveznostmi, ki se ne pripoznajo kot obveznosti, ker so bodisi:

(i) možne obveze, saj bo šele treba potrditi, ali ima podjetje sedanjo obvezo, ki bo povzročila odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi, bodisi

(ii) sedanje obveze, ki ne zadoščajo sodilu za pripoznavanje po tem standardu (ker bodisi ni verjetno, da bo pri njih poravnavi potreben odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi, bodisi ni mogoče dovolj zanesljivo oceniti njihovega zneska).

PRIPOZNAVANJE

Rezervacije

14 Rezervacija se mora pripoznati, če:

(a) ima podjetje sedanjo obvezo (pravno ali posredno), ki je posledica preteklega dogodka,

(b) je verjetno, da bo pri poravnavi obveze potreben odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi, ter

(c) je mogoče zanesljivo oceniti znesek obveze.

Če ti pogoji niso izpolnjeni, se rezervacija ne sme pripoznati.

Sedanja obveza

15 V redkih primerih ni jasno, ali obstaja sedanja obveza. V takšnih primerih je treba šteti, da pretekli dogodek povzroči sedanjo obvezo, če je ob upoštevanju vseh razpoložljivih dokazov bolj verjetno kot ne, da na dan ►**M5** izkaza finančnega položaja ◄ obstaja sedanja obveza.

16 V skoraj vseh primerih je jasno, ali pretekli dogodek povzroča sedanjo obvezo. V redkih primerih, na primer pri sodnih postopkih, je lahko sporno, ali je prišlo do nekaterih dogodkov in ali je njihova posledica sedanja obveza. V takšnem primeru podjetje ugotovi, ali na dan ►**M5** izkaza finančnega položaja ◄ obstaja sedanja obveza, če upošteva vse razpoložljive dokaze, tudi na primer mnenje veščakov. Med obravnavanimi dokazi so vsi dodatni dokazi, ki izhajajo iz dogodkov ►**M5** po poročevalskem obdobju ◄. Na podlagi takšnih dokazov podjetje:

(a) pripozna rezervacijo (če je zadoščeno sodilom za pripoznavanje), kadar je bolj verjetno kot ne, da na dan ►**M5** izkaza finančnega položaja ◄ obstaja sedanja obveza, ter

(b) razkrije pogojno obveznost, kadar je bolj verjetno kot ne, da na dan ►**M5** izkaza finančnega položaja ◄ ne obstaja sedanja obveza, razen če je odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi, malo verjeten (glejte 86. člen).

Pretekli dogodek

17 Pretekli dogodek, ki privede do sedanje obveze, se imenuje obvezujoč dogodek. Če naj bo dogodek obvezujoč, podjetje ne sme imeti nobenih drugih stvarnih možnosti za poravnavo obveze, ki jo je povzročil dogodek. Tako je le:

(a) kadar poravnavo obveze zahteva zakon, ali

▼B

(b) v primeru posredne obveze, kadar dogodek (ki je lahko dejanje podjetja) povzroči utemeljeno pričakovanje drugih strank, da bo podjetje poravnalo obvezo.

18 Računovodski izkazi obravnavajo finančno stanje podjetja konec poročevalnega obdobja in ne možno stanje v prihodnosti. Zato se ne pripozna nikakršna rezervacija za stroške, ki se bodo pojavili pri poslovanju v prihodnosti. V ►M5 izkazu finančnega položaja ◄ podjetja se pripoznajo le obveznosti, ki obstajajo na dan ►M5 izkaza finančnega položaja ◄.

19 Kot rezervacije se pripoznajo le tiste obveze, ki izhajajo iz preteklih dogodkov in obstajajo neodvisno od prihodnjega delovanja podjetja (to je prihodnjega ravnanja pri poslovanju). Takšne obveze so na primer kazni ali stroški odpravljanja škode v okolju, od katerih vsaka ne glede na prihodnje ravnanje podjetja pri poravnavi privede do odtoka dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi. Podobno pripozna podjetje rezervacijo za stroške ponovnega zagona rafinerijskih naprav ali jedrske elektrarne, kolikor je podjetje dolžno odpraviti že nastalo škodo. Nasprotno lahko podjetje zaradi komercialnih pritiskov ali zakonskih zahtev namerava ali mora prevzeti izdatke za delovanje na poseben način v prihodnosti (na primer z vpeljavo dimnih filtrov pri nekaterih vrstah tovarn). Ker se podjetje lahko ogne prihodnjim izdatkom s svojim prihodnjim ravnanjem, na primer s spremembo načina delovanja, nima za takšne prihodnje izdatke nobene sedanje obveze in ne pripozna nobene rezervacije.

20 Obveza vedno vključuje drugo stranko, do katere obstaja. Vendar ni treba povedati, do katere stranke obstaja, saj lahko v resnici obstaja do javnosti nasploh. Ker obveza vedno vključuje obljubo drugi stranki, sledi, da odločitev ravnateljstva ali upravnega odbora ne povzroči posredne obveze na dan ►M5 izkaza finančnega položaja ◄, razen če je bila odločitev pred ►M5 koncem poročevalskega obdobja ◄ sporočena prizadetim, in to dovolj natančno, da povzroči njihovo utemeljeno pričakovanje, da bo podjetje izpolnilo svoje obveznosti.

21 Dogodek, ki ne povzroči obveze takoj, jo lahko povzroči kasneje zaradi spremembe zakona ali ker kako dejanje (na primer dovolj natančna javna izjava) podjetja povzroči posredno obvezo. Na primer ko je povzročena škoda okolju, morda ni nikakršne obveze za odpravo posledic. Povzročitev škode pa postane obvezujoč dogodek, če nov zakon zahteva odpravo obstoječe škode ali če podjetje javno sprejme odgovornost za odpravo na način, ki povzroči posredno obvezo.

22 Kadar je podrobnosti predloženega novega zakona šele treba dodelati, se pojavi obveza, le če je res gotovo, da bo predloženo sprejeto. Za potrebe tega standarda se takšna obveza obravnava kot pravna obveza. Razlike v okoliščinah sprejemanja zakonov onemogočajo podrobnejšo opredelitev posameznega dogodka, katerega posledica je gotovost glede sprejetja zakona. V številnih primerih ni mogoče biti povsem gotov o sprejetju zakona, dokler ni sprejet.

▼B

Verjeten odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi

23 Da se obveznost pripozna, mora ne samo obstajati, temveč mora biti pri nje poravnavi verjeten odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi. Za potrebe tega standarda ([1]) se šteje odtok dejavnikov ali drug dogodek kot verjeten, če je več možnosti kot ne, da se bo pojavil, to je če je verjetnost, da bo do dogodka prišlo, večja kot verjetnost, da ne bo. Kadar obstoj sedanje obveze ni verjeten, podjetje razkrije pogojno obveznost, razen če je verjetnost odtoka dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi, zelo majhna (glejte 86. člen).

24 Kadar obstaja več podobnih obvez (na primer jamstev za proizvode ali podobnih pogodb), se verjetnost, da bo pri poravnavi potreben odtok, ugotovi ob upoštevanju vrste obvez kot celote. Čeprav je verjetnost odtokov za katerokoli postavko lahko majhna, je precej verjetno, da bodo nekateri odtoki dejavnikov potrebni pri poravnavi obvez kot celote. V takšnem primeru se rezervacija pripozna (če je zadoščeno drugim sodilom za njeno pripoznanje).

Zanesljiva ocena obveze

25 Uporaba ocen je pomemben del pripravljanja računovodskih izkazov in ne zmanjšuje njihove zanesljivosti. To velja posebej pri rezervacijah, ki so po svoji naravi bolj negotove kot večina drugih ►M5 postavk v izkazu finančnega položaja ◄. Razen v skrajno redkih primerih lahko podjetje določi razpon možnih izidov in tako pride do ocene obveze, ki jo lahko dovolj zanesljivo uporabi pri pripoznanju rezervacije.

26 V skrajno redkih primerih, ko niso možne zanesljive ocene, obstaja obveznost, ki je ni mogoče pripoznati. Takšna obveznost se razkrije kot pogojna obveznost (glejte 86. člen).

Pogojne obveznosti

27 Podjetje ne sme pripoznati pogojne obveznosti.

28 Pogojna obveznost se razkrije, kot zahteva 86. člen, razen če je verjetnost odtoka dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi, zelo majhna.

29 Kadar je podjetje skupaj in posamič odgovorno za obvezo, se tisti del obveze, za katerega se pričakuje, da ga bodo izpolnile druge stranke, obravnava kot pogojna obveznost. Podjetje pripozna rezervacijo za tisti del obveze, za katerega je verjeten odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi, razen v skrajno redkih okoliščinah, ko ni mogoča zanesljiva ocena.

([1]) Pojasnjevanje „verjetnega“ v tem standardu z „bolj možnim kot ne“ ni nujno tudi v drugih mednarodnih računovodskih standardih.

▼B

30 Pogojne obveznosti lahko nastajajo v nasprotju z začetnimi pričakovanji. Zato se nenehno ocenjujejo, da bi ugotovili, ali je odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi, postal verjeten. Če potrebnost odtoka prihodnjih gospodarskih koristi postane verjetna pri postavki, ki je bila prej obravnavana kot pogojna obveznost, se pripozna rezervacija v računovodskih izkazih obdobja, v katerem se spremeni verjetnost (razen v skrajno redkih okoliščinah, ko ni mogoča nobena zanesljiva ocena).

Pogojno sredstvo

31 Podjetje ne sme pripoznati pogojne obveznosti.

32 Pogojna sredstva navadno izhajajo iz nenačrtovanih ali drugih nepričakovanih dogodkov, ki omogočajo pritok gospodarskih koristi v podjetje. Taka je na primer terjatev, ki jo podjetje uveljavlja s sodnimi postopki, ko je izid negotov.

33 Pogojna sredstva se ne pripoznavajo v računovodskih izkazih, ker bi to lahko povzročilo pripoznavanje prihodkov, ki ne bodo nikoli realizirani. Če pa postane uresničitev prihodkov gotova, zadevno sredstvo ni pogojno sredstvo in ga je ustrezno pripoznati.

34 Pogojno sredstvo se razkrije, kot zahteva 89. člen, kadar je pritok gospodarskih koristi verjeten.

35 Pogojna sredstva se nenehno ocenjujejo, da bi se razvoj ustrezno kazal v računovodskih izkazih. Če je pritok gospodarskih koristi res gotov, se sredstva in z njimi povezan prihodek pripoznajo v računovodskih izkazih obdobja, v katerem pride do spremembe. Če je pritok gospodarskih koristi verjeten, podjetje razkrije pogojno sredstvo (glejte 89. člen).

MERITEV

Najboljša ocena

36 Znesek, pripoznan kot rezervacija, je najboljša ocena izdatkov, potrebnih za poravnavo na dan ►M5 izkaza finančnega položaja ◄ obstoječe obveze.

37 Najboljša ocena izdatkov, potrebnih za poravnavo obstoječe obveze, je znesek, ki bi ga podjetje utemeljeno plačalo za poravnavo na dan ►M5 izkaza finančnega položaja ◄ obstoječe obveze ali ga na ta dan preneslo na tretjo stranko. Pogosto ni mogoče ali pa je predrago poravnati ali prenesti obvezo na dan ►M5 izkaza finančnega položaja ◄. Vendar ocena zneska, ki bi ga podjetje utemeljeno plačalo za poravnavo ali prenos obveze, najbolje ocenjuje izdatke, potrebne za poravnavo na dan ►M5 izkaza finančnega položaja ◄ obstoječe obveze.

38 Izid in finančni učinek oceni ravnateljstvo podjetja s presojo, podprto z izkušnjami iz podobnih transakcij, in v nekaterih primerih s poročili neodvisnih veščakov. Med obravnavanimi dokazi so vsi dodatni dokazi, ki izhajajo iz dogodkov ►M5 po poročevalskem obdobju ◄.

▼B

39 Negotovosti v zvezi z zneskom, ki naj bi se pripoznal kot rezervacija, se obravnavajo različno, v skladu z okoliščinami. Kadar merjena rezervacija vključuje veliko število postavk, se obveza oceni s tehtanjem vseh možnih izidov z verjetnostmi, povezanimi z njimi. Ta statistična metoda ocenjevanja se imenuje „pričakovana vrednost“. Rezervacija je potemtakem različna, odvisno od tega, ali je verjetnost izgube danega zneska na primer 60 % ali 90 %. Če obstaja trajen razpon možnih izidov in je vsaka točka v tem razponu enako verjetna kot katera druga, se uporabi srednja točka v razponu.

Zgled

Podjetje prodaja blago z jamstvom, da odjemalcem krije stroške popravil vseh proizvajalnih napak, ki postanejo vidne v prvih šestih mesecih po nakupu. Če bi odkrili v vseh prodanih proizvodih manjše napake, bi znašali stroški popravil 1 milijon. Če bi odkrili v vseh prodanih proizvodih večje napake, bi znašali stroški popravil 4 milijone. Pretekle izkušnje in prihodnja pričakovanja podjetja nakazujejo, da bo v naslednjem letu 75 % prodanega blaga brez napak, 20 % prodanega blaga bo imelo manjše napake in 5 % prodanega blaga večje napake. V skladu s 24. členom ocenjuje podjetje verjetnost odtoka zaradi jamstvenih obvez kot celoto.

Pričakovana vrednost stroškov popravil je:

(75 % od nič) + (20 % od 1 milijona) + (5 % od 4 milijonov) = 400 000.

40 Kadar se meri posamezna obveza, utegne biti posamičen najverjetnejši izid najboljša ocena obveznosti. Vendar celo v takšnem primeru upošteva podjetje še druge možne izide. Kadar so drugi možni izidi večinoma večji ali večinoma manjši od najverjetnejšega izida, je najboljša ocena večji ali manjši znesek. Na primer če mora podjetje odpraviti resno napako v pomembni tovarni, ki jo je postavilo za odjemalca, je lahko posamezni najverjetnejši izid za popravilo, ki bo sledilo, pri prvem poskusu strošek 1 000, oblikuje pa se večja rezervacija, če je zelo možno, da bodo potrebni še nadaljnji poskusi.

41 Rezervacije se merijo pred obdavčitvijo, ker davčne posledice rezervacij in njihove spremembe obravnava MRS 12.

Tveganja in negotovosti

42 Tveganja in negotovosti, ki neizogibno spremljajo številne dogodke in okoliščine, se morajo upoštevati pri doseganju najboljše ocene rezervacije.

▼B

43 Tveganje opisuje spremenljivost izida. Prilagoditev tveganju lahko poveča znesek, s katerim je izmerjena obveznost. Pri presojanju v negotovih razmerah je potrebna previdnost, tako da prihodek ali sredstva niso precenjeni, odhodki ali obveznosti pa ne podcenjeni. Vendar negotovost ne opravičuje oblikovanja čezmernih rezervacij ali namernega precenjevanja obveznosti. Če so na primer predračunani stroški posebno neugodnega izida ocenjeni razumno, se ta izid nato ne obravnava namenoma kot verjetnejši, kot bi bilo stvarno. Treba se je skrbno izogibati dvojnemu prilagajanju tveganju in negotovosti, da rezervacija ne bi bila prevelika.

44 Razkrivanje negotovosti v zvezi z zneskom izdatkov je obravnavano v 85.(b) členu.

Sedanja vrednost

45 Kjer je učinek časovne vrednosti denarja bistven, mora biti znesek rezervacije sedanja vrednost izdatkov, ki so po pričakovanju potrebne za poravnavo obveze.

46 Zaradi časovne vrednosti denarja so rezervacije, ki se nanašajo na denarne odtoke, ki se bodo pojavili kmalu ►M5 po poročevalskem obdobju, ◄ bolj kočljive kot tiste, pri katerih se denarni odtoki enakega zneska pojavijo kasneje. Rezervacije se zato diskontirajo, kjer je učinek bistven.

47 Diskontna mera (ali diskontne mere) mora(-jo) biti mera (mere) pred obdavčitvijo, ki kaže(-jo) obstoječe tržne ocene časovne vrednosti denarja in tveganja, značilna za obveznost. Diskontna mera (diskontne mere) ne sme(-jo) kazati tveganj, ki so jim bile prilagojene ocene prihodnjega denarnega toka.

Prihodnji dogodki

48 Prihodnji dogodki, ki lahko vplivajo na potrebni znesek za poravnavo obveze, morajo kazati v znesku rezervacije, če je dovolj stvarnih dokazov, da se bodo pojavili.

49 Pričakovani prihodnji dogodki so lahko pomembni zlasti pri merjenju rezervacij. Na primer podjetje lahko meni, da bodo stroški čiščenja zemljišča na koncu njegovega delovanja manjši zaradi prihodnjih sprememb tehnologije. Pripoznani znesek kaže utemeljeno pričakovanje tehnološko usposobljenega, nepristranskega opazovalca ob upoštevanju vseh razpoložljivih dokazov o tehnologiji, ki bo na razpolago ob času čiščenja. Tako je ustrezno vključiti na primer pričakovana zmanjšanja stroškov, povezana z večjimi izkušnjami pri uporabi obstoječe tehnologije, ali pričakovane stroške uporabe obstoječe tehnologije za večje ali bolj zapleteno čiščenje, kot pa je bilo prej. Podjetje pa ne predpostavlja razvoja popolnoma nove tehnologije čiščenja, razen če ima za to dovolj nepristranskih dokazov.

▼B

50 Učinek možnih novih pravnih predpisov se upošteva pri merjenju obstoječe obveze, če je dovolj nepristranskih dokazov, da bodo zagotovo sprejeti. Različnost okoliščin v praksi onemogoča podrobno določiti en sam dogodek, ki bi dal v vsakem primeru dovolj nepristranskih dokazov. Potreben je dokaz tako o tem, kaj bodo pravni predpisi zahtevali, kot tudi o tem, ali bodo zagotovo sprejeti in se bodo začeli pravočasno uporabljati. V mnogih primerih ni dovolj nepristranskih dokazov, dokler novi pravni predpisi niso sprejeti.

Pričakovana odtujitev sredstev

51 Dobiček iz pričakovane odtujitve sredstev se pri merjenju rezervacije ne sme upoštevati.

52 Dobiček iz pričakovane odtujitve sredstev se pri merjenju rezervacije ne upošteva, celo če je pričakovana odtujitev tesno povezana z dogodkom, ki povzroči rezervacijo. Namesto tega pripozna podjetje dobiček iz pričakovane odtujitve sredstev ob času, ki ga določa standard o ustreznih sredstvih.

POVRAČILA

53 Kjer se pričakuje, da bo nekatere ali vse izdatke, potrebne za poravnavo rezervacije, povrnila druga stranka, se povračila pripoznajo, kadar in zgolj kadar je njih prejem res gotov, če podjetje poravna obvezo. Povračilo se mora obravnavati kot posebno sredstvo. Znesek, pripoznan za povračilo, ne sme presegati zneska rezervacije.

54 V ►M5 izkazu vseobsegajočega donosa ◄ (uspeha) se odhodki, povezani z rezervacijo, lahko predstavijo pobotani z zneskom, pripoznanim za povračilo.

55 Včasih lahko podjetje pričakuje, da bo druga stranka plačala del ali vse izdatke, potrebne za poravnavo rezervacije (na primer z zavarovalnimi pogodbami, odškodninskimi določbami ali jamstvi dobaviteljev). Druga stranka lahko bodisi povrne zneske, ki jih je plačalo podjetje, bodisi plača zneske neposredno.

56 V večini primerov ostane podjetje zavezano za ves obravnavani znesek, tako da mora poravnati celotni znesek, če tretja stranka iz kakršnega koli razloga ne plača. V takšnem primeru se rezervacija pripozna za celotni znesek obveznosti in posebno sredstvo v zvezi s pričakovanim povračilom pa se pripozna, kadar je prejem povračila res gotov, če podjetje poravna obveznost.

57 V nekaterih primerih podjetje ni zavezano za obravnavane zneske, če tretja stranka ne plača. V takšnem primeru podjetje nima obveznosti za takšne zneske in se ne vključijo v rezervacijo.

58 Kot je povedano v 29. členu, je obveza, za katero je podjetje odgovorno skupaj in posamič, pogojna obveznost, kolikor se pričakuje, da bodo obvezo poravnale druge stranke.

▼B

SPREMEMBE REZERVACIJ

59 Rezervacije se morajo pregledati na vsak dan ►M5 izkaza finančnega položaja ◄ in se prilagodijo, da kažejo tedanjo najboljšo oceno. Če ni več verjetno, da bo pri poravnavi obveze potreben odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi, se mora rezervacija razveljaviti (stornirati).

60 Če se uporablja diskontiranje, se sčasoma povečuje knjigovodski znesek rezervacije. Tako povečanje se pripozna kot odhodek za obresti.

UPORABA REZERVACIJ

61 Rezervacija se mora uporabljati samo za izdatke, za katere je bila prvotno pripoznana.

62 Rezervacijo lahko bremenijo samo izdatki, ki se nanašajo na prvotno rezervacijo. Obremenjevanje rezervacije, ki je bila prvotno pripoznana za drugačen namen, bi prikrilo učinek dveh različnih dogodkov.

UPORABA PRAVIL ZA PRIPOZNAVANJE IN MERJENJE

Izgube iz prihodnjega poslovanja

63 Rezervacije se ne smejo pripoznati za izgube iz prihodnjega poslovanja.

64 Izgube iz prihodnjega poslovanja ne ustrezajo opredelitvi obveznosti iz 10. člena in splošnim sodilom za pripoznavanje, ki so določena v 14. členu.

65 Pričakovanje izgub iz prihodnjega poslovanja je znamenje, da so morda nekatera poslovna sredstva oslabljena. Podjetje to preizkusi v skladu z MRS 36 – *Oslabitev sredstev*.

Kočljiva pogodba

66 Če ima podjetje pogodbo, ki je kočljiva, se obstoječe obveze po pogodbi morajo pripoznati in izmerijo kot rezervacija.

67 Mnoge pogodbe (na primer nekatera običajna nakupna naročila) se lahko razdrejo brez plačila odškodnine drugi stranki in zato ni obveze. Druge pogodbe določajo tako pravice kot obveze vsake pogodbene stranke. Kadar dogodki povzročijo, da je takšna pogodba kočljiva, velja zanjo ta standard in obstaja obveznost, ki se pripozna. Za neizpolnjene pogodbe, ki niso kočljive, ta standard ne velja.

68 Ta standard opredeljuje kočljivo pogodbo kot pogodbo, pri kateri neizogibni stroški izpolnjevanja pogodbenih obvez presegajo gospodarske koristi, ki se pričakujejo od nje. Neizogibni stroški po pogodbi kažejo najmanjše pobotane stroške izstopa iz pogodbenega razmerja, ki so stroški njenega izpolnjevanja in vseh nadomestil ali pogodbene kazni zaradi njenega neizpolnjevanja, in sicer manjši izmed njih.

69 Preden se oblikuje posebna rezervacija za kočljivo pogodbo, pripozna podjetje izgubo zaradi oslabitve sredstev, povezanih s takšno pogodbo (glejte MRS 36).

▼B

Reorganiziranje

70 V opredelitev reorganiziranja lahko spadajo na primer naslednji dogodki:

(a) prodaja ali prenehanje poslovnega programa,

(b) zaprtje poslovnih mest v državi ali na območju ali pa premestitev poslovnih dejavnosti iz ene države ali z območja v drugo,

(c) spremembe v ustroju poslovodenja, na primer odstranitev sloja poslovodstva, ter

(d) temeljite reorganizacije, ki bistveno vplivajo na naravo in osrednjo skrb poslovanja podjetja.

71 Rezervacija za stroške reorganiziranja se pripozna, le če je zadoščeno splošnemu sodilu za pripoznavanje rezervacij, postavljenemu v 14. členu. V 72.–83. členu je določeno, kako se pri reorganiziranju uporabljajo splošna sodila pripoznavanja.

72 Posredna obveza reorganiziranja se pojavi, le če:

(a) ima podjetje podroben uradni načrt reorganiziranja, ki določa najmanj:

(i) zadevno poslovanje ali njegov del,

(ii) glavna prizadeta mesta,

(iii) razmestitev, delovanje in približno število zaposlencev, ki jim bo treba dati nadomestilo zaradi prenehanja službovanja,

(iv) prihodnje izdatke, ter

(v) ali bo načrt uresničen, ter

(b) podjetje z začetkom uresničevanja takšnega načrta ali s sporočilom prizadetim o njegovih glavnih značilnostih povzroči njihovo utemeljeno pričakovanje, da bo izpeljalo reorganiziranje.

73 Dokaz, da je podjetje začelo izvajati načrt reorganiziranja, je na primer odprava obrata, prodaja sredstev ali javna objava glavnih značilnosti načrta. Javna objava podrobnega načrta reorganiziranja povzroči posredno obvezo reorganiziranja, le če je taka in dovolj podrobna (na primer predstavitev glavnih značilnosti načrta), da povzroči utemeljeno pričakovanje drugih strank, na primer odjemalcev, dobaviteljev in zaposlencev (ali njihovih predstavnikov), da bo podjetje izpeljalo reorganiziranje.

74 Da načrt zadostuje za nastanek posredne obveze, ko je sporočen prizadetim, je treba načrtovati začetek njegovega izvajanja, brž ko je mogoče, in ga dokončati v času, ki onemogoča njegove pomembne spremembe. Če je mogoče pričakovati daljše odlašanje začetka reorganiziranja ali če poteka reorganiziranje neutemeljeno dolgo, je malo verjetno, da bo načrt povzročil utemeljeno pričakovanje drugih, da podjetje trenutno resno misli z reorganizacijo, saj čas dopušča priložnosti, da spremeni svoje načrte.

▼B

75 Odločitev ravnateljstva ali upravnega odbora o reorganiziranju, sprejeta pred ►M5 koncem poročevalskega obdobja ◄, ne povzroči posredne obveze na dan ►M5 izkaza finančnega položaja ◄, razen če je podjetje pred ►M5 koncem poročevalskega obdobja ◄.

(a) začelo uresničevati načrt reorganiziranja, ali

(b) sporočilo prizadetim glavne značilnosti načrta reorganiziranja, in to dovolj natančno, da povzroči njihovo utemeljeno pričakovanje, da bo izpeljalo reorganiziranje.

V kolikor podjetje začne uresničevati načrt reorganiziranja ali prizadetim sporoči glavne značilnosti šele ►M5 po poročevalskem obdobju ◄, je razkritje po MRS 10 – *Dogodki* ►M5 *po poročevalskem obdobju* ◄ – obvezno, če je reorganiziranje bistveno in če bi njegovo nerazkritje vplivalo na poslovne odločitve, ki jih sprejemajo uporabniki na podlagi računovodskih izkazov.

76 Čeprav posredna obveza ne nastane zgolj z odločitvijo ravnateljstva, je lahko obveza posledica drugega prejšnjega dogodka skupaj s takšno odločitvijo. Na primer pogajanje s predstavniki zaposlencev za plačilo odpravnin ali s kupci za prodajo obrata se lahko konča samo z odobritvijo upravnega odbora. Ko je odobritev sporočena drugim strankam, ima podjetje posredno obvezo reorganiziranja, če so izpolnjeni pogoji iz 72. člena.

77 V nekaterih državah je odločilna oblast zaupana upravnemu odboru, katerega člani so tudi predstavniki interesov, ki se razlikujejo od interesov ravnateljstva (na primer zaposlencev), ali pa je treba take predstavnike obvestiti, preden upravni odbor sprejme odločitev. Ker odločitev upravnega odbora vključuje stike s takšnimi predstavniki, je lahko posledica posredna obveza reorganiziranja.

78 Obveza za prodajo obrata ne nastane, dokler ga podjetje ni zavezano prodati, to je dokler ni obvezujoče pogodbe o prodaji.

79 Celo če se je podjetje odločilo prodati obrat (poslovalnico) in je to odločitev javno objavilo, ni zavezano za prodajo, dokler kupec ni znan in dokler ni obvezujoče pogodbe o prodaji. Dokler ni obvezujoče pogodbe o prodaji, se lahko podjetje premisli in mora res ukrepati drugače, če ni mogoče najti kupca pod sprejemljivimi pogoji. Če je prodaja obrata (poslovalnice) načrtovana kot del reorganiziranja, je treba njegova (njena) sredstva pregledati glede na MRS 36. Če je prodaja le del reorganiziranja, se lahko pojavi posredna obveza za druge dele reorganiziranja, preden obstaja obvezujoča pogodba o prodaji.

80 Rezervacija za reorganiziranje mora vključevati le neposredne izdatke, ki se pojavijo pri reorganiziranju, to je tiste, ki so:

(a) nujno povzročene z reorganiziranjem, ter

(b) niso povezane s tistim delovanjem podjetja, ki se bo nadaljevalo.

▼B

81 Rezervacija za reorganiziranje ne vključuje:

(a) stroškov dopolnilnega usposabljanja ali premeščanja osebja, ki ostane,

(b) trženja, ali

(c) naložb v novo ureditev in omrežje za distribucijo.

Takšni izdatki se nanašajo na prihodnje vodenje poslovanja in niso obveznosti reorganiziranja na dan ►M5 izkaza finančnega položaja ◄. Pripoznajo se na enak način, kot da bi nastale neodvisno od reorganiziranja.

82 Ugotovljive izgube iz prihodnjega delovanja do datuma reorganiziranja se ne vključujejo v rezervacijo, razen če se nanašajo na kočljivo pogodbo, kot je opredeljena v 10. členu.

83 Kot zahteva 51. člen, se dobički iz pričakovane odtujitve sredstev ne upoštevajo pri merjenju rezervacije za reorganiziranje, celo če je prodaja sredstev predvidena kot del reorganiziranja.

RAZKRITJE

84 Za vsako vrsto rezervacij mora podjetje razkriti:

(a) vrednost, izkazano na začetku in na koncu obdobja,

(b) dodatne rezervacije, napravljene v obdobju, tudi povečanja obstoječih rezervacij,

(c) uporabljene zneske (to tiste, ki so nastali in obremenjujejo rezervacijo) v obdobju,

(d) neuporabljene zneske, razveljavljene (stornirane) v obdobju, ter

(e) povečanje diskontiranega zneska zaradi poteka časa v obdobju in učinek vsake spremembe diskontne mere.

Primerjalne informacije se ne zahtevajo.

85 Podjetje mora razkriti za vsako vrsto rezervacij:

(a) kratek opis narave obveze in pričakovani čas vseh iz tega izhajajočih odtokov gospodarskih koristi;

(b) znamenje negotovosti glede zneska ali časa takih odtokov. Kadar je treba dati ustrezne informacije, mora podjetje razkriti glavne predpostavke v zvezi s prihodnjimi dogodki, kot so navedene v 48. členu; ter

(c) znesek vsakega pričakovanega povračila z navedbo zneska vsakega sredstva, ki je bilo pripoznano v zvezi s tako pričakovanim povračilom.

86 Razen če je možnost kakega odtoka pri poravnavi zelo majhna, mora podjetje pri vsaki vrsti pogojnih obveznosti na dan ►M5 izkaza finančnega položaja ◄ na kratko opisati njeno naravo in, kjer pride v poštev:

(a) oceniti njen vrednostni učinek, merjen po 36.–52. členu,

(b) navesti negotovosti, ki se nanašajo na znesek ali čas vsakega odtoka, ter

(c) nakazati možnost vsakega povračila.

▼B

87 Pri določanju, katere rezervacije ali pogojne obveznosti se lahko združijo v kako vrsto, je treba upoštevati, ali je narava postavk dovolj podobna za enotno izkazovanje, da je zadoščeno zahtevam iz 85.(a) in (b) ter 86.(a) in (b) člena. Tako utegne biti primerno obravnavati kot enotno vrsto rezervacij zneske, ki se nanašajo na jamstva za različne proizvode, toda ni ustrezno obravnavati kot enotno skupino zneskov, ki se nanašajo na običajna jamstva, in zneskov, ki so predmet sodnih postopkov.

88 Kjer rezervacija ali pogojna obveznost izhaja iz istih okoliščin, napravi podjetje razkritja, ki jih zahtevajo 84.–86. člen, tako da je vidna povezava med rezervacijo in pogojno obveznostjo.

89 Kjer je verjeten pritok gospodarski koristi, mora podjetje na kratko opisati naravo pogojnih sredstev na dan ►M5 izkaza finančnega položaja, ◄ in, če je mogoče, oceniti njihov denarno izraženi učinek, izmerjen po načelih, postavljenih za rezervacije v 36.–52. členu.

90 Pomembno je, da razkritja pogojnih sredstev preprečujejo zavajajoče navedbe o verjetnosti nastalih prihodkov.

91 Kadar kakšna informacija, ki jo zahtevata 86. in 89. člen, ni razkrita, ker to ni izvedljivo, je to treba povedati.

92 V skrajno redkih primerih je mogoče pričakovati, da razkritje nekaterih ali vseh informacij, ki jih zahtevajo 84.–89. člen, ustvarja sodbo o položaju podjetja v sporu z drugimi strankami pri zadevah, ki se tičejo rezervacije, pogojne obveznosti ali pogojnega sredstva. V takšnih primerih podjetju ni treba razkriti informacij, mora pa razkriti splošno naravo spora skupaj z dejstvom in razlogi, da in zakaj informacije niso razkrite.

PREHODNE DOLOČBE

93 Ob učinku uporabe tega standarda na dan njegove uveljavitve (ali pred tem) je treba poročati kot o prilagoditvi začetnega salda zadržanega čistega dobička v obdobju, v katerem je bil standard prvikrat uporabljen. Podjetjem se priporoča, čeprav se od njih ne zahteva, da prilagodijo začetni saldo zadržanega čistega dobička za prvo predstavljeno obdobje in da prevrednotijo primerjalne informacije. Če se primerjalne informacije ne prevrednotijo, je treba to dejstvo razkriti.

94 [Izbrisano.]

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

95 Ta standard se začne uporabljati za računovodske izkaze za obdobja, ki se začnejo 1. julija 1999 ali kasneje. Uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Če podjetje uporablja ta standard za obdobja pred 1. julijem 1999, mora to razkriti.

96 [Izbrisano.]

▼M43

99 *Cikel letnih izboljšav MSRP 2010–2012*, ki je bil izdan decembra 2013, je spremenil 5. člen, kar je bila posledična sprememba, ki izhaja iz spremembe MSRP 3. Podjetje mora uporabljati navedeno spremembo za naprej za poslovne združitve, za katere se uporablja sprememba MSRP 3.

▼**M52**

100 Z MSRP 15 – *Prihodki iz pogodb s kupci*, izdanim maja 2014, je bil spremenjen 5. člen in izbrisan 6. člen. Podjetje mora uporabljati navedene spremembe, kadar uporablja MSRP 15.

▼**M53**

101 Z MSRP 9, kot je bil izdan julija 2014, je bil spremenjen 2. člen ter izbrisana 97. in 98. člen. Podjetje mora uporabljati navedene spremembe, kadar uporablja MSRP 9.

▼B

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 38

Neopredmetena sredstva

CILJ

1 Cilj tega standarda je predpisati računovodsko obravnavanje neopredmetenih sredstev, ki niso posebej obravnavana v drugem standardu. Ta standard zahteva, da podjetje pripozna neopredmeteno sredstvo kadar in zgolj kadar je zadoščeno določenim sodilom. Standard tudi podrobno določa, kako meriti knjigovodsko vrednost neopredmetenih sredstev, in zahteva določena razkritja o neopredmetenih sredstvih.

PODROČJE UPORABE

2 Ta standard se mora uporabljati pri obračunavanju neopredmetenih sredstev, razen:

(a) neopredmetenih sredstev, ki spadajo v področje drugega standarda,

(b) finančnih sredstev, kot jih opredeljuje MRS 32 – Finančni instrumenti – *predstavljanje*,

(c) pripoznavanje in merjenje sredstev za raziskovanje in vrednotenje (glejte MSRP 6 – *Raziskovanje in vrednotenje rudnih bogastev*), ter

(d) stroškov za razvoj in pridobivanje rudnin, nafte, zemeljskega plina in podobnih neobnovljivih naravnih dobrin.

▼M52

3 Če kak drug standard predpisuje obračunavanje določene vrste neopredmetenega sredstva, podjetje uporablja tisti standard in ne tega. Ta standard se na primer ne uporablja za:

(a) neopredmetena sredstva, ki jih ima podjetje v posesti za prodajo v okviru rednega poslovanja (glej MRS 2 – *Zaloge*);

▼B

(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*);

▼M32

(e) finančna sredstva iz MRS 32. Pripoznavanje in merjenje nekaterih finančnih sredstev je zajeto v MSRP 10 *Konsolidirani računovodski izkazi,* MRS 27 *Ločeni računovodski izkazi* ter MRS 28 *Finančne naložbe v pridružena podjetja in skupne podvige*;

▼B

(f) dobro ime, prevzeto v poslovni združitvi (glejte MSRP 3 – *Poslovne združitve*);

(g) razmejeni/odloženi stroški prevzema ter neopredmetena sredstva, ki izhajajo iz pogodbenih pravic zavarovatelja v skladu z zavarovalnimi pogodbami, ki spadajo v področje MSRP 4 – *Zavarovalne pogodbe.* MSRP 4 določa posebne zahteve po razkritju za navedene razmejene/odložene stroške prevzema, vendar ne za navedena neopredmetena sredstva. Zato se zahteve po razkritju iz tega standarda uporabljajo za navedena neopredmetena sredstva;

▼B

(h) nekratkoročna neopredmetena sredstva, razvrščena med sredstva za prodajo (ali vključena v skupine za odtujitev, razvrščene med sredstva za prodajo) v skladu z MSRP 5 – *Nekratkoročna sredstva za prodajo in ustavljeno poslovanje*;

▼M52

(i) sredstva, ki izhajajo iz pogodb s kupci in so pripoznana v skladu z MSRP 15 – *Prihodki iz pogodb s kupci*.

▼B

4 Nekatera neopredmetena sredstva so lahko vsebovana v ali na fizični snovi, kot je zgoščenka (na primer računalniška programska oprema), pravnih listinah (na primer licenca ali patent) ali filmu. Pri odločanju, ali sredstvo, ki vključuje tako opredmetene kot neopredmetene sestavine, obravnavati po MRS 16 – *Opredmetena osnovna sredstva* ali kot neopredmeteno sredstvo po tem standardu, presodi katera sestavina je pomembnejša. Na primer računalniški programi za računalniško obvladovan stroj, ki ne more delovati brez njih, so sestavni del ustrezne računalniške strojne opreme in se obravnavajo kot opredmeteno osnovno sredstvo. To velja tudi za operacijski sistem računalnika. Kadar računalniški programi niso sestavni del ustrezne računalniške strojne opreme, se obravnavajo kot neopredmeteno sredstvo.

5 Ta standard se med drugim uporablja za porabo pri oglaševanju, izobraževanju, zaganjanju, raziskovanju in razvijanju. Raziskovanje in razvijanje sta usmerjeni k razvijanju znanja. Četudi je torej lahko posledica takšnih dejavnosti sredstvo s fizičnim obstojem (npr. prototip), je otipljiva sestavina sredstva izvedena iz njegove neopredmetene sestavine, to je znanja, ki ga uteleša.

6 V primeru finančnega najema je zadevno sredstvo lahko opredmeteno ali neopredmeteno. Po začetnem pripoznanju najemnik obračuna neopredmeteno sredstvo, ki ga ima v finančnem najemu po tem standardu. Licenčne pravice za postavke, ko so na primer filmi, video posnetki, igre, rokopisi, patenti in avtorske pravice, so izključene iz področja MRS 17 in spadajo v področje tega standarda.

7 Do izključitev iz področja standarda lahko pride, če so kake dejavnosti ali transakcije tako specializirane, da povzročajo računovodska vprašanja, ki jih je treba obravnavati drugače. Takšna vprašanja se pojavljajo pri obračunavanju vrednosti porabe pri odkrivanju, razvijanju in izkoriščanju naftnih, plinskih in mineralnih ležišč v ekstraktivnih dejavnostih ter v primeru zavarovalnih pogodb. Potemtakem ta standard ne velja za porabo pri takšnih dejavnostih in pogodbah. Velja pa za druga neopredmetena sredstva, ki se uporabljajo (kot so računalniški programi), in drugo porabo zavarovateljev (kot so zagonski stroški) v ekstraktivnih dejavnostih.

OPREDELITVE POJMOV

▼M33

8 **V tem standardu so uporabljeni naslednji izrazi, katerih pomeni so natančno določeni:**

[izbrisano]

(a) [izbrisano]

(b) [izbrisano]

(c) [izbrisano]

▼M12

_____

▼B

Amortiziranje je strogo določena alokacija amortizirljivega zneska neopredmetenega sredstva v njegovi dobi koristnosti.

Sredstvo je dejavnik:

(a) ki ga podjetje obvladuje zaradi preteklih poslovnih dogodkov, ter

(b) iz katerega se pričakuje tok prihodnjih gospodarskih koristi v podjetje.

Knjigovodska vrednost je znesek, s katerim se sredstvo pripozna v ►M5 izkazu finančnega položaja ◄ po odštetju vseh nabranih amortizacijskih odpisov in nabranih izgub zaradi oslabitve v zvezi z njim.

Nabavna vrednost je znesek denarnih sredstev ali denarnih ustreznikov ali pa poštena vrednost drugih nadomestil, plačan oziroma dan za pridobitev sredstva v času njegove nabave ali gradnje, ali, kadar je to primerno, znesek, ki se pripiše sredstvu, ko se pripozna na začetku v skladu s posebnimi zahtevami drugih MSRP, npr. MSRP 2 – *Plačilo z delnicami*.

Amortizirljivi znesek je nabavna vrednost sredstva ali drug znesek, ki jo nadomešča, zmanjšan(-a) za preostalo vrednost.

Razvijanje je prenašanje ugotovitev raziskovanja ali drugega znanja v načrt ali projekt proizvajanja novih ali bistveno izboljšanih materialov, naprav, proizvodov, procesov, ureditev ali storitev, preden se začne proizvajanje v poslovne namene.

Vrednost, značilna za podjetje je sedanja vrednost denarnih tokov, za katere se pričakuje, da se bodo pojavili zaradi stalne uporabe sredstva in ob njegovi odtujitvi na koncu njegove dobe koristnosti ali ob poravnavi obveznosti.

▼M33

Poštena vrednost **je cena, ki bi se prejela za prodajo sredstva ali plačala za prenos obveznosti v redni transakciji med udeleženci na trgu na datum merjenja. (Glej MSRP 13** ***Merjenje poštene vrednosti.*****)**

▼B

Izguba zaradi oslabitve je znesek, za katerega knjigovodska vrednost sredstva presega njegovo nadomestljivo vrednost.

Neopredmeteno sredstvo je razpoznavno nedenarno sredstvo brez fizičnega obstoja.

Denarna sredstva so posedovani denar in sredstva, ki bodo prejeta v določenih ali določljivih zneskih denarja.

Raziskovanje je izvirno in načrtno preiskovanje, ki se opravlja v upanju na pridobitev novega znanstvenega ali strokovnega znanja in razumevanja.

Preostala vrednost neopredmetenega sredstva je ocenjeni znesek, ki bi ga podjetje v sedanjosti dobilo pri odtujitvi sredstva po zmanjšanju za ocenjene stroške odtujitve, če bi bilo sredstvo že toliko staro in v takšnem stanju kot se pričakuje ob koncu njegove dobe koristnosti.

▼B

Doba koristnosti je:

(a) obdobje, v katerem je pričakovati, da bo sredstvo na voljo podjetju za uporabo, ali

(b) obdobje, v katerem je pričakovati, da bo podjetje proizvedlo določeno število proizvodnih ali podobnih enot z uporabo takšnega sredstva.

Neopredmetena sredstva

9 Podjetja pogosto porabljajo dejavnike ali prevzemajo obveznosti za pridobivanje, razvijanje, vzdrževanje ali povečevanje neopredmetenih dejavnikov, kot so znanstveno ali strokovno znanje, oblikovanje in izvajanje novih procesov ali ureditev, licence, industrijska lastnina, tržno znanje in blagovne znamke (tudi trgovska imena in izdajateljski naslovi). Običajni zgledi postavk, ki jih zajemajo te široke oznake, so računalniški programi, patenti, avtorske pravice, filmi, seznami odjemalcev, hipotetične pravice, ribolovne pravice, uvozne kvote, franšize, razmerja z odjemalci ali dobavitelji, poštenost odjemalcev, tržni delež in trženjske pravice.

10 Vse postavke, opisane v 9. členu, ne zadoščajo opredelitvi neopredmetenega sredstva, to je razpoznavnosti, obvladovanju dejavnika ali obstoju prihodnjih gospodarskih koristi. Če kaka postavka s področja tega standarda ne zadošča opredelitvi neopredmetenih sredstev, se vrednost porabe pri nje pridobitvi ali nastanku znotraj podjetja pripozna kot odhodek, ko se pojavi. Če pa je postavka prevzeta pri poslovni združitvi, tvori del dobrega imena, ki se pripozna na dan prevzema (glejte 68. člen).

Razpoznavnost

▼M12

11 Opredelitev neopredmetenega sredstva zahteva, da je neopredmeteno sredstvo opredeljivo in ga je mogoče razlikovati od dobrega imena. Dobro ime, pripoznano v poslovni združitvi, je sredstvo, ki predstavlja prihodnje gospodarske koristi, ki izhajajo iz drugih sredstev, pridobljenih v poslovni združitvi, ki niso posamično opredeljena in ločeno pripoznana. Prihodnje gospodarske koristi so lahko posledica sinergije med pridobljenimi opredeljivimi sredstvi ali sredstvi, ki posamič niso pripoznana v računovodskih izkazih.

12 Sredstvo je opredeljivo, če je bodisi:

(a) ločljivo, tj. da ga je mogoče ločiti ali oddvojiti od podjetja in prodati, prenesti, dati zanj licenco, ga dati v najem ali zamenjati, bodisi posamično ali skupaj s povezano pogodbo, opredeljivim sredstvom ali obveznostjo, ne glede na to, ali podjetje to tudi namerava storiti, bodisi

(b) izhaja iz pogodbenih ali drugih pravnih pravic, ne glede na to, ali so te pravice prenosljive ali ločljive od podjetja oz. od drugih pravic in obvez.

▼B

Obvladovanje

13 Podjetje obvladuje sredstvo, če ima moč prejemati prihodnje gospodarske koristi, ki pritekajo iz zadevnega dejavnika, in omejevati dostop drugih do teh koristi. Sposobnost podjetja obvladovati prihodnje gospodarske koristi iz neopredmetenega sredstva navadno izhaja iz pravnih pravic, ki jih je mogoče uveljaviti pred sodiščem. Če ni pravnih pravic, je obvladovanje težje. Pravna uveljavitev pravice pa ni nujno pogoj za obvladovanje, saj lahko podjetje obvladuje prihodnje gospodarske koristi tudi drugače.

14 Trženjsko in strokovno znanje lahko pripomore k nastajanju prihodnjih gospodarskih koristi. Podjetje obvladuje takšne zaslužke, če je na primer znanje zavarovano s pravnimi pravicami, kot so avtorske pravice, omejevanje trgovinskih pogodb (kjer je dovoljeno), ali s pravno dolžnostjo zaposlencev, da ohranijo zaupnost.

15 Podjetje ima lahko skupino usposobljenega osebja in je lahko sposobno razpoznati dodatno strokovno znanje osebja, ki vodi do prihodnjih gospodarskih koristi iz dodatnega usposabljanja. Podjetje lahko prav tako pričakuje, da mu bo dodatno strokovno znanje osebja tudi v prihodnosti na voljo. Navadno pa podjetje premalo obvladuje pričakovane prihodnje gospodarske koristi, ki izhajajo iz skupine usposobljenega osebja in iz izobraževanja, da bi te postavke zadoščale opredelitvi neopredmetenega sredstva. Zaradi podobnih razlogov posebna poslovodska ali strokovna nadarjenost najverjetneje ne zadošča opredelitvi neopredmetenega sredstva, razen če jo varujejo pravne pravice do uporabe in pridobivanja prihodnjih gospodarskih koristi, ki se pričakujejo iz nje, in če zadošča tudi drugim delom opredelitve pojma.

16 Podjetje ima lahko niz odjemalcev ali tržni delež, ter pričakuje, da bodo odjemalci zaradi njegovega prizadevanja z njimi in svoje zvestobe še nadalje trgovali z njim. Brez pravnih pravic do zavarovanja ali drugih načinov obvladovanja razmerij z odjemalci ali zvestobe odjemalcev podjetju pa podjetje navadno ne obvladuje dovolj pričakovanih gospodarskih koristi iz razmerij z odjemalci in zvestobe, da bi takšne postavke (npr. niz odjemalcev, tržni deleži, razmerja z odjemalci, zvestoba odjemalcev) zadoščale opredelitvi neopredmetenih sredstev. Brez pravnih pravic do zavarovanja razmerij z odjemalci pa menjalne transakcije za ista ali podobna nepogodbena razmerja z odjemalci (razen kot del poslovne združitve) dokazujejo, da je podjetje kljub temu sposobno obvladovati pričakovane prihodnje gospodarske koristi, ki pritekajo iz razmerij z odjemalci. Ker takšne menjalne transakcije tudi dokazujejo, da so razmerja z odjemalci ločljiva, ta razmerja z odjemalci zadoščajo opredelitvi neopredmetenih sredstev.

Prihodnja gospodarska korist

17 Prihodnje gospodarske koristi, ki pritekajo iz neopredmetenega sredstva, so lahko prihodki od prodaje proizvodov ali storitev, prihranki stroškov ali drugačne koristi, ki nastanejo zaradi uporabe sredstva v podjetju. Na primer uporaba industrijske lastnine pri proizvajanju lahko bolj zmanjšuje prihodnje proizvajalne stroške kot pa povečuje prihodnje prihodke.

▼B

PRIPOZNAVANJE IN MERJENJE

18 Pripoznanje nečesa kot neopredmetenega sredstva zahteva od podjetja dokaze, da zadošča:

(a) opredelitvi neopredmetenega sredstva (glejte 8.–17. člen), ter

(b) sodilom za pripoznavanje (glejte 21.–23. člen).

Ta zahteva velja za stroške, ki nastanejo na začetku za pridobitev neopredmetenega sredstva ali da se ustvari znotraj podjetja, in za stroške, ki nastanejo kasneje za povečanje sredstva, zamenjavo njegovega dela ali za njegovo vzdrževanje.

19 25.–32. člen obravnava uporabo sodil za pripoznavanje za ločeno pridobljena neopredmetena sredstva, 33.– 43. člen pa obravnavajo njihovo uporabo za neopredmetena sredstva, prevzeta v poslovni združitvi. 44. člen obravnava začetno merjenje neopredmetenih sredstev, pridobljenih z državno podporo, 45.–47. člen zamenjave neopredmetenih sredstev, 48.–50. člen pa dobro ime, ustvarjeno znotraj podjetja. 51.–67. člen obravnava začetno pripoznavanje in merjenje neopredmetenih sredstev, ustvarjenih znotraj podjetja.

20 V številnih primerih so neopredmetena sredstva take vrste, da ni nobenih povečanj ali zamenjav dela takšnega sredstva. V skladu s tem je verjetno, da večina kasnejše vrednosti porabe ohranja pričakovane prihodnje gospodarske koristi, povezane z obstoječim neopredmetenim sredstvom kot pa zadošča opredelitvi neopredmetenega sredstva in sodilom za pripoznanje v tem standardu. Poleg tega je pogosto kasnejšo vrednost porabe težje pripisati neposredno posameznemu neopredmetenemu sredstvu, kot pa podjetju kot celoti. Zato se kasnejša vrednost porabe – vrednost porabe, ki se pojavi po začetnem pripoznanju pridobljenega neopredmetenega sredstva ali po dokončanju znotraj podjetja ustvarjenega neopredmetenega sredstva – le redko pripozna v knjigovodski vrednosti sredstva. V skladu s 63. členom se kasnejša vrednost porabe za trgovska imena, kolofone, izdajateljske naslove, sezname odjemalcev in podobne postavke (pridobljene zunaj ali ustvarjene znotraj podjetja) vedno pripozna v poslovnem izidu, ko se pojavi. Takšne vrednosti porabe namreč ni mogoče razlikovati od vrednosti porabe za razvoj podjetja kot celote.

21 Neopredmeteno sredstvo se pripozna, kadar in zgolj kadar:

(a) je verjetno, da bodo pričakovane prihodnje gospodarske koristi, ki se mu pripisujejo, pritekale v podjetje, ter

(b) je mogoče zanesljivo izmeriti njegovo nabavno vrednost.

22 Podjetje oceni verjetnost pričakovanih prihodnjih gospodarskih koristi z uporabo utemeljenih in podprtih predpostavk, ki so najboljša ocena poslovodstva o nizu gospodarskih okoliščin, ki bodo obstajale v dobi koristnosti sredstva.

23 Podjetje oceni stopnjo gotovosti toka prihodnjih gospodarskih koristi, ki se pripisuje uporabi sredstva, po svoji presoji na podlagi dokazov, ki so na voljo v času začetnega pripoznanja, pri čemer imajo večjo težo zunanji dokazi.

▼B

24 Neopredmeteno sredstvo se na začetku izmeri po nabavni vrednosti.

Ločena pridobitev

▼M12

25 Običajno cena, ki jo podjetje plača za ločeno pridobitev neopredmetenega sredstva, kaže pričakovanja o verjetnosti, da bodo v podjetje pritekale pričakovane prihodnje gospodarske koristi, ki jih omogoča sredstvo. Z drugimi besedami, podjetje pričakuje pritok gospodarskih koristi, tudi če obstaja negotovost glede časa ali zneska pritoka. Zato se šteje, da je sodilu verjetnosti za pripoznanje iz 21.(a) člena za ločeno pridobljena neopredmetena sredstva vedno zadoščeno.

▼B

26 Poleg tega je navadno mogoče nabavno vrednost ločeno pridobljenega neopredmetenega sredstva zanesljivo izmeriti. To velja zlasti, če je kupnina v obliki denarja ali drugih denarnih sredstev.

27 Nabavna vrednost ločeno pridobljenega neopredmetenega sredstva obsega:

(a) njegovo nakupno ceno, tudi uvozne carine in nevračljive nakupne dajatve, po odštetju vseh trgovinskih in drugih popustov, ter

(b) vse neposredno pripisljive stroške pripravljanja sredstva za nameravano uporabo.

28 Neposredno se lahko pripišejo tile stroški:

(a) stroški zaslužkov zaposlencev (kot so opredeljeni v MRS 19), ki izhajajo neposredno iz usposobitve sredstva za nameravano uporabo,

(b) honorarji, ki izhajajo neposredno iz usposobitve sredstva za nameravano uporabo, ter

(c) stroški preizkušanja ali sredstvo pravilno deluje.

29 Primeri izdatkov, ki niso del nabavne vrednosti neopredmetenega sredstva, so:

(a) stroški uvedbe novega izdelka ali storitve (tudi stroški oglaševanja in pospeševalnih dejavnosti),

(b) stroški poslovanja na novi lokaciji ali z novo skupino odjemalcev (tudi stroški izobraževanja osebja), ter

(c) stroški splošnih služb in drugi posredni stroški.

30 Pripoznavanje stroškov v knjigovodski vrednosti neopredmetenega sredstva preneha, ko je sredstvo v stanju, da lahko deluje tako, kot je nameravalo poslovodstvo. Zato stroški, ki se pojavijo pri uporabi ali prerazporeditvi neopredmetenega sredstva, niso vključeni v knjigovodsko vrednost sredstva. Naslednji stroški na primer niso vključeni v knjigovodsko vrednost sredstva:

(a) stroški, ki se pojavijo medtem, ko je sredstvo, ki je sposobno delovati tako, kot je nameravalo poslovodstvo, šele treba dati v uporabo, ter

(b) začetne poslovne izgube, kot so izgube, ki se pojavijo, ko se oblikuje povpraševanje po proizvodih sredstva.

▼B

31 Do nekaterega poslovanja lahko pride v povezavi z razvojem neopredmetenega sredstva, vendar ni potrebno za to, da se sredstvo usposobi za delovanje na način, kot je nameravalo poslovodstvo. To naključno poslovanje se lahko pojavi pred ali med razvojnimi dejavnostmi. Ker naključno poslovanje ni potrebno za to, da se sredstvo usposobi za delovanje na način, kot je nameravalo poslovodstvo, se prihodki in odhodki, povezani z naključnim poslovanjem, takoj pripoznajo v poslovnem izidu in vključijo v ustrezne razvrstitve prihodkov in odhodkov.

▼M1

32 Če se plačilo za neopredmeteno sredstvo odloži za daljši čas, kot je običajni rok kreditiranja, je njegova nabavna vrednost enaka ustreznику cene v denarju. Razlika med tem zneskom in celotnimi plačili se pripozna kot odhodek za obresti v obdobju kreditiranja, razen če se usredstvi v skladu z MRS 23 *Stroški izposojanja*.

▼B

Pridobitev kot del poslovne združitve

▼M12

►M33 33 V skladu z MSRP 3 *Poslovne združitve* je nabavna vrednost neopredmetenega sredstva njegova poštena vrednost na datum prevzema, če je neopredmeteno sredstvo pridobljeno v poslovni združitvi. Poštena vrednost neopredmetenega sredstva kaže pričakovanja udeležencev na trgu na datum prevzema glede verjetnosti, da bodo v podjetje pritekale pričakovane prihodnje gospodarske koristi, ki jih omogoča sredstvo. ◄ Z drugimi besedami, podjetje pričakuje pritok gospodarskih koristi, tudi če obstaja negotovost glede časa ali zneska pritoka. Zato se šteje, da je sodilu verjetnosti za pripoznanje iz 21.(a) člena za neopredmetena sredstva, pridobljena v poslovnih združitvah, vedno zadoščeno. Če je sredstvo, pridobljeno v poslovni združitvi, ločljivo ali izhaja iz pogodbenih ali drugih pravnih pravic, obstaja dovolj informacij za zanesljivo merjenje poštene vrednosti sredstva. Zato se šteje, da je sodilu zanesljivega merjenja iz 21.(b) člena za neopredmetena sredstva, pridobljena v poslovnih združitvah, vedno zadoščeno.

34 V skladu s tem standardom in MSRP 3 (kakor ga je leta 2008 revidiral Upravni odbor za mednarodne računovodske standarde) prevzemnik na dan prevzema neopredmeteno sredstvo prevzetega podjetja pripozna ločeno od dobrega imena, ne glede na to, ali je prevzeto podjetje sredstvo pripoznalo pred poslovno združitvijo. To pomeni, da prevzemnik pripozna kot sredstvo ločeno od dobrega imena projekt raziskav in razvoja prevzetega podjetja, ki je v teku, če projekt ustreza opredelitvi neopredmetenega sredstva. Potekajoči raziskovalni in razvojni projekt prevzetega podjetja ustreza opredelitvi neopredmetenega sredstva, če:

(a) ustreza opredelitvi sredstva ter

(b) je opredeljiv, to pomeni, da je ločljiv, ali izhaja iz pogodbenih ali drugih pravnih pravic.

▼M33

Neopredmeteno sredstvo, pridobljeno v poslovni združitvi

▼M12

35 Če je neopredmeteno sredstvo, pridobljeno v poslovni združitvi, ločljivo ali izhaja iz pogodbenih ali drugih pravnih pravic, obstaja dovolj informacij za zanesljivo merjenje poštene vrednosti sredstva. Kadar za ocene, uporabljene za merjenje poštene vrednosti neopredmetenega sredstva, obstaja razpon možnih izidov z različnimi verjetnostmi, ta negotovost vstopi v merjenje poštene vrednosti sredstva.

▼M22

36 Neopredmeteno sredstvo, prevzeto v poslovni združitvi, je morda ločljivo, vendar samo skupaj s povezano pogodbo, prepoznavnim sredstvom ali obveznostjo. V takih primerih prevzemnik pripozna neopredmeteno sredstvo ločeno od dobrega imena, vendar skupaj s povezano postavko.

37 Prevzemnik lahko pripozna skupino dopolnilnih neopredmetenih sredstev kot eno sredstvo, če imajo posamezna sredstva v skupini podobne dobe koristnosti. Izraza „blagovni znak“ in „blagovna znamka“ se na primer pogosto uporabljata kot sopomenki za trgovske in druge znamke. Vendar sta izraza „blagovni znak“ in „blagovna znamka“ splošna izraza v trženju, ki se praviloma uporabljata za skupino dopolnilnih sredstev, kot je trgovska znamka (ali storitvena znamka) in z njo povezano trgovsko ime, formule, recepti in tehnološko znanje.

▼M12

_____

▼M33

_____

▼B

Kasnejša vrednost porabe za pridobljeni potekajoči raziskovalni in razvojni projekt

42 Poraba za raziskovanje ali razvijanje, ki:

(a) se nanaša na potekajoči raziskovalni ali razvojni projekt, pridobljen ločeno ali v poslovni združitvi in pripoznan kot neopredmeteno sredstvo, ter

(b) se pojavi po pridobitvi navedenega projekta,

se obračunava v skladu s 54.–62. členom.

43 Uporaba zahtev iz 54.–62. člena pomeni, da je kasnejša vrednost porabe za potekajoči raziskovalni ali razvojni projekt, pridobljen ločeno ali v poslovni združitvi in pripoznan kot neopredmeteno sredstvo:

(a) pripoznana kot odhodek, ko se pojavi, če gre za porabo za raziskovanje,

(b) pripozna kot odhodek, ko se pojavi, če gre za porabo za razvijanje, ki ne zadošča sodilom za pripoznanje kot neopredmeteno sredstvo v 57. členu, ter

(c) se doda knjigovodski vrednosti pridobljenega potekajočega raziskovalnega ali razvojnega projekta, če gre za porabo za razvijanje, ki zadošča sodilom za pripoznanje v 57. členu.

▼B

Pridobitev z državno podporo

44 V nekaterih primerih se lahko neopredmeteno sredstvo pridobi z državno podporo brez plačila ali za neznatno kupnino. To se lahko zgodi, kadar vlada prenese ali razporedi na podjetje neopredmetena sredstva, kot so letališke pristajalne pravice, koncesije za delovanje radijskih ali televizijskih postaj, uvozna dovoljenja ali kvote ali pravice do dostopa do drugih omejenih naravnih virov. Po MRS 20 – *Obračunavanje državnih podpor in razkrivanje državne pomoči* se lahko podjetje na začetku odloči tako neopredmeteno sredstvo kot tudi podporo pripoznati po pošteni vrednosti. Če se podjetje odloči, da na začetku ne bo pripoznalo sredstva po pošteni vrednosti, ga pripozna po nominalni vrednosti (drugačna dovoljena rešitev po MRS 20), povečani za vrednost porabe, ki jo je mogoče pripisati neposredno pripravljanju sredstva za njegovo nameravano uporabo.

Zamenjave sredstev

45 Neopredmeteno sredstvo ali več sredstev se lahko pridobi z menjalnim poslom, kjer se izmenja za nedenarno ali denarno sredstvo ali kombinacijo obeh. V nadaljevanju sledi obravnava, ki se sicer nanaša le na menjalni posel, kjer se izmenja nedenarno sredstvo za nedenarno sredstvo, vendar velja tudi za vse druge vrste prej omenjenih menjalnih poslov. Nabavna vrednost takšnega neopredmetenega sredstva se meri po pošteni vrednosti, razen če (a) menjalni posel nima komercialne vsebine, ali (b) poštene vrednosti prejetega sredstva in poštene vrednosti danega sredstva ni mogoče zanesljivo izmeriti. Prejeto sredstvo se ovrednoti na ta način, tudi če podjetje ne more takoj odpraviti pripoznanja sredstva, ki ga je oddalo. Če se prejeto sredstvo ne ovrednoti po pošteni vrednosti, se njegova nabavna vrednost izmeri po knjigovodski vrednosti oddanega sredstva.

46 Podjetje oceni, do kakšne mere naj bi menjalni posel vplival na prihodnje denarne tokove, in tako ugotovi, ali ima menjalna transakcija komercialno vsebino. Menjalni posel ima komercialno vsebino, če:

(a) se ustroj (tj. tveganje, trajanje in višina) denarnih tokov prejetega sredstva razlikuje od ustroja denarnih tokov danega sredstva, ali

(b) vrednost dela poslovanja podjetja, na katero transakcija vpliva, ki je značilna za podjetje, se zaradi zamenjave spremeni, ter

(c) je razlika v točkah (a) ali (b) velika v primerjavi s pošteno vrednostjo zamenjanih sredstev.

Zaradi ugotavljanja komercialne vsebine menjalnega posla mora vrednost tistega dela poslovanja podjetja, na katerega je menjalna transakcija vplivala, odražati denarne tokove po obdavčitvi. Rezultati razčlenitve so lahko jasni, tudi če podjetje ne napravi natančnih izračunov.

▼M33

47 V 21.(b) členu je določeno, da je zanesljivo merjenje vrednosti sredstva pogoj za pripoznavanje neopredmetenega sredstva. Pošteno vrednost neopredmetenega sredstva je mogoče zanesljivo izmeriti, če (a) spremenljivost razpona meritev utemeljene poštene vrednosti ni pomembna za takšno sredstvo ali (b) če je verjetnosti različnih ocen znotraj razpona mogoče utemeljeno oceniti in uporabiti pri merjenju poštene vrednosti. Če lahko podjetje zanesljivo izmeri pošteno vrednost prejetega ali danega sredstva, se poštena vrednost danega sredstva uporablja za merjenje nabavne vrednosti, razen če je poštena vrednost prejetega sredstva bolj jasna.

▼B

Dobro ime, ustvarjeno znotraj podjetja

48 Znotraj podjetja ustvarjeno dobro ime se ne pripozna kot sredstvo.

49 V nekaterih primerih se pojavlja pri ustvarjanju prihodnjih gospodarskih koristi poraba, ne da bi nastajala neopredmetena sredstva, ki bi zadoščala sodilom za pripoznavanje po tem standardu. Takšna poraba se pogosto opisuje kot nekaj, kar prispeva k znotraj podjetja ustvarjenemu dobremu imenu. Znotraj podjetja ustvarjeno dobro ime se ne pripozna kot sredstvo, ker ni razpoznavni dejavnik (to pomeni, da ni ločljivo, niti ne izhaja iz pogodbenih ali drugih pravnih pravic), ki bi ga obvladovalo podjetje in bi ga lahko zanesljivo izmerilo po nabavni vrednosti.

▼M33

50 Razlike med pošteno vrednostjo podjetja in knjigovodsko vrednostjo njegovih prepoznavnih čistih sredstev lahko kadar koli zajemajo vrsto dejavnikov, ki vplivajo na pošteno vrednost podjetja. Vendar takšne razlike ne predstavljajo nabavne vrednosti neopredmetenih sredstev, ki jih obvladuje podjetje.

▼B

Znotraj podjetja ustvarjena neopredmetena sredstva

51 Včasih je težko oceniti, ali je možno pripoznati znotraj podjetja ustvarjeno neopredmeteno sredstvo zaradi težav pri:

(a) opredeljevanju, ali v nekem trenutku obstaja razpoznavno sredstvo, ki bo ustvarjalo verjetne prihodnje gospodarske koristi, ter

(b) zanesljivem ugotavljanju nabavne vrednosti sredstva. V nekaterih primerih ni mogoče razlikovati stroškov znotraj podjetja ustvarjenega neopredmetenega sredstva od stroškov ohranjanja ali povečevanja znotraj podjetja ustvarjenega dobrega imena ali od dnevnega poslovanja.

Zato podjetje pri vseh pri sebi ustvarjenih neopredmetenih sredstvih poleg izpolnjevanja splošnih zahtev glede pripoznanja in začetne izmere neopredmetenega sredstva uporablja zahteve in napotke iz 52.–67. člena.

52 Da bi ocenili, ali znotraj podjetja ustvarjeno neopredmeteno sredstvo zadošča sodilom za pripoznavanje, podjetje razporedi nastajanje sredstev na:

(a) stopnjo raziskovanja, ter

(b) stopnjo razvijanja.

Čeprav sta izraza „raziskovanje“ in „razvijanje“ opredeljena, imata izraza „stopnja raziskovanja“ in „stopnja razvijanja“ za namene tega standarda širši pomen.

53 Če podjetje pri notranjem projektu, ki ustvarja neopredmeteno sredstvo, ne more razlikovati stopnje raziskovanja od stopnje razvijanja, obravnava porabo pri tem projektu, kot da bi se pojavljala zgolj na stopnji raziskovanja.

Stopnja raziskovanja

54 Nobeno neopredmeteno sredstvo, ki izhaja iz raziskovanja (ali s stopnje raziskovanja notranjega projekta), se ne pripozna. Vrednost porabe pri raziskovanju (ali stopnji raziskovanja notranjega projekta) se pripozna, ko se pojavi.

▼B

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 mora pripoznati, kadar in zgolj kadar lahko podjetje dokaže vse našteto:

(a) strokovno izvedljivosti dokončanja neopredmetenega sredstva, tako da bo na voljo za uporabo ali prodajo;

(b) svoj namen dokončati neopredmeteno sredstvo in ga uporabiti ali prodati;

(c) svojo sposobnost uporabiti ali prodati neopredmeteno sredstvo;

(d) kako bo neopredmeteno sredstvo ustvarjalo verjetne prihodnje gospodarske koristi. Med drugim podjetje lahko pojasni obstoj trga za učinke neopredmetenega sredstva ali za neopredmeteno sredstvo samo, ali – če se bo uporabljalo znotraj podjetja – koristnost neopredmetenega sredstva;

(e) razpoložljivost ustreznih tehničnih, finančnih in drugih dejavnikov za dokončanje razvijanja in za uporabo ali prodajo neopredmetenega sredstva;

(f) svojo sposobnost zanesljivo izmeriti vrednost porabe, ki se pripisuje neopredmetenemu sredstvu v času njegovega razvijanja.

58 Na razvojni stopnji notranjega projekta lahko podjetje v nekaterih primerih razpozna neopredmeteno sredstvo in pokaže, da bo sredstvo ustvarjalo verjetne prihodnje gospodarske koristi. Tako je, ker razvojna stopnja projekta nadaljuje raziskovalno stopnjo.

59 Razvojno delovanje je na primer:

(a) oblikovanje, konstruiranje in preizkušanje prototipov in modelov pred začetkom njih rednega proizvajanja in uporabe,

(b) oblikovanje orodij, vzorcev, kalupov in matric nove tehnologije,

(c) oblikovanje, konstruiranje in delovanje poskusnega obrata, ki nima gospodarsko utemeljenega obsega za komercialno proizvajanje, ter

(d) oblikovanje, konstruiranje in preizkušanje izbrane možnosti novih ali izboljšanih materialov, naprav, proizvodov, procesov, ureditev ali storitev.

▼B

60 Da bi podjetje pokazalo, kako bo neopredmeteno sredstvo ustvarjalo verjetne prihodnje gospodarske koristi, oceni prihodnje gospodarske koristi, ki naj bi bile dobljene iz sredstva, z uporabo načel iz MRS 36 – *Oslabitev sredstev*. Če bo sredstvo ustvarjalo gospodarske koristi le v povezavi z drugimi sredstvi, uporabi podjetje zamisel denar ustvarjajočih enot, predstavljeno v MRS 36.

61 Razpoložljivost dejavnikov za dokončanje, uporabljanje in pridobivanje zaslužkov iz neopredmetenega sredstva je mogoče pojasniti na primer s poslovnim načrtom, ki kaže potrebne tehnične, finančne in druge dejavnike ter sposobnost podjetja za zagotovitev teh dejavnikov. V nekaterih primerih podjetje pokaže razpoložljivost zunanjih financ s prejemanjem znamenj, da je posojilodajalec voljan financirati načrt.

62 Podjetje lahko pri obračunavanju stroškov pogosto zanesljivo izmeri stroške ustvarjanja neopredmetenega sredstva pri sebi, na primer plače in druge vrednosti porabe pri zagotavljanju avtorskih pravic ali licenc ali pri razvijanju računalniških programov.

63 Znotraj podjetja ustvarjene blagovne znamke, kolofoni, naslovi publikacij, seznami odjemalcev in po vsebini podobne postavke se ne pripoznajo kot neopredmetena sredstva.

64 Vrednost porabe pri znotraj podjetja ustvarjenih blagovnih znamkah, kolofonih, naslovih publikacij, seznamih odjemalcev in po vsebini podobnih postavkah ni mogoče razlikovati od stroškov razvijanja poslovanja kot celote. Zato se takšne postavke ne pripoznajo kot neopredmetena sredstva.

Nabavna vrednost znotraj podjetja ustvarjenega neopredmetenega sredstva

65 Nabavna vrednost znotraj podjetja ustvarjenega neopredmetenega sredstva je za namene 24. člena vsota vrednosti porabe od datuma, ko je neopredmeteno sredstvo prvič zadostilo sodilom iz 21., 22. in 57. člena. 71. člen prepoveduje ponovno izkazovanje vrednosti porabe, ki je bila prej pripoznana kot odhodek.

66 Nabavna vrednost znotraj podjetja ustvarjenega neopredmetenega sredstva obsega vse neposredno pripisljive stroške, potrebne za ustvarjanje, proizvajanje in pripravo sredstva, da lahko deluje tako, kot je nameravalo poslovodstvo. Neposredno se lahko pripišejo tile stroški:

(a) stroški materiala in storitev, (u)porabljenih pri nastajanju neopredmetenega sredstva,

(b) stroški zaslužkov zaposlencev (kot so opredeljeni v MRS 19), ki izhajajo iz ustvarjanja neopredmetenega sredstva,

(c) plačila za registracijo pravnih pravic, ter

(d) amortizacija patentov in licenc, ki se uporabljajo pri ustvarjanju neopredmetenega sredstva.

MRS 23 postavlja sodila za pripoznavanje obresti kot sestavine nabavne vrednosti znotraj podjetja ustvarjenega neopredmetenega sredstva.

67 Našteto niso sestavine nabavne vrednosti znotraj podjetja ustvarjenega neopredmetenega sredstva:

(a) stroški prodajanja, splošnih služb in drugi posredni stroški, razen če jih je mogoče pripisati neposredno pripravljanju sredstva za uporabo,

(b) razpoznane pomanjkljivosti in začetne izgube pri poslovanju, ki nastanejo, preden sredstvo doseže načrtovano učinkovitost, ter

▼B

(c) vrednost porabe pri strokovnem usposabljanju osebja za ravnanje s sredstvom.

Primer, ki pojasnjuje 65. člen

Podjetje razvija nov proizvajalni postopek. V letu 20X5 je vrednost porabe 1 000 DE [a], od tega 900 DE pred 1. decembrom 20X5, 100 DE pa med 1. in 31. decembrom 20X5. Podjetje lahko dokaže, da je 1. decembra 20X5 proizvajalni postopek zadoščal sodilom za pripoznavanje za neopredmeteno sredstvo. Nadomestljiva vrednost znanja, ki je vključeno v proizvajalni postopek (tudi prihodnji odtoki denarja za dokončanje proizvajanja pred začetkom uporabe) je ocenjena na 500 DE.

Konec leta 20X5 se proizvajalni postopek pripozna kot neopredmeteno sredstvo z nabavno vrednostjo 100 DE (vrednost porabe, nastale od datuma, ko je bilo zadoščeno sodilom za pripoznanje, to je 1. decembra 20X5). Vrednost porabe 900 DE, ki je nastala pred 1. decembrom 20X5, se pripozna kot odhodek, ker sodilom za pripoznavanje ni bilo zadoščeno pred 1. decembrom 20X5. Ta vrednost porabe ni del nabavne vrednosti proizvajalnega postopka, pripoznanega v ►**M5** *izkazu finančnega položaja* ◄.

V letu 20X6 je vrednost porabe 2 000 DE. Konec leta 20X6 je nadomestljiva vrednost znanja, ki je vključeno v proizvajalni postopek (tudi prihodnji denarni odtoki za dokončanje postopka pred začetkom uporabe) ocenjena na 1 900 DE.

Konec leta 20X6 je nabavna vrednost proizvajalnega postopka 2 100 DE (vrednost porabe 100 DE, pripoznana konec leta 20X5, in vrednost porabe 2 000 DE, pripoznana v letu 20X6). Podjetje pripozna izgubo zaradi oslabitve 200 DE, da prilagodi knjigovodsko vrednost postopka pred izgubo zaradi oslabitve (2 100 DE) njegovi nadomestljivi vrednosti (1 900 DE). Ta izguba zaradi oslabitve bo razveljavljena v naslednjem obdobju, če bo zadoščeno zahtevam za razveljavitev izgube zaradi oslabitve po MRS 36.

[a] V tem standardu so denarni zneski izraženi v „denarnih enotah“

PRIPOZNANJE ODHODKA

▼M12

68 Vrednost porabe v zvezi z neopredmeteno postavko se pripozna kot odhodek, ko se pojavi, razen če:

(a) je del nabavne vrednosti neopredmetenega sredstva, ki zadošča sodilom za pripoznavanje (glejte 18.–67. člen), ali

(b) se postavka prevzame v poslovni združitvi in se ne more pripoznati kot neopredmeteno sredstvo. V takšnem primeru je del zneska, pripoznanega kot dobro ime na datum prevzema (glejte MSRP 3).

▼M8

69 V nekaterih primerih se povzroči poraba, da se podjetju zagotovijo prihodnje gospodarske koristi, vendar se ne pridobi ali ustvari nobeno neopredmeteno ali drugo sredstvo, ki bi se lahko pripoznalo. V primeru dobave blaga podjetje pripozna takšno porabo kot odhodek, če ima pravico dostopa do zadevnega blaga. V primeru opravljanja storitev podjetje pripozna porabo kot odhodek, ko samo prejme te storitve. Poraba pri raziskovanju se na primer pripozna kot odhodek, ko se pojavi (glej 54. člen), razen ko se pridobi kot del poslovne združitve. Drugi primeri porabe, ki se pripoznajo kot odhodek, ko se pojavijo, vključujejo:

▼B

(a) vrednost porabe pri začetnem delovanju (to je zagonski stroški), razen če je všteta v nabavno vrednost postavke opredmetenih osnovnih sredstev v skladu z MRS 16. Zagonske stroške lahko tvorijo ustanovitveni stroški, kot so pravni in pisarniški stroški, ki nastajajo pri ustanavljanju pravne osebe, vrednost porabe pri otvoritvi novega obrata ali poslovalnice (to je predotvoritveni stroški) ali vrednost porabe v zvezi z začetkom novega poslovanja ali uvedbo novih proizvodov ali postopkov (to je predposlovni stroški);

(b) vrednost porabe pri dodatnem usposabljanju;

▼M8

(c) Poraba pri oglaševanju in dejavnostih spodbujanja (vključno s kataloško prodajo po pošti);

▼B

(d) vrednost porabe pri premeščanju ali reorganiziranju dela ali vsega podjetja.

▼M8

69A Podjetje ima pravico dostopa do blaga, ko je to v njegovi lasti. Podobno ima podjetje pravico dostopa do blaga, ko je le-to proizvedel dobavitelj v skladu s pogoji dobavne pogodbe, in podjetje lahko zahteva dobavo blaga v zameno za plačilo. Storitve so prejete, ko jih ponudnik opravi v skladu s pogodbo o opravljanju storitev podjetju in ne ko jih podjetje uporabi za zagotovitev druge storitve, na primer za dostavo oglasa potrošniku.

70 68. člen podjetju ne preprečuje pripoznanja predplačila kot sredstva, ko se plačilo blaga opravi preden podjetje pridobi pravico dostopa do zadevnega blaga. Podobno 68. člen podjetju ne preprečuje pripoznanja predplačila kot sredstva, ko se plačilo storitev opravi preden podjetje prejme zadevne storitve.

▼B

Pretekli odhodki, ki se ne pripoznajo kot sredstvo

71 Vrednost porabe v zvezi z neopredmeteno postavko, ki je bila na začetku pripoznana kot odhodek, se kasneje ne more pripoznati kot del nabavne vrednosti neopredmetenega sredstva.

▼B

MERJENJE PO PRIPOZNAVANJU

72 Podjetje izbere kot svojo računovodsko usmeritev bodisi model nabavne vrednosti iz 74. člena bodisi model prevrednotenja iz 75. člena. Če se neopredmeteno sredstvo obračuna po modelu prevrednotenja, se tudi vsa druga sredstva v njegovi skupini obračunajo po istem modelu, razen če za navedena sredstva ni delujočega trga.

73 Vrsta neopredmetenih sredstev je skupina sredstev s podobno naravo in uporabo pri poslovanju podjetja. Postavke v skupini neopredmetenih sredstev se prevrednotijo hkrati, da bi se izognili izbirnemu prevrednotenju sredstev in da v računovodskih izkazih ne bi poročali o zneskih, ki bi bili mešanica nabavnih vrednosti in vrednosti na različne dneve.

Model nabavne vrednosti

74 Neopredmeteno sredstvo se po začetnem pripoznanju izkazuje po njegovi nabavni vrednosti, zmanjšani za akumulirano amortizacijo in akumulirane izgube zaradi oslabitve.

Model prevrednotenja

75 Po začetnem pripoznanju se neopredmeteno sredstvo izkazuje po prevrednotenem znesku, ki je njegova poštena vrednost na dan prevrednotenja, zmanjšana za kasnejšo akumulirano amortizacijo in kasnejše akumulirane izgube zaradi oslabitve. ►M33 **Za namen prevrednotenja v skladu s tem standardom se mora poštena vrednost izmeriti ob upoštevanju delujočega trga.** ◄ Prevrednotenja morajo biti dovolj redna, da se na dan ►M5 izkaza finančnega položaja ◄ knjigovodska vrednost sredstva ne razlikuje bistveno od njegove poštene vrednosti.

76 Model prevrednotenja ne dovoljuje:

(a) prevrednotenja neopredmetenih sredstev, ki prej niso bila pripoznana kot sredstva, ali

(b) začetnega pripoznanja neopredmetenih sredstev po zneskih, ki se razlikujejo od njihove nabavne vrednosti.

77 Model prevrednotenja se uporabi po začetnem pripoznanju sredstva po nabavni vrednosti. Če pa se pripozna kot sredstvo le del nabavne vrednosti neopredmetenega sredstva, ker sredstvo ne zadošča sodilom za pripoznavanje, dokler še nastaja (glejte 65. člen), pa se model prevrednotenja lahko uporablja za celotno sredstvo. Model prevrednotenja se lahko uporablja tudi pri neopredmetenem sredstvu, dobljenem z državno podporo ali pripoznanem v nominalnem znesku (glejte 44. člen).

►M33 78 Ni običajno, da bi za neopredmeteno sredstvo obstajal delujoči trg, čeprav je tudi to možno. ◄ Na primer po nekaterih pravnih redih lahko obstaja delujoči trg za prosto prenosljiva dovoljenja taksistov, dovoljenja za ribarjenje ali proizvajalne kvote. Delujoči trg pa ne more obstajati za zaščitne znake, kolofone, pravice do objavljanja glasbenih del in filmov, patente ali blagovne znamke, ker je vsako takšno sredstvo enkratno. Čeprav se neopredmetena sredstva kupujejo in prodajajo, se pogodbe sklepajo med posameznimi kupci in prodajalci, transakcije so pa razmeroma redki. Cena, plačana za eno sredstvo, zaradi tega ni dovolj ustrezen dokaz o pošteni vrednosti drugega sredstva. Končno cene pogosto niso javne.

▼B

79 Pogostnost prevrednotenj je odvisna od nestanovitnosti poštenih vrednosti neopredmetenih sredstev, ki se prevrednotijo. Če se poštena vrednost prevrednotenega sredstva bistveno razlikuje od njegove knjigovodske vrednosti, je potrebno nadaljnje prevrednotenje. Pri nekaterih opredmetenih sredstvih se lahko pojavljajo pomembna in nestanovitna nihanja poštene vrednosti, tako da je potrebno prevrednotenje vsako leto. Tako pogosta prevrednotenja so nepotrebna pri neopredmetenih sredstvih z zgolj nepomembnimi spremembnimi nihanji poštene vrednosti.

▼M43

80 Če se neopredmeteno sredstvo prevrednoti, se knjigovodska vrednost sredstva prilagodi prevrednotenemu znesku. Na dan prevrednotenja se sredstvo obravnava na enega od naslednjih načinov:

(a) kosmata knjigovodska vrednost se prilagodi na način, ki je skladen s prevrednotenjem knjigovodske vrednosti sredstva. Na primer kosmata knjigovodska vrednost se lahko prevrednoti z upoštevanjem pomembnih tržnih podatkov ali pa se prevrednoti sorazmerno s spremembo knjigovodske vrednosti. Akumulirana amortizacija na dan prevrednotenja se prilagodi, da je enaka razliki med kosmato knjigovodsko vrednostjo in knjigovodsko vrednostjo sredstva po upoštevanju akumulirane izgube zaradi oslabitve; ali

(b) akumulirana amortizacija se odpravi z zmanjšanjem kosmate knjigovodske vrednosti sredstva.

Znesek preračuna akumuliranega amortizacijskega popravka vrednosti predstavlja del povečanja ali zmanjšanja knjigovodske vrednosti v skladu z 85. in 86. členom.

▼B

81 Če neopredmetenega sredstva v skupini prevrednotenih neopredmetenih sredstev ni mogoče prevrednotiti, ker zanj ni delujočega trga, se mora izkazati po nabavni vrednosti, zmanjšani za akumulirano amortizacijo in nabrane izgube zaradi oslabitve.

▼M33

82 **Če poštene vrednosti prevrednotenega neopredmetena sredstva ni mogoče več izmeriti ob upoštevanju delujočega trga, je knjigovodska vrednost sredstva prevrednotena vrednost na datum njegovega zadnjega prevrednotenja ob upoštevanju delujočega trga, zmanjšana za vsako naknadno akumulirano amortizacijo in vsako naknadno akumulirano izgubo zaradi oslabitve sredstev.**

▼B

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.

▼M33

84 Če se lahko poštena vrednost sredstva pri naknadnem merjenju izmeri ob upoštevanju delujočega trga, se model prevrednotenja uporabi od takrat.

▼B

►M5 85 Če se zaradi prevrednotenja poveča knjigovodska vrednost neopredmetenega sredstva, se mora povečanje pripoznati v drugem vseobsegajočem donosu in uvrstiti v lastniški kapital v podstavko prevrednotovalni presežek. Povečanje ◄ pa se mora pripoznati v poslovnem izidu, kolikor odpravi zmanjšanje iz prevrednotenja istega sredstva, ki je bilo prej pripoznano v poslovnem izidu.

▼B

86 Če se knjigovodska vrednost neopredmetenega sredstva zmanjša zaradi prevrednotenja, se mora zmanjšanje pripoznati v poslovnem izidu. ►M5 Zmanjšanje pa se mora pripoznati v drugem vseobsegajočem donosu do višine stanja v dobro v prevrednotovalnem presežku pri istem sredstvu. Zmanjšanje, pripoznano v drugem vseobsegajočem donosu, zniža akumuliran znesek v lastniškem kapitalu pod podstavko prevrednotovalni presežek. ◄

87 Nabrani prevrednotovalni presežek, vštet v lastniški kapital, se lahko prenese neposredno na zadržani čisti dobiček, ko je presežek realiziran. Celotni presežek se lahko realizira ob izločitvi sredstva iz uporabe ali ob njegovi odtujitvi. Vendar pa se lahko del presežka realizira tudi, ko podjetje sredstvo uporablja; v takšnem primeru je znesek realiziranega presežka razlika med amortizacijo prevrednotene knjigovodske vrednosti sredstva in amortizacijo, ki bi bila pripoznana na podlagi izvirne vrednosti sredstva. Prenos iz prevrednotovalnega presežka v zadržani čisti dobiček se ne opravi ►M5 v poslovnem izidu ◄ (uspehu).

DOBA KORISTNOSTI

88 Podjetje oceni ali je doba koristnosti neopredmetenega sredstva končna ali nedoločena in če je končna, oceni dolžino ali število proizvodnih ali podobnih enot, ki so sestavine te dobe koristnosti. Podjetje šteje, da ima neopredmeteno sredstvo nedoločeno dobo koristnosti, če na podlagi analize vseh koristnih dejavnikov ugotovi, da ni predvidljive omejitve obdobja, v katerem se pričakuje, da bo sredstvo ustvarjalo čiste denarne pritoke za podjetje.

89 Neopredmeteno sredstvo se obračunava na podlagi njegove dobe koristnosti. Neopredmeteno sredstvo s končno dobo koristnosti se amortizira (glejte 97.–106. člen), neopredmeteno sredstvo z nedoločeno dobo koristnosti pa ne (glejte 107.–110. člen). V ponazorilnih zgledih v tem standardu je ponazorjeno ugotavljanje dobe koristnosti za različna neopredmetena sredstva in kasnejše obračunavanje teh sredstev na podlagi ugotovljene dobe koristnosti.

90 Zato je treba pri ugotavljanju dobe koristnosti neopredmetenih sredstev upoštevati številne dejavnike, na primer:

(a) pričakovano uporabo sredstva v podjetju in ali sredstvo lahko učinkovito obvladuje druga ravnateljska skupina,

(b) značilne cikle koristnosti proizvodov in javne informacije o ocenah dob koristnosti podobnih vrst sredstev, ki se uporabljajo na podoben način,

(c) tehnične, tehnološke, trgovalne ali druge vrste staranja,

(d) ustaljenost dejavnosti, v kateri deluje sredstvo, in spremembe v tržnem povpraševanju po proizvodih ali storitvah, ki izhajajo iz sredstva,

(e) pričakovane ukrepe tekmecev ali možnih tekmecev,

(f) raven vrednosti porabe pri vzdrževanju, ki je potrebna, da se ohranijo pričakovane prihodnje gospodarske koristi iz sredstva, ter sposobnost in namen podjetja doseči takšno raven,

▼B

(g) obdobje obvladovanja sredstva in pravne ali podobne omejitve pri rabi sredstva, kot so datumi izteka z njimi povezanih, ter

(h) ali je doba koristnosti sredstva odvisna od dobe koristnosti drugih sredstev v podjetju.

91 Izraz „nedoločen“ ne pomeni „nedokončen“. Doba koristnosti neopredmetenega sredstva odseva le raven prihodnje vrednosti porabe pri vzdrževanju, ki je potrebna, da se ohrani njegova stopnja učinkovitosti, ki je ocenjena, ko se ocenjuje doba koristnosti sredstva, ter sposobnost in namen podjetja doseči takšno raven. Sklep, da je doba koristnosti neopredmetenega sredstva nedoločena, ne sme biti odvisen od načrtovane prihodnje vrednosti porabe, ki presega vrednost porabe, ki je potrebna, da se ohrani navedena stopnja učinkovitosti sredstva.

▼M47

92 Zaradi hitrega spreminjanja tehnologije so računalniški programi in številna druga neopredmetena sredstva podvrženi tehnološkemu staranju. Zato se bo pogosto zgodilo, da bo njihova doba koristnosti kratka. Pričakovana prihodnja znižanja prodajne cene za postavko, ki je bila proizvedena z uporabo neopredmetenih sredstev, bi lahko kazala pričakovano tehnološko ali trgovalno zastarelost sredstva, ki pa bi lahko posledično odražala zmanjšanje bodočih gospodarskih koristi, utelešenih v sredstvu.

▼B

93 Doba koristnosti sredstva je lahko zelo dolga ali celo nedoločena. Negotovost opravičuje preudarno oceno dobe koristnosti neopredmetenega sredstva, vendar ne opravičuje izbire nestvarno kratke dobe.

▼M12

94 Doba koristnosti neopredmetenega sredstva, ki izhaja iz pogodbenih ali drugih pravnih pravic, ne presega dobe pogodbenih ali drugih pravnih pravic, lahko pa je krajša, odvisno od obdobja, v katerem podjetje pričakuje, da bo uporabljalo sredstvo. Če se pogodbene ali druge pravne pravice prenesejo za omejeno obdobje, ki se lahko obnovi, doba koristnosti neopredmetenega sredstva vključuje obnovljeno(a) obdobje(a) le, če obstajajo dokazi, da je podjetje obnovilo obdobje brez večjih stroškov. Doba koristnosti ponovno pridobljene pravice, pripoznane kot neopredmeteno sredstvo v poslovni združitvi, je preostalo pogodbeno obdobje pogodbe, s katero je bila pravica podeljena, in ne sme vključevati podaljšanj.

▼B

95 Lahko obstajajo tako gospodarski kot pravni dejavniki, ki vplivajo na dobo koristnosti neopredmetenega sredstva. Gospodarski dejavniki določajo dobo prejemanja prihodnjih gospodarskih koristi, pravni dejavniki pa lahko omejujejo dobo obvladovanja dostopa do teh koristi. Doba koristnosti je krajša od obdobij, ki jih določajo ti dejavniki.

96 Da bi podjetje lahko obnovilo pogodbene ali druge pravne pravice brez večjih stroškov, kažejo med drugim tile dejavniki:

(a) obstajajo dokazi, ki po možnosti temeljijo na izkušnjah, da bodo pogodbene ali druge pravne pravice obnovljene. Če je obnovitev odvisna od soglasja tretje stranke, to vključuje tudi dokaze, da bo tretja stranka dala svoje soglasje;

(b) obstajajo dokazi, da bodo izpolnjeni pogoji, potrebni za obnovitev; ter

▼B

(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 poslovodstvo. Amortizacija mora prenehati na zgodnejši datum od naslednjih dveh: datum, ko je sredstvo razvrščeno med sredstva za prodajo (ali vključeno v skupino za odtujitev) v skladu z MSRP 5 ali datum, ko je odpravljeno pripoznanje sredstva. Uporabljena metoda amortiziranja kaže vzorec, po katerem se pričakuje uporaba prihodnjih gospodarskih koristi sredstva v podjetju. Če tega vzorca ni mogoče zanesljivo ugotoviti, se uporabi metoda enakomernega časovnega amortiziranja. Znesek amortizacije se v vsakem obdobju pripozna v poslovnem izidu, razen če ta ali kak drug standard dovoljuje ali zahteva, da se všteje v knjigovodsko vrednost drugega sredstva.

▼M8

98 Obstajajo različne metode amortiziranja, ki se lahko sistematično uporabljajo pri razporejanju amortizirljivega zneska sredstva v dobi njegove koristnosti. Sem spadajo metoda enakomernega časovnega amortiziranja, metoda padajočega amortiziranja in metoda funkcionalnega amortiziranja. Metoda se izbere na podlagi pričakovanega vzorca uporabljanja pričakovanih prihodnjih gospodarskih koristi, ki jih sredstvo vsebuje, in se dosledno uporablja iz obdobja v obdobje, razen če se spremeni pričakovani vzorec uporabljanja zadevnih prihodnjih gospodarskih koristi.

▼M47

98A Obstaja izpodbitna predpostavka, da je amortizacijska metoda, temelječa na prihodkih, ki jih ustvari dejavnost, ki vključuje uporabo neopredmetenega sredstva, neustrezna. Prihodki, ki jih ustvari dejavnost, ki vključuje uporabo neopredmetenega sredstva, na splošno odražajo dejavnike, ki niso neposredno povezani z uporabo gospodarskih koristi, vsebovanih v neopredmetenem sredstvu. Na prihodke na primer vplivajo drugi vložki in postopki, dejavnosti prodaje in spremembe obsega prodaje in cen. Na cenovno komponento prihodkov lahko vpliva inflacija, ki ne vpliva na način, na katerega se sredstvo uporabi. To predpostavko je mogoče ovreči le v omejenih okoliščinah:

(a) v katerih se neopredmeteno sredstvo izrazi kot mera prihodkov, kot je opisano v 98.C členu, ali

(b) ko je mogoče dokazati, da so prihodki in uporaba gospodarskih koristi neopredmetenega sredstva tesno povezani.

▼M47

98B Pri izbiri ustrezne amortizacijske metode v skladu z 98. členom bi podjetje lahko določilo glavni omejevalni dejavnik, ki je neločljivo povezan z neopredmetenim sredstvom. Na primer v pogodbi, ki določa pravice podjetja glede njegove uporabe neopredmetenega sredstva, se lahko natančno določi njegova uporaba neopredmetenega sredstva kot vnaprej določeno število let (tj. čas), kot število proizvedenih enot ali kot fiksni skupni znesek prihodkov, ki bodo ustvarjeni. Identifikacija takšnih glavnih omejevalnih dejavnikov bi lahko služila kot izhodišče za določitev ustrezne podlage za amortizacijo, vendar se lahko uporabi kakšna druga podlaga, če bolj natančno odraža pričakovan vzorec uporabe gospodarskih koristi.

98C V okoliščinah, kjer je glavni omejevalni dejavnik, ki je neločljivo povezan z neopredmetenim sredstvom, doseganje prihodkovnega praga, so lahko prihodki, ki se ustvarijo, ustrezna podlaga za amortizacijo. Podjetje bi lahko na primer pridobilo koncesijo za raziskovanje in izkopavanje zlata iz rudnika zlata. Prenehanje pogodbe bi lahko temeljilo na fiksnem znesku skupnih prihodkov, ustvarjenih pri izkopavanju (pogodba lahko na primer dovoljuje izkopavanje zlata iz rudnika, dokler skupni prihodki od prodaje zlata ne dosežejo 2 milijardi denarnih enot), in ne na času ali količini izkopanega zlata. V drugem primeru bi pravica do upravljanja cest, za katere se plačuje cestnina, lahko temeljila na fiksnem skupnem znesku prihodkov iz skupnih zaračunanih cestnin (na primer s pogodbo bi se lahko dovolilo upravljanje ceste, za katero se plačuje cestnina, dokler skupni znesek cestnin iz upravljanja ceste ne doseže 100 milijonov denarnih enot). V primeru, ko so bili prihodki določeni kot glavni omejevalni dejavnik v pogodbi za uporabo neopredmetenega sredstva, bi bili prihodki, ki se ustvarijo, morda primerna podlaga za amortizacijo neopredmetenega sredstva, če je v pogodbi določen fiksen skupni znesek prihodkov, ki se ustvarijo, za katerega se določi amortizacija.

▼B

99 Amortizacija se navadno pripozna v poslovnem izidu. Včasih pa se prihodnje gospodarske koristi, povezane s sredstvom, uporabijo za proizvajanje drugih sredstev. V takšnem primeru je znesek amortizacije del stroškov drugega sredstva in se všteje v njegovo knjigovodsko vrednost. Na primer amortizacija neopredmetenih sredstev, uporabljenih za proizvajanje, se všteje v knjigovodski znesek zalog proizvodov (glejte MRS 2 – *Zaloge)*.

Preostala vrednost

▼M33

100 **Preostale vrednosti neopredmetenega sredstva s končno dobo koristnosti domnevno ni, razen:**

▼B

(a) če obstaja obveza tretje stranke za nakup sredstva na koncu njegove dobe koristnosti, ali

▼M33

(b) **če obstaja delujoč trg (kot je opredeljen v MSRP 13) za sredstvo in:**

▼B

(i) je preostalo vrednost mogoče ugotoviti upoštevaje takšen trg, ter

(ii) je verjetno, da bo takšen trg obstajal še na koncu dobe koristnosti sredstva.

▼B

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 mora pregledati najmanj konec vsakega poslovnega leta. Če se pričakovana doba koristnosti sredstva razlikuje od prejšnjih ocen, se mora ustrezno spremeniti doba amortiziranja. Če se spremeni pričakovani vzorec uporabljanja prihodnjih gospodarskih koristi, ki jih omogoča sredstvo, se mora spremeniti metoda amortiziranja tako, da kaže spremenjeni vzorec. Takšne spremembe se morajo obračunati kot spremembe računovodskih ocen v skladu z MRS 8.

105 Med trajanjem neopredmetenega sredstva lahko postane očitno, da je ocena njegove dobe koristnosti neustrezna. Na primer pripoznanje izgube zaradi oslabitve lahko kaže, da je treba spremeniti dobo amortiziranja.

106 Sčasoma se utegnejo spremeniti vzorci prihodnjih gospodarskih koristi, katerih pritok v podjetje se pričakuje od neopredmetenega sredstva. Na primer očitno utegne postati, da je metoda padajočega amortiziranja ustreznejša kot enakomerna časovna metoda. Drug tak primer je, če se uporaba pravic iz licence odloži, kar povzroči ukrepe v zvezi z drugimi sestavinami poslovnega načrta. V takšnem primeru bodo gospodarske koristi, ki pritekajo iz sredstva, morda prejete šele v kasnejših obdobjih.

NEOPREDMETENA SREDSTVA Z NEDOLOČENIMI DOBAMI KORISTNOSTI

107 Neopredmeteno sredstvo z nedoločeno dobo koristnosti se ne more amortizirati.

108 V skladu z MRS 36 podjetje preizkusi ali gre za oslabitev neopredmetenega sredstva z nedoločeno dobo koristnosti tako, da primerja njegovo nadomestljivo vrednost z njegovo knjigovodsko vrednostjo

(a) vsako leto, ter

(b) vedno, ko kaže, da je neopredmeteno sredstvo morda oslabljeno.

▼B

Pregled ocene dobe koristnosti

109 Dobo koristnosti neopredmetenega sredstva, ki se ne amortizira, se vsako obdobje pregleda, da se ugotovi, ali dogodki in okoliščine še podpirajo oceno, da je doba koristnosti sredstva nedoločena. Če je ne podpirajo več, se sprememba ocene dobe koristnosti iz nedoločene v končno obračunava kot sprememba računovodske ocene v skladu z MRS 8.

110 V skladu z MRS 36 je ponovna ocena dobe koristnosti neopredmetenega sredstva kot končne in ne kot nedoločene kazalec, da je sredstvo morda oslabljeno. Zato podjetje preizkusi ali gre za oslabitev tako, da primerja njegovo nadomestljivo vrednost, določeno v skladu z MRS 36, z njegovo knjigovodsko vrednostjo in presežek knjigovodske vrednosti nad nadomestljivo vrednostjo pripozna kot izgubo zaradi oslabitve sredstev.

NADOMESTLJIVOST KNJIGOVODSKE VREDNOSTI – IZGUBE ZARADI OSLABITVE

111 Da bi podjetje ugotovilo, ali je neopredmeteno sredstvo oslabljeno, uporabi MRS 36. Ta standard pojasnjuje, kdaj in kako podjetje pregleduje knjigovodsko vrednost svojih sredstev, kako ugotovi nadomestljivo vrednost sredstva in kdaj pripozna ali razveljavi izgubo zaradi oslabitve.

ODSTRANITVE IN ODTUJITVE

112 Pripoznanje neopredmetenega sredstva se mora odpraviti:

(a) ob odtujitvi, ali

(b) kadar se ne pričakuje nikakršne prihodnje gospodarske koristi iz njegove uporabe ali odtujitve.

113 Dobički ali izgube, ki izhajajo iz odprave pripoznanja neopredmetenega sredstva, se ugotovijo kot razlika med morebitnimi čisti donosi ob odtujitvah in knjigovodsko vrednostjo sredstva. Ti se morajo pripoznati v poslovni izid, ko se pripoznanje sredstva odpravi (razen če MRS 17 pri prodaji ali povratnem najemu zahteva drugače). Dobički se ne razvrščajo kot prihodki.

▼M52

114 Neopredmeteno sredstvo se lahko odtuji na različne načine (npr. s prodajo, oddajo v finančni najem ali donacijo). Datum odtujitve neopredmetenega sredstva je datum, ko prejemnik pridobi obvladovanje tega sredstva v skladu z zahtevami iz MSRP 15 – *Prihodki iz pogodb s kupci* za določitev, kdaj je izvršitvena obveza izpolnjena. MRS 17 se uporablja za odtujitev s prodajo in povratnim najemom.

▼B

115 Če podjetje v skladu z načelom pripoznavanja v 21. členu v knjigovodski vrednosti sredstva pripozna strošek zamenjave za del neopredmetenega sredstva, potem odpravi pripoznanje knjigovodske vrednosti zamenjanega dela. Če podjetje ne more določiti knjigovodske vrednosti zamenjanega dela, lahko strošek zamenjave uporabi kot kazalec stroška zamenjanega dela, ko je bil pridobljen ali ustvarjen znotraj podjetja.

▼M12

115A V primeru ponovno pridobljene pravice v poslovni združitvi, če se pravica pozneje ponovno izda (proda) tretji osebi, je treba morebitno povezano knjigovodsko vrednost uporabiti pri določanju dobička ali izgube pri ponovni izdaji.

▼M52

116 Znesek nadomestila, ki se vključi v dobiček ali izgubo zaradi odprave pripoznanja neopredmetenega sredstva, se določi v skladu z zahtevami za določitev transakcijske cene v 47.–72. členu MSRP 15. Poznejše spremembe ocenjenega zneska nadomestila, ki se vključi v dobiček ali izgubo, se obračunajo v skladu z zahtevami za spremembe transakcijske cene v MSRP 15.

▼B

117 Amortizacija neopredmetenega sredstva s končno dobo koristnosti ne preneha, če neopredmeteno sredstvo ni več v uporabi, razen če je bilo v celoti amortizirano ali razvrščeno med sredstva za prodajo (ali vključeno v skupino za odtujitev, razvrščeno med sredstva za prodajo) v skladu z MSRP 5.

RAZKRITJE

Splošno

118 Podjetje mora razkriti za vsako skupino neopredmetenih sredstev naslednje informacije, pri tem pa razlikuje med znotraj podjetja ustvarjenimi neopredmetenimi sredstvi in drugimi neopredmetenimi sredstvi:

(a) ali so dobe koristnosti končne ali nedoločene, in če so končne, dobe koristnosti ali uporabljene amortizacijske stopnje,

(b) metode amortiziranja, uporabljene za neopredmetena sredstva s končnimi dobami koristnosti,

(c) kosmato knjigovodsko vrednost in akumulirane amortizacije (skupaj z akumuliranimi izgubami zaradi oslabitve) na začetku in na koncu obdobja,

(d) vrstične postavke v ►M5 izkazu vseobsegajočega donosa ◄, v katere je všteta amortizacija neopredmetenih sredstev,

(e) prilagajanje knjigovodske vrednosti na začetku in na koncu obdobja, ki kaže:

(i) dodatke, posebej tiste iz razvijanja znotraj podjetja, pridobljene ločeno in pridobljene v poslovnih združitvah,

(ii) sredstva, namenjena za prodajo ali vključena v skupino za odtujitev, ki je namenjena za prodajo v skladu z MSRP 5 ter druge odtujitve,

(iii) povečanja ali zmanjšanja v obdobju zaradi prevrednotenj po 75., 85. in 86. členu ter morebitnih izgub zaradi oslabitve, pripoznanih ali odpravljenih ►M5 v drugem vseobsegajočem donosu ◄ po MRS 36,

(iv) morebitne izgube zaradi oslabitve, pripoznane v poslovnem izidu v obdobju po MRS 36,

(v) morebitne izgube zaradi oslabitve, odpravljene v poslovnem izidu v obdobju po MRS 36,

(vi) amortizacijo, pripoznano v obdobju,

▼B

(vii) čiste tečajne razlike, ki izhajajo iz prevedbe računovodskih izkazov v predstavitveno valuto, in iz prevedbe poslovanja v tujini v predstavitveno valuto podjetja, ter

(viii) druge spremembe knjigovodske vrednosti v obdobju.

119 Vrsta neopredmetenih sredstev je skupina sredstev s podobno naravo in uporabo pri poslovanju podjetja. Posamezne vrste so na primer:

(a) blagovne znamke,

(b) kolofoni in nazivi publikacij,

(c) računalniški programi,

(d) licence in franšize,

(e) avtorske pravice, patenti in druge pravice do industrijske lastnine ter storitvene in poslovne pravice,

(f) recepti, formule, modeli, vzorci, prototipi, ter

(g) neopredmetena sredstva v razvijanju.

Naštete vrste so razčlenjene (sestavljene) v manjše (večje) skupine, če so zato informacije za uporabnike računovodskih izkazov koristnejše.

120 Podjetje razkriva informacije o oslabitvi neopredmetenih sredstev po MRS 36 poleg informacij, ki jih zahtevajo določbe (iii)–(v) 118.(e) člena.

121 MRS 8 zahteva, da podjetje razkrije naravo in znesek spremembe računovodske ocene, ki ima bodisi bistven vpliv v obravnavanem obdobju bodisi se pričakuje, da ga bo imel v naslednjih obdobjih. Takšno razkritje lahko izhaja iz sprememb:

(a) ocene dobe koristnosti neopredmetenega sredstva,

(b) metode amortiziranja, ali

(c) preostalih vrednosti.

122 Podjetje razkrije tudi:

(a) za neopredmeteno sredstvo, za katero se oceni, da ima nedoločeno dobo koristnosti, knjigovodsko vrednost sredstva in razloge, ki podpirajo oceno nedoločene dobe koristnosti. V utemeljitvi podjetje opiše dejavnike, ki so imeli pomembno vlogo pri ugotavljanju, da ima sredstvo nedoločeno dobo koristnosti;

(b) opis, knjigovodsko vrednost in preostalo dobo amortiziranja vsakega posameznega neopredmetenega sredstva, ki je bistveno za računovodske izkaze podjetja;

(c) za neopredmetena sredstva, ki so pridobljena z državno podporo in na začetku pripoznana po pošteni vrednosti (glejte 44. člen):

(i) začetno pripoznano pošteno vrednost,

▼B

(ii) njihovo knjigovodska vrednost, ter

(iii) ali se merijo po pripoznanju po modelu nabavne vrednosti ali po modelu prevrednotenja.

(d) obstoj in knjigovodske vrednosti neopredmetenih sredstev, katerih lastninska pravica je omejena, in knjigovodske vrednosti neopredmetenih sredstev, danih kot poroštvo za obveznosti;

(e) znesek pogodbenih obvez za pridobitev neopredmetenih sredstev.

123 Ko podjetje opisuje dejavnik(-e), ki ima(-jo) pomembno vlogo pri ugotavljanju, da ima neopredmeteno sredstvo nedoločeno dobo koristnosti, upošteva seznam dejavnikov iz 90. člena.

Neopredmetena sredstva, ki se merijo po pripoznanju po modelu prevrednotenja

▼M33

124 **Če se neopredmetena sredstva obračunavajo po prevrednotenih vrednostih, mora podjetje razkriti:**

(a) **po vrstah neopredmetenih sredstev:**

▼B

(i) dejanski datum prevrednotenja,

(ii) knjigovodsko vrednost prevrednotenih neopredmetenih sredstev, ter

▼M33

(iii) **knjigovodsko vrednost, ki bi bila pripoznana, če bi se prevrednotena skupina neopredmetenih sredstev merila po pripoznavanju po modelu nabavne vrednosti v 74. člen; in**

(b) **vrednost prevrednotovalnega presežka, ki se nanaša na neopredmetena sredstva na začetku in na koncu obdobja, z oznako sprememb v obdobju in vseh omejitev pri distribuciji salda na delničarjev.**

(c) [izbrisano]

▼B

125 Zaradi razkrivanja utegne biti potrebno združiti vrste prevrednotenih sredstev v širše skupine. Vrste pa se ne združijo, če bi to povzročilo združitev skupine neopredmetenih sredstev, katerih vrednosti so izmerjene po modelu nabavne vrednosti in po modelu prevrednotenja.

Vrednost porabe pri raziskovanju in razvijanju

126 Podjetje razkrije agregatni znesek vrednosti porabe pri raziskovanju in razvijanju, pripoznan kot odhodek v obdobju.

127 Vrednost porabe pri raziskovanju in razvijanju obsega vse vrednosti porabe, ki se lahko pripisujejo neposredno dejavnostim raziskovanja ali razvijanja (glejte 66. in 67. člen za napotek o vrsti porabe, ki se upošteva za potrebe razkrivanja po 126. členu).

Druge informacije

128 Podjetju se priporoča, vendar se od njega ne zahteva dajanje naslednjih informacij:

(a) opis vsakega v celoti amortiziranega neopredmetenega sredstva, ki se še uporablja, ter

▼B

(b) kratek opis pomembnih neopredmetenih sredstev, ki jih obvladuje podjetje, a niso pripoznana kot sredstva, ker niso zadostila sodilom za pripoznavanje iz tega standarda ali ker so bila pridobljena ali ustvarjena, preden je začel veljati MRS 38 – *Neopredmetena sredstva*, ki je bil izdan leta 1998.

PREHODNE DOLOČBE IN DATUM UVELJAVITVE

▼M12

_____

130 Podjetje mora uporabljati ta standard:

▼B

(a) za obračunavanje neopredmetenih sredstev, pridobljenih v poslovnih združitvah z datumom pogodbe 31. marec 2004 ali kasneje, ter

(b) za obračunavanje vseh drugih neopredmetenih sredstev za naprej od začetka letnega obdobja, ki se začne 31. marca 2004 ali kasneje. Tako podjetje ne prilagodi knjigovodske vrednosti neopredmetenih sredstev, pripoznanih na ta datum. Vendar pa podjetje na ta datum uporabi ta standard za ponovno oceno dob koristnosti takšnih neopredmetenih sredstev. Če podjetje zaradi te ponovne ocene spremeni svojo oceno dobe koristnosti sredstva, se ta sprememba obračunava kot sprememba računovodske ocene v skladu z MRS 8.

130A Podjetje mora uporabljati spremembe v 2. členu za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2006 ali pozneje. Če podjetje uporabi MSRP 6 za zgodnejše obdobje, te spremembe veljajo tudi za tako zgodnejše obdobje.

▼M5

130B MRS 1 *Predstavljanje računovodskih izkazov* (kakor je bil popravljen 2007) je spremenil terminologijo, ki se uporablja v celotnih MSRP. Poleg tega je spremenil 85., 86. in 118.(e)(iii) člen. Podjetje mora uporabljati te spremembe za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2009 ali pozneje. Če podjetje uporabi MRS 1 (kakor je bil popravljen 2007) za zgodnejše obdobje, morajo te spremembe veljati tudi za tako zgodnejše obdobje.

▼M22

130C MSRP 3 (kakor je bil popravljen leta 2008) je spremenil 12., 33.–35., 68., 69., 94. in 130. člen, izbrisal 38. in 129. člen ter dodal 115.A člen. *Izboljšave MSRP*, izdane aprila 2009, so spremenile 36. in 37. člen. Podjetje mora uporabljati navedene spremembe za naprej za letna obdobja, ki se začnejo 1. julija 2009 ali pozneje. Zato zneskov, pripoznanih za neopredmetena sredstva in dobro ime v prejšnjih poslovnih združitvah, ni dovoljeno prilagoditi. Če podjetje uporabi MSRP 3 (popravljen leta 2008) za zgodnejše obdobje, mora te spremembe uporabiti za tako zgodnejše obdobje in to dejstvo razkriti.

▼M8

130D 69., 70. in 98. člen so bili spremenjeni ter odstavek 69A je bil dodan v okviru *Izboljšav MSRP*, objavljenih maja 2008. Podjetje uporablja te spremembe za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2009 ali po tem datumu. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporabi spremembe za zgodnejše obdobje, ta podatek razkrije.

▼M33

———————

▼M32

130F Z MSRP 10 in MSRP 11 *Skupni aranžmaji*, ki sta bila izdana maja 2011, je bil spremenjen 3.(e) člen. Podjetje mora uporabiti navedeno spremembo, kadar uporablja MSRP 10 in MSRP 11.

▼M33

130G Z MSRP 13, ki je bil izdan maja 2011, so bili spremenjeni 8., 33., 47., 50., 75., 78., 82., 84., 100. in 124. člen ter izbrisani 39.–41. in 130.E člen. Podjetje mora uporabiti navedene spremembe, kadar uporablja MSRP 13.

▼M43

130H *Cikel letnih izboljšav MSRP 2010–2012*, ki je bil izdan decembra 2013, je spremenil 80. člen. Podjetje mora uporabljati navedeno spremembo za letna obdobja, ki se začnejo 1. julija 2014 ali pozneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje to spremembo uporabi za zgodnejše obdobje, mora to razkriti.

130I Podjetje mora uporabljati spremembo iz *Cikla letnih izboljšav MSRP 2010–2012* za vsa prevrednotenja, pripoznana v letnih obdobjih, ki se začnejo na dan prve uporabe navedene spremembe ali po tem datumu in v letnem obdobju neposredno pred datumom začetne uporabe. Podjetje lahko predstavi tudi prilagojene primerjalne informacije za katera koli predstavljena zgodnejša obdobja, vendar pa tega ni zavezano storiti. Če podjetje predstavi neprilagojene primerjalne informacije za katerokoli zgodnejše obdobje, jasno opredeli informacije, ki niso bile prilagojene, navede, da so bile predstavljene na drugačni podlagi, in razloži to podlago.

▼M47

130J *Pojasnitev sprejemljivih metod amortizacije* (spremembe MRS 16 in MRS 38), izdana maja 2014, spremenjena 92. in 98. člen ter dodani 98.A–98.C členi. Podjetje mora uporabljati navedene spremembe za naprej za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2016 ali pozneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporablja te spremembe za zgodnejše obdobje, mora to razkriti.

▼M52

130K Z MSRP 15 – *Prihodki iz pogodb s kupci*, izdanim maja 2014, so bili spremenjeni 3., 114. in 116. člen. Podjetje mora uporabljati navedene spremembe, kadar uporablja MSRP 15.

▼B

Zamenjave podobnih sredstev

131 Zahteva v 129. in 130.(b) členu, da se ta standard uporablja za naprej, pomeni, da če je bila zamenjava sredstev merjena pred datumom uveljavitve tega standarda na podlagi knjigovodske vrednosti opuščenega sredstva, podjetje ne formulira na novo knjigovodske vrednosti pridobljenega sredstva, da bi kazala njegovo pošteno vrednost na datum prevzema.

▼B

Uporaba pred tem datumom

132 Podjetjem, za katere velja 130. člen, se priporoča, da zahteve tega standarda uporabijo pred datumom uveljavitve, določenim v 130. členu. Če podjetje ta standard uporablja pred navedenimi datumi uveljavitve, potem od istega datuma uporablja tudi MSRP 3 in MSRP 36 (kakor je bil popravljen 2004).

RAZVELJAVITEV MRS 38 – (IZDAN 1998)

133 Ta standard nadomešča MRS 38 – *Neopredmetena sredstva* (izdan 1998).

▼B

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 39

Finančni instrumenti: pripoznavanje in merjenje

▼M53 _____

▼B

PODROČJE UPORABE

▼M53

2 **Ta standard morajo uporabljati vsa podjetja za vse finančne instrumente, ki spadajo v področje uporabe MSRP 9 *Finančni instrumenti*, če in v obsegu, v katerem:**

(a) MSRP 9 dovoljuje, da se uporabljajo zahteve glede obračunavanja varovanja pred tveganjem iz tega standarda, in

(b) je finančni instrument del razmerja varovanja pred tveganjem, ki izpolnjuje pogoje za obračunavanje varovanja pred tveganjem v skladu s tem standardom.

▼B

(i) terjatve iz najemov, ki jih pripozna najemodajalec, so podvržene določbam o odpravljanju pripoznavanja in razveljavitvi oslabitve iz tega standarda (glejte 15.–37., 58., 59., 63.–65. člen, in Prilogo A, AG36.–AG52. in AG84.–AG93. člen),

(ii) za obveznosti iz najemov, ki jih pripozna najemojemalec, veljajo določbe o odpravljanju pripoznavanja iz tega standarda (glejte 39.–42. člen, in Prilogo A, AG57.–AG63. člen), ter

(iii) za izpeljane instrumente, ki so vstavljeni v najemih, veljajo določbe iz tega standarda (glejte 10.–13. člen, in Prilogo A, AG27.–AG33. člen).

(c) pravicah in obvezah zaposlovalcev po programih zaslužkov zaposlencev, za katere velja MRS 19 *Zaslužki zaposlencev*.

▼M6

(d) finančnih instrumentov, ki jih izda podjetje in ki ustrezajo opredelitvi pojma kapitalski instrument iz MRS 32 (vključno z opcijami in nakupnimi boni) ali ki jih je treba razvrstiti kot kapitalski instrument v skladu s 16.A in 16.B členom ali 16.C in 16.D členom MRS 32. Vendar imetnik takšnih kapitalskih instrumentov uporabi ta standard za navedene instrumente, razen če so v skladu z izjemo iz točke (a) zgoraj.

▼B

(e) pravicah in obvezah, ki nastanejo na podlagi (i) zavarovalne pogodbe, opredeljene v MSRP 4 *Zavarovalne pogodbe,* razen pravic in obvez izdajatelja, ki nastanejo na podlagi zavarovalne pogodbe, ki ustreza opredelitvi pogodb o finančnem poroštvu iz 9. člena, ali (ii) pogodbe, ki je zajeta v MSRP 4, ker vsebuje možnost diskrecijske udeležbe. Vendar ta standard velja za izpeljani finančni instrument, ki je vstavljen v pogodbo, ki je zajeta v MSRP 4, če sam izpeljani finančni instrument ni pogodba po MSRP 4 (glejte 10.–13. člen in Prilogo A, AG27.–AG33. člen tega standarda). Poleg tega se izdajatelj pogodb o finančnem poroštvu, če je predhodno izrecno izjavil, da take pogodbe obravnava kot zavarovalne pogodbe, in je uporabil obračunavanje, ki se uporablja za zavarovalne pogodbe, lahko odloči, da bo za take pogodbe o finančnem poroštvu uporabljal ta standard ali MSRP 4 (glejte AG4. in AG4.A člen). Izdajatelj se lahko odloča za vsako pogodbo posebej, odločitev za vsako pogodbo pa je nepreklicna.

▼M12

_____

▼M38

(g) katero koli terminsko pogodbo med prevzemnikom in delničarjem, ki prodaja, o nakupu ali prodaji prevzetega podjetja, ki bo na prihodnji datum prevzema privedla do poslovne združitve v okviru področja uporabe MSRP 3 *Poslovne združitve*. Veljavnost terminske pogodbe ne sme biti daljša od razumnega obdobja, ki je navadno potrebno za pridobitev morebitnih dovoljenj in dokončanje transakcije.

▼B

(h) obvezah iz posojil, razen tistih iz 4. člena. Izdajatelj obvez iz posojil mora uporabljati MRS 37 *Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva* za obveze iz posojil, ki niso zajete v ta standard. Za vse obveze iz posojil pa se uporabljajo določbe o odpravljanju pripoznavanja iz tega standarda (glejte 15.–42. člen in Prilogo A, AG36.–AG63. člen).

(i) finančnih instrumentih, pogodbah in obveznostih iz plačilnih transakcij z delnicami, za katere velja MSRP 2 *Plačilo z delnicami*, razen pogodbah v okviru 5.–7. člena tega standarda, za katere se uporablja ta standard.

(j) pravicah do izplačil, s katerimi se podjetju povrne poraba, so potrebna za poravnavo obveznosti, ki jo pripozna kot rezervacijo v skladu z MRS 37 ali za katero je v prejšnjem obdobju pripoznalo rezervacijo v skladu z MRS 37.

▼M52

(k) pravice in obveze v okviru MSRP 15 – *Prihodki iz pogodb s kupci*, ki so finančni instrumenti, razen za tiste, za katere MSRP 15 določa, da se obračunavajo v skladu z MSRP 9.

▼M52

2A **Zahteve iz tega standarda glede oslabitve se uporabljajo za tiste pravice, za katere MSRP 15 določa, da se obračunavajo v skladu s tem standardom za namene pripoznavanja izgub zaradi oslabitve.**

▼B

3 [Izbrisano.]

▼M53

4–7 [Izbrisano.]

▼B

OPREDELITVE POJMOV

▼M53

8 Izrazi, opredeljeni v MSRP 13, MSRP 9 in MRS 32 se v tem standardu uporabljajo v pomenu, kot je določen v Prilogi A k MSRP 13, Prilogi A k MSRP 9 in 11. členu MRS 32. V MSRP 13, MSRP 9 in MRS 32 so opredeljeni naslednji izrazi:

— odplačna vrednost finančnega sredstva ali finančne obveznosti

— odprava pripoznanja

— izpeljani (finančni) instrument (tudi izvedeni finančni instrument)

— metoda efektivnih obresti

— efektivna obrestna mera

— kapitalski instrument

— poštena vrednost

— finančno sredstvo

— finančni instrument

— finančna obveznost

in podani napotki o uporabi teh opredelitev.

▼M43

9 **V tem standardu so uporabljeni naslednji izrazi, katerih pomeni so natančno določeni:**

▼M53

_____

▼B

Opredelitve pojmov v zvezi z obračunavanjem varovanja pred tveganjem

Trdna obveza je zavezujoč sporazum o zamenjavi natančno določene količine dejavnikov po natančno določeni ceni na natančno določen prihodnji dan ali dneve.

Napovedana transakcija je neobvezna, vendar verjetna, predvidena transakcija v prihodnosti.

Instrument za varovanje pred tveganjem je določen izpeljani finančni instrument (samo za namene varovanja pred valutnim tveganjem) ali določeno neizpeljano finančno sredstvo ali neizpeljana finančna obveznost, katere(-ga) poštena vrednost ali denarni tokovi bodo po pričakovanju pobotali spremembo poštene vrednosti ali denarnih tokov pred tveganjem varovane postavke (72.–77. člen in Priloga A, AG94.–AG97. člen dopolnjujejo opredelitev instrumenta za varovanje pred tveganjem).

▼B

Pred tveganjem varovana postavka je sredstvo, obveznost, trdna obveza ali zelo verjetna napovedana transakcija ali čista naložba v poslovanje v tujini, ki (a) izpostavlja podjetje tveganju sprememb poštene vrednosti ali sprememb prihodnjih denarnih tokov in (b) je za namene obračunavanja varovanja pred tveganjem določen kot varovan pred tveganjem (78.–84. člen in Priloga A, AG98.–AG101. člen dopolnjujejo opredelitev pred tveganjem varovanih postavk).

Uspešnost varovanja pred tveganjem je stopnja, po kateri se spremembe poštene vrednosti ali denarnih tokov varovane postavke, ki so pripisljive varovanju pred tveganjem, pobotajo s spremembami poštene vrednosti ali denarnih tokov z instrumentom za varovanje pred tveganjem (glejte Prilogo A, AG105.–AG113. člen).

▼M53

_____

▼B

VAROVANJE PRED TVEGANJEM

▼M53

71 **Če podjetje uporablja MSRP 9 in za računovodsko usmeritev ni izbralo, da bo še naprej uporabljalo zahteve glede obračunavanja varovanja pred tveganjem iz tega standarda (glej 7.2.19. člen MSRP 9), mora uporabljati zahteve glede obračunavanja varovanja pred tveganjem iz poglavja 6 MSRP 9. Vendar pa lahko podjetje za varovanje poštene vrednosti izpostavljenosti dela portfelja finančnih sredstev ali finančnih obveznosti obrestnemu tveganju v skladu s 6.1.3. členom MSRP 9 uporabi zahteve glede obračunavanja varovanja pred tveganjem iz tega standarda namesto zahtev iz MSRP 9. V takem primeru mora podjetje uporabiti posebne zahteve za obračunavanje varovanja pred tveganjem tudi za varovanje portfelja pred obrestnim tveganjem (glej 81.A, 89.A in AG114.–AG132. člen).**

▼B

Instrumenti za varovanje pred tveganjem

Primernost instrumentov

72 Ta standard ne omejuje okoliščin, v katerih je izpeljani finančni instrument mogoče določiti kot instrument za varovanje pred tveganjem, če so izpolnjeni pogoji iz 88. člena, razen pri nekaterih pisnih opcijah (glejte Prilogo A, AG94. člen). Vendar se lahko neizpeljano finančno sredstvo ali neizpeljana finančna obveznost določi kot instrument za varovanje pred tveganjem le pri varovanju pred valutnim tveganjem.

▼M8

73 Za namene obračunavanja varovanja pred tveganjem se lahko kot instrumenti za varovanje pred tveganjem označijo le instrumenti, ki vključujejo stranko zunaj poročajočega podjetja (tj. zunaj skupine ali posameznega podjetja, o katerem se poroča). Čeprav lahko posamezna podjetja v konsolidirani skupini ali oddelki v podjetju opravljajo transakcije za varovanje pred tveganjem z drugimi podjetji v skupini ali oddelki v podjetju, so vse takšne transakcije znotraj skupine izločene pri konsolidaciji. Zato takšne transakcije za varovanje pred tveganjem ne izpolnjujejo pogojev za obračunavanje varovanja pred tveganjem v konsolidiranih računovodskih izkazih skupine. Vendar lahko izpolnjujejo pogoje za obračunavanje varovanja pred tveganjem v posameznih ali ločenih računovodskih izkazih posameznih podjetij v skupini, če so zunaj podjetja, o katerem se poroča.

▼B

Določanje instrumentov za varovanje pred tveganjem

74 Praviloma obstaja ena sama mera poštene vrednosti instrumenta za varovanje pred tveganjem kot celote, dejavniki, ki povzročajo spremembe poštene vrednosti, pa so med seboj odvisni. Tako so razmerja pri varovanju pred tveganjem v podjetju namenjena za instrument za varovanje pred tveganjem kot celoto. Edine dovoljene izjeme so:

(a) ločevanje notranje vrednosti in časovne vrednosti opcijske pogodbe ter določitev samo spremembe notranje vrednosti opcije kot instrumenta za varovanje pred tveganjem, ter izkjučitev spremembe časovne vrednosti, ter

(b) ločevanje obresti in cene ob takojšnjem plačilu v terminski pogodbi.

Te izjeme so dovoljene, ker je na splošno mogoče notranjo vrednost opcije in premijo pri rokovni pogodbi izmeriti ločeno. Razgibana strategija varovanja pred tveganjem, ki ocenjuje tako notranjo vrednost kot tudi časovno vrednost opcijske pogodbe, je lahko primerna za obračunavanje varovanja pred tveganjem.

75 Del celotnega instrumenta za varovanje pred tveganjem, na primer 50 odstotkov nominalnega zneska, je lahko določen kot instrument za varovanje pred tveganjem v razmerju varovanja pred tveganjem. Vendar razmerje varovanja pred tveganjem morda ni določeno zgolj za del obdobja, v katerem je instrument za varovanje pred tveganjem neizrabljen.

76 Posamezen instrument za varovanje pred tveganjem je lahko določen kot varovanje pred več kot eno vrsto tveganja, če je (a) tveganje, pred katerim varuje, jasno opredeljeno; (b) uspešnost varovanja pred tveganjem možno dokazati; in (c) možno zagotoviti posebno določitev instrumenta za varovanje pred tveganjem in različna stanja tveganja.

77 Dva ali več izpeljanih finančnih instrumentov, ali njihov(-i) sorazmerni delež(-i) (ali pri varovanju pred valutnim tveganjem, dva ali več neizpeljanih instrumentov ali njihov sorazmerni del, ali kombinacija izpeljanih in neizpeljanih finančnih instrumentov ali njihov sorazmerni del) lahko presojamo v kombinaciji in skupaj določimo kot instrumente za varovanje pred tveganjem, tudi takrat, ko tveganje/tveganja, ki izhaja(-jo) iz nekaterih izpeljanih finančnih instrumentov, pobota(-jo) tiste, ki izhajajo iz drugih. Vendar pa opcija z vnaprej določeno najnižjo in najvišjo obrestno mero ali drug izpeljani finančni instrument, ki vključuje pisno opcijo in nakupno opcijo, ni primeren za instrument varovanja pred tveganjem, če je dejansko čista pisna opcija (za katero je prejeta čista premija). Podobno sta lahko dva ali več instrumentov (ali njihovi sorazmerni deli) določena(-i) za varovanje pred tveganjem le takrat, če nobeden od njih ni pisna opcija ali čista pisna opcija.

Pred tveganjem varovane postavke

Primernost postavke

78 Pred tveganjem varovana postavka je lahko pripoznano sredstvo ali obveznost, nepripoznana trdna obveza ali močno verjetna napovedana transakcija ali čista finančna naložba v poslovanje v tujini. Pred tveganjem varovana postavka je lahko (a) posamezno sredstvo, obveznost, trdna obveza, zelo verjetna napovedana transakcija, ali čista finančna naložba v poslovanje v tujini, (b) skupina sredstev, obveznosti, trdih obvez, zelo verjetnih napovedanih transakcij, ali čistih finančnih naložb v poslovanje v tujini s podobnimi značilnostmi glede tveganja, ali (c) v portfelju varovanja samo pred obrestnim tveganjem, del portfelja s finančnimi sredstvi ali finančnimi obveznostmi, ki so varovana(-e) pred tveganji.

▼M53

_____

▼B

►M22 80 Za namene obračunavanja varovanja pred tveganjem je mogoče kot postavke, varovane pred tveganjem, določiti samo sredstva, obveznosti, trdne obveze ali zelo verjetne napovedane transakcije, ki vključujejo stranko zunaj podjetja. ◄ ►M38 Iz tega sledi, da se obračunavanje varovanja pred tveganji lahko uporablja za transakcije med podjetji v isti skupini le v posameznih ali ločenih računovodskih izkazih teh podjetij in ne v konsolidiranih računovodskih izkazih skupine, razen v konsolidiranih računovodskih izkazih naložbenega podjetja, kot je opredeljeno v MSRP 10, kjer transakcije med naložbenim podjetjem in njegovimi odvisnimi podjetji, merjene po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, ne bodo izključene iz konsolidiranih računovodskih izkazov. ◄ V skladu z MRS 21 devizne tečajne razlike za notranje denarne postavke v skupini niso povsem odpravljene ob konsolidaciji, če se s takšno notranjo denarno postavko opravljajo posli med dvema podjetjema v skupini, ki imata različne funkcijske valute. Poleg tega je valutno tveganje zelo verjetnega napovedanega notranjega posla v skupini lahko postavka, varovana pred tveganjem v konsolidiranih računovodskih izkazih, če je navedeni posel denominiran v valuti, ki ni funkcijska valuta podjetja, ki sklepa posel, in bo valutno tveganje vplivalo na skupinski poslovni izid.

Določanje finančnih postavk kot pred tveganjem varovane postavke

81 Če je pred tveganjem varovana postavka finančna obveznost, je lahko varovana pred tveganjem, ki je povezano samo z delom njenih denarnih tokov ali poštene vrednosti (kot na primer eden ali več izbranih pogodbenih denarnih tokov ali njihovih delov, ali odstotek poštene vrednosti), če je mogoče izmeriti uspešnost tveganja. Na primer, prepoznaven in posebej izmerljiv del izpostavljenosti tveganjem zaradi sprememb obrestnih mer obrestonosnega sredstva ali obrestonosne obveznosti se lahko označi kot varovano tveganje (kot npr. obrestna mera brez tveganja ali sestavina normne obrestne mere za celotno izpostavljenost tveganjem zaradi sprememb obrestnih mer finančnega instrumenta, ki je varovan pred tveganjem).

81A Pri varovanju poštene vrednosti pred tveganjem obrestne izpostavljenosti portfelja finančnih sredstev ali finančnih obveznosti (in samo pri takšnem varovanju) se lahko varovani del in ne posamezna sredstva (ali obveznosti) označi z zneskom valute (npr. znesek v dolarjih, evrih, funtih ali randih). Čeprav lahko portfelj za namene obvladovanja tveganja vsebuje sredstva in obveznosti, je določeni znesek označen kot znesek sredstev ali znesek obveznosti. Oznaka čiste vrednosti, ki vključuje sredstva in obveznosti, ni dovoljena. Podjetje lahko zavaruje pred tveganjem del obrestnih tveganj, ki so povezana z njihovo označeno vrednostjo. Na primer, pri varovanju portfelja, ki vsebuje predujmljena sredstva pred tveganjem, lahko podjetje varuje pred tveganjem spremembe poštene vrednosti kot posledice spremembe pred tveganjem varovane obrestne mere na podlagi pričakovanih in ne pogodbeno določenih rokov za popravek cen. […].

▼B

Določanje nefinančnih postavk kot pred tveganjem varovane postavke

82 Če je pred tveganjem varovana postavka nefinančno sredstvo ali nefinančna obveznost, mora biti določena kot postavka, varovana bodisi (a) pred valutnim tveganjem bodisi (b) v celoti pred vsemi vrstami tveganj, ker je težko osamiti in meriti ustrezne dele sprememb denarnih tokov ali poštene vrednosti, ki bi bili pripisani posameznim tveganjem, razen valutnim.

Določanje skupin postavk kot pred tveganjem varovane postavke

83 Podobna sredstva in podobne obveznosti je treba združiti in varovati pred tveganjem kot skupino le, če so posamezna sredstva oziroma posamezne obveznosti v skupini izpostavljeni tveganju, pred katerim so varovani. Poleg tega se pričakuje, da bo sprememba poštene vrednosti, ki jo je mogoče pripisati varovanemu tveganju pri vsaki posamezni postavki v skupini, približno sorazmerna celotni spremembi poštene vrednosti, ki je pripisljiva varovanemu tveganju pri celotni skupini postavk.

84 Ker podjetje ocenjuje uspešnost varovanja pred tveganjem s primerjavo spremembe vrednosti ali denarnega toka instrumenta za varovanje pred tveganjem (ali skupine podobnih instrumentov za varovanje pred tveganjem) in pred tveganjem varovane postavke (ali skupine podobnih pred tveganjem varovanih postavk), primerjanje instrumenta za varovanje pred tveganjem s celotnim čistim stanjem (na primer čisto stanje vseh sredstev s stalno obrestno mero in obveznosti s stalno obrestno mero s podobnimi zapadlostmi v plačilo), in ne s posamezno pred tveganjem varovano postavko, ni primerno za obračunavanje varovanja pred tveganjem.

Obračunavanje varovanja pred tveganjem

85 Obračunavanje varovanja pred tveganjem pripoznava pobotne vplive, ki jih imajo spremembe poštenih vrednosti instrumenta za varovanje pred tveganjem in pred tveganjem varovanih postavk na poslovni izid.

86 Razmerja varovanja pred tveganjem so treh vrst:

(a) *varovanje poštene vrednosti pred tveganjem*: varovanje pred izpostavljenostjo spremembam, in sicer poštene vrednosti pripoznane(-ga) sredstva ali obveznosti, ali nepripoznane trdne obveze, ali določenega dela takšne(-ga) sredstva, obveznosti ali trdne obveze, ki jo je mogoče pripisati posameznemu tveganju in lahko vpliva na poslovni izid;

(b) *varovanje denarnih tokov pred tveganjem*: varovanje pred izpostavljenostjo spremenljivosti denarnih tokov, ki (i) jih je mogoče pripisati posameznemu tveganju, povezanem s pripoznanim sredstvom ali obveznostjo (kot so vsa ali nekatera prihodnja plačila obresti za dolg s spremenljivo obrestno mero) ali zelo verjetnimi napovedanimi transakcijami, in (ii) lahko vpliva na poslovni izid.

(c) *varovanje čiste finančne naložbe v poslovanje v tujini pred tveganjem*, kot je opredeljeno v MRS 21.

87 Varovanje pred valutnim tveganjem iz trdne obveze se lahko obračunava kot varovanje poštene vrednosti ali kot varovanje denarnega toka pred tveganjem.

▼M53

88 **Razmerja varovanja pred tveganjem izpolnjujejo pogoje za obračunavanje varovanja pred tveganjem v skladu z 89.–102. členom samo, kadar so izpolnjeni vsi naslednji pogoji:**

▼B

(a) Ob uvedbi varovanja pred tveganjem obstajajo formalne listine o razmerju varovanja pred tveganjem in o cilju ravnanja s tveganjem v podjetju ter o strategiji projekta varovanja pred tveganjem. Te listine morajo vsebovati opredelitev instrumentov za varovanje pred tveganjem, pred tveganjem varovane postavke ali transakcije, vrsto tveganja, pred katerim se varuje, in kako bo podjetje ocenilo uspešnost instrumentov za varovanje pred tveganjem pri njihovem soočanju z izpostavljenostjo spremembam poštene vrednosti varovane postavke ali varovanih denarnih tokov transakcije, ki se pripisujejo varovanju pred tveganjem.

(b) Pričakuje se zelo uspešno varovanje pred tveganjem (glejte Prilogo A, AG105.–AG113. člen) pri doseganju pobotanih sprememb poštene vrednosti ali denarnih tokov, ki se pripisujejo varovanemu tveganju, v skladu s strategijo ravnanja s tveganji pri takšnem posebnem razmerju varovanja, podprto z izvirnimi listinami.

(c) Pri varovanju pred denarnotokovnimi tveganji mora biti napoveddena transakcija, ki je predmet varovanja, zelo verjetna in izpostavljena spremembam denarnih tokov, ki lahko odločilno vplivajo na poslovni izid.

▼M53

(d) Uspešnost varovanja pred tveganjem je mogoče zanesljivo izmeriti, tj. pošteno vrednost ali denarne tokove pred tveganjem varovane postavke, ki jih je mogoče pripisati varovanemu tveganju, in pošteno vrednost instrumenta za varovanje pred tveganjem, je mogoče zanesljivo izmeriti.

▼B

(e) Varovanje pred tveganjem se ocenjuje na ustaljen način in se spozna kot zelo uspešno v vseh obdobjih poročanja, za katere je bilo varovanje pred tveganjem določeno.

Varovanje poštene vrednosti pred tveganjem

▼M53

89 **Če varovanje poštene vrednosti pred tveganjem v obdobju izpolnjuje pogoje iz 88. člena, se obračunava, kot sledi:**

▼B

(a) dobiček ali izguba iz ponovnega merjenja instrumenta za varovanje pred tveganjem po pošteni vrednosti (za izpeljani finančni instrument za varovanje pred tveganjem) ali valutno sestavino njegove knjigovodske vrednosti, izmerjene po MRS 21 (za neizpeljani finančni instrument za varovanje pred tveganjem), se takoj pripozna v poslovnem izidu, ter

▼M53

(b) dobiček ali izguba pri varovani postavki, ki ju je mogoče pripisati varovanemu tveganju, se morata uporabiti za prilagoditev knjigovodske vrednosti varovane postavke in biti pripoznana v poslovnem izidu. To velja, če se varovana postavka sicer meri po nabavni vrednosti. Pripoznanje dobička ali izgube, ki ju je mogoče pripisati varovanemu tveganju, v poslovnem izidu se izvede, če je pred tveganjem varovana postavka finančno sredstvo, ki se meri po pošteni vrednosti prek drugega vseobsegajočega donosa v skladu s 4.1.2.A členom MSRP 9.

▼B

89A Pri varovanju poštene vrednosti pred tveganjem (spremembe) izpostavljenosti portfelja finančnih sredstev ali finančnih obveznosti tveganjem zaradi sprememb obrestnih mer (in samo pri takšnem varovanju), se zahteva v 89.(b) členu lahko izpolni, če je dobiček ali izgubo, ki se lahko pripiše varovani postavki, predstavljen(-a) bodisi:

(a) v eni sami vrstični postavki v sredstvih, za tista obdobja za popravek, za katera je varovana postavka sredstvo, ali

(b) v eni sami vrstični postavki v obveznostih, za tista obdobja za popravek, za katera je varovana postavka obveznost.

Ločene vrstične postavke iz točke (a) in (b) zgoraj je treba predstaviti zraven finančnih sredstev ali finančnih obveznosti. Zneski v teh vrstičnih postavkah se odstranijo iz ►M5 izkaza finančnega položaja ◄, ko se odpravi pripoznanje sredstev ali obveznosti, na katere se nanašajo.

▼M53

90 Če se varujejo samo določena tveganja, ki jih je mogoče pripisati pred tveganjem varovani postavki, se morajo pripoznane spremembe poštene vrednosti pred tveganjem varovane postavke, ki niso povezane z varovanim tveganjem, pripoznati, kot je določeno v 5.7.1. členu MSRP 9.

▼M40

91 Podjetje mora za naprej prenehati obračunavati varovanje pred tveganjem, določeno v 89. členu, če:

(a) instrument za varovanje pred tveganjem preneha veljati ali se proda, odpove ali izkoristi. Za ta namen se zamenjava ali prevalitev instrumenta za varovanje pred tveganjem na drug instrument za varovanje pred tveganjem ne obravnava kot prenehanje veljavnosti ali odpoved, če je del olistinjene strategije podjetja o varovanju pred tveganjem. Poleg tega se za ta namen ne šteje, da je prišlo do prenehanja veljavnosti ali odpovedi instrumenta za varovanje pred tveganjem, če:

(i) se pogodbenice instrumenta za varovanje pred tveganjem kot posledica zakonov ali drugih predpisov ali uvedbe zakonov ali drugih predpisov strinjajo, da ena ali več klirinških nasprotnih strank nadomesti prvotno nasprotno stranko, da postane nova nasprotna stranka vsake od pogodbenic. Za ta namen je klirinška nasprotna stranka centralna nasprotna stranka (včasih se imenuje „klirinška organizacija“ ali „klirinška agencija“) ali podjetje ali podjetja, na primer klirinški član klirinške organizacije ali stranka klirinškega člana klirinške organizacije, ki delujejo kot nasprotna stranka, da bi izvedli kliring prek centralne nasprotne stranke. Če pogodbenice instrumenta za varovanje pred tveganjem nadomestijo svoje prvotne nasprotne stranke z različnimi nasprotnimi strankami, pa se ta odstavek uporablja le, če vsaka od teh pogodbenic izvede kliring z isto centralno nasprotno stranko;

▼M40

(ii) so morebitne druge spremembe instrumenta za varovanje pred tveganjem omejene na tiste, ki so potrebne za izvedbo take nadomestitve nasprotne stranke. Takšne spremembe so omejene na tiste v skladu s pogoji, ki bi bili pričakovani, če bi kliring instrumenta za varovanje pred tveganjem prvotno izvedla klirinška nasprotna stranka. Te spremembe vključujejo spremembe zahtev glede jamstev, pravic za pobotanje terjatev in obveznosti ter zaračunanih dajatev;

▼B

(b) varovanje pred tveganjem ne zadošča več sodilom za obračunavanje varovanja pred tveganjem iz 88. člena, ali

(c) podjetje prekliče označitev.

92 Vsaka prilagoditev knjigovodske vrednosti varovanega finančnega instrumenta pred tveganjem, za katero se uporabi metoda efektivnih obresti, (ali na primer varovanja portfelja pred obrestnim tveganjem pri posamezni vrstični postavki v ►M5 izkazu finančnega položaja ◄, kot je opisano v 89.A členu), ki izhaja iz 89.(b) člena, se obračuna s poslovnim izidom. Amortizacija se lahko začne takoj, ko nastane potreba po prilagoditvi, in se mora začeti najpozneje takrat, ko se pred tveganjem varovana postavka ne prilagaja več spremembam svoje poštene vrednosti, pripisane tveganju, pred katerim je varovana. Prilagoditev je zasnovana na ponovno izračunani efektivni obrestni meri na datum, ko se amortizacija začne. Vendar pa, če pri varovanju poštene vrednosti pred tveganjem (spremembe) izpostavljenosti portfelja finančnih sredstev ali finančnih obveznosti tveganjem zaradi sprememb obrestnih mer (in samo pri takšnem varovanju), obračunavanje po ponovno izračunani efektivni obrestni meri ni mogoče, se prilagoditev obračuna po metodi enakomernega časovnega amortiziranja. Prilagoditve se obračunajo v celoti ob zapadlosti finančnega instrumenta, pri varovanju portfelja pred obrestnim tveganjem pa ob poteku tega časovnega obdobja za prilagoditev.

93 Če se nepripoznana trdna obveza določi kot pred tveganjem varovana postavka, se poznejša kumulativna sprememba poštene vrednosti trdne obveze, ki jo je mogoče pripisati varovanemu tveganju, pripozna kot sredstvo ali obveznost z ustreznim dobičkom ali izgubo, ki se pripozna v poslovnem izidu (glejte 89.(b) člen). Spremembe poštene vrednosti instrumenta za varovanje pred tveganjem se tudi pripoznajo v poslovnem izidu.

94 Če podjetje sklene trdno obvezo za pridobitev sredstva ali prevzem obveznosti, ki je varovana postavka v okviru varovanja poštene vrednosti pred tveganjem, se začetna knjigovodska vrednost sredstva ali obveznosti, ki izhaja iz izpolnitve trdne obveze s strani podjetja, prilagodi, tako da vključi kumulativno spremembo poštene vrednosti trdne obveze, ki jo je mogoče pripisati varovanemu tveganju, pripoznanem v ►M5 izkazu finančnega položaja ◄.

Varovanje denarnih tokov pred tveganjem

95 Če varovanje denarnih tokov pred tveganjem v obdobju izpolnjuje pogoje iz 88. člena, se obračuna tako:

(a) del dobička ali izgube iz instrumenta za varovanje pred tveganjem, ki je opredeljen kot uspešno varovanje pred tveganjem (glejte 88. člen) se ►M5 pripozna v drugem vseobsegajočem donosu ◄, ter

(b) neuspešni del dobička ali izgube pri instrumentu za varovanje pred tveganjem se tudi pripozna v poslovnem izidu.

▼M53

96 Natančneje se varovanje denarnega toka pred tveganjem obračunava, kot sledi:

▼B

(a) ločena sestavina lastniškega kapitala, ki je povezana z instrumentom za varovanje pred tveganjem, se prilagodi manjšemu izmed tehle dveh (absolutno izraženih) zneskov:

(i) nabrani dobiček ali izguba pri instrumentu za varovanje pred tveganjem od začetka varovanja, ter

(ii) kumulativna sprememba poštene vrednosti (sedanja vrednost) pričakovanih prihodnjih denarnih tokov v zvezi s pred tveganjem varovano postavko od začetka varovanja,

(b) preostali znesek dobička ali izgube pri instrumentu varovanja ali določeni sestavini le-tega (ki ni uspešno varovanje), se pripozna v poslovnem izidu, ter

▼M53

(c) če se v skladu z dokumentirano strategijo podjetja glede obvladovanja tveganj za posamezno razmerje varovanja pred tveganjem iz ocene uspešnosti varovanja pred tveganjem izključi posebna sestavina dobička ali izgube ali povezanih denarnih tokov iz instrumenta za varovanje pred tveganjem (glejte 74., 75. in 88.(a) člen), se izključena sestavina dobička ali izgube pripozna v skladu s 5.7.1. členom MSRP 9.

▼M22

97 Če je posledica varovanja napovedane transakcije pred tveganjem pripoznanje finančnega sredstva ali finančne obveznosti, se s tem povezani dobiček ali izguba, ki je bil(-a) pripoznan(-a) v drugem vseobsegajočem donosu v skladu s 95. členom, prerazvrsti iz kapitala v poslovni izid kot prilagoditev zaradi prerazvrstitve (glejte MRS 1 (kot je bil popravljen leta 2007)) v istem obdobju ali obdobjih, v katerem(-ih) napovedani denarni tokovi, varovani pred tveganjem, vplivajo na poslovni izid (na primer v obdobjih, v katerih se pripozna prihodek od obresti ali odhodek za obresti). Če pa podjetje pričakuje, da v enem ali več prihodnjih obdobjih ne bo nadomestilo celotne izgube ali dela izgube, ki je pripoznana v drugem vseobsegajočem donosu, mora znesek, ki ga po pričakovanju ne bo nadomestilo, prerazvrstiti v poslovni izid kot prilagoditev zaradi prerazvrstitve.

▼B

98 Če je poznejša posledica varovanja napovedane transakcije pripoznanje nefinančnega sredstva ali nefinančne obveznosti, ali če napovedana transakcija za nefinančno sredstvo ali nefinančno obveznost postane trdna obveza, za katero velja obračunavanje varovanja poštene vrednosti pred tveganjem (sprememb), potem mora podjetje sprejeti (a) ali (b) spodaj:

►M5 (a) Prerazvrsti s tem povezane dobičke in izgube, ki so bile(-e) pripoznani(-e) v drugem vseobsegajočem donosu v skladu s 95. členom, v poslovni izid kot prilagoditev zaradi prerazvrstitve (glej MRS 1 (kakor je bil popravljen 2007)) za isto obdobje ali obdobja, v katerem/katerih je pridobljeno sredstvo ali prevzeta obveznost vplivalo(-a) na poslovni izid (kot so obdobja, v katerih se pripoznavajo odhodki amortizacije ali stroški prodaje). Če pa podjetje pričakuje, da ne bo nadomestilo celotne izgube ali njenega dela, ki je pripoznana v drugem vseobsegajočem donosu, v enem ali več prihodnjih obdobjih, mora prerazporediti iz lastniškega kapitala v poslovni izid kot prilagoditev zaradi prerazvrstitve tisti znesek, ki ga po pričakovanju ne bo nadomestilo.

▼B

(b) Odstrani s tem povezane dobičke ali izgube, pripoznane v drugem vseobsegajočem donosu v skladu s 95. členom ◄, in jih všteje v začetne stroške ali drugo knjigovodsko vrednost sredstva ali obveznosti.

99 Podjetje mora sprejeti bodisi določbo (a) ali (b) v 98. členu kot svojo računovodsko usmeritev in jo uporabljati dosledno pri vseh instrumentih varovanja pred tveganjem, na katere se nanaša 98. člen.

▼M22

100 Pri vsakem varovanju denarnih tokov pred tveganjem, razen pri tistem, ki je obravnavano v 97. in 98. členu, je zneske, pripoznane v drugem vseobsegajočem donosu, treba prerazvrstiti iz kapitala v poslovni izid kot prilagoditev zaradi prerazvrstitve (glejte MRS 1 (kot je bil popravljen leta 2007)) v istem obdobju ali obdobjih, v katerem(-ih) napovedani denarni tokovi, varovani pred tveganjem, vplivajo na poslovni izid (na primer, ko se izvede predvidena prodaja).

▼M40

101 V vsaki od spodaj naštetih okoliščin mora podjetje za naprej prenehati obračunavati varovanje pred tveganjem, določeno v 95.–100. členu:

(a) instrument za varovanje pred tveganjem preneha veljati ali se proda, odpove ali izkoristi. V tem primeru kumulativni dobiček ali izguba iz instrumenta za varovanje pred tveganjem, ki je pripoznan(-a) neposredno v drugem vseobsegajočem donosu iz obdobja, ko je bilo varovanje pred tveganjem uspešno (glejte 95.(a) člen), ostane posebej pripoznan(-a) v lastniškem kapitalu, dokler ne pride do napovedane transakcije. Ko pride do transakcije, se uporabijo 97., 98. ali 100. člen. Za namen tega pododstavka se zamenjava ali prevalitev instrumenta za varovanje pred tveganjem na drug instrument za varovanje pred tveganjem ne obravnava kot prenehanje veljavnosti ali odpoved, če je del olistinjene strategije podjetja o varovanju pred tveganjem. Poleg tega se za namen tega pododstavka ne šteje, da je prišlo do prenehanja veljavnosti ali odpovedi instrumenta za varovanje pred tveganjem, če:

(i) se pogodbenice instrumenta za varovanje pred tveganjem kot posledica zakonov ali drugih predpisov ali uvedbe zakonov ali drugih predpisov strinjajo, da ena ali več klirinških nasprotnih strank nadomesti prvotno nasprotno stranko, da postane nova nasprotna stranka vsake od pogodbenic. Za ta namen je klirinška nasprotna stranka centralna nasprotna stranka (včasih se imenuje „klirinška organizacija“ ali „klirinška agencija“) ali podjetje ali podjetja, na primer klirinški član klirinške organizacije ali stranka klirinškega člana klirinške organizacije, ki delujejo kot nasprotna stranka, da bi izvedli kliring prek centralne nasprotne stranke. Če pogodbenice instrumenta za varovanje pred tveganjem nadomestijo svoje prvotne nasprotne stranke z različnimi nasprotnimi strankami, pa se ta odstavek uporablja le, če vsaka od teh pogodbenic izvede kliring z isto centralno nasprotno stranko;

▼M40

(ii) so morebitne druge spremembe instrumenta za varovanje pred tveganjem omejene na tiste, ki so potrebne za izvedbo take nadomestitve nasprotne stranke. Takšne spremembe so omejene na tiste v skladu s pogoji, ki bi bili pričakovani, če bi kliring instrumenta za varovanje pred tveganjem prvotno izvedla klirinška nasprotna stranka. Te spremembe vključujejo spremembe zahtev glede jamstev, pravic za pobotanje terjatev in obveznosti ter zaračunanih dajatev;

▼B

(b) Varovanje pred tveganjem ne zadošča več sodilom za obračunavanje varovanja pred tveganjem iz 88. člena. V tem primeru kumulativni dobiček ali izguba iz instrumenta za varovanje pred tveganjem, ki je pripoznan(-a) ►M5 v drugem vseobsegajočem donosu ◄ iz obdobja, ko je bilo varovanje pred tveganjem uspešno (glejte 95.(a) člen) ostane posebej pripoznan ►M5 v drugem vseobsegajočem donosu, ◄ dokler ne pride do napovedane transakcije. Ko pride do transakcije, se uporabijo 97., 98. ali 100. člen.

(c) Ne pričakuje se več, da bo prišlo do napovedane transakcije, v tem primeru pa se morebitni kumulativni dobiček ali izguba iz instrumenta za varovanje pred tveganjem ►M5 ki je bil(-a) pripoznan(-a) v drugem vseobsegajočem donosu ◄ iz obdobja, ko je bilo varovanje pred tveganjem uspešno (glejte 95.(a) člen), mora posebej ►M5 prerazvrstiti iz lastniškega kapitala v poslovni izid kot prilagoditev zaradi prerazvrstitve ◄. Napovedana transakcija, ki ni več zelo verjetna (glejte 88.(c) člen), se lahko še vedno pojavi.

(d) Podjetje prekliče označitev. Pri varovanju napovedanih transakcij pred tveganjem mora kumulativni dobiček ali izguba iz instrumenta za varovanje pred tveganjem, ki ostaja pripoznan(-a) ►M5 v drugem vseobsegajočem donosu ◄ iz obdobja, ko je bilo varovanje pred tveganjem uspešno (glejte 95.(a) člen), ►M5 ostati ločeno v lastniškem kapitalu ◄, dokler ne pride do napovedane transakcije ali ko je ni več pričakovati. Ko pride do transakcije, se uporabijo 97., 98. ali 100. člen. Če transakcije ni več pričakovati, se z njim povezani kumulativni dobiček ali izguba, ki je bil(-a) pripoznan(-a) ►M5 v drugem vseobsegajočem donosu ◄, ►M5 mora prerazvrstiti iz lastniškega kapitala v poslovni izid kot prilagoditev zaradi prerazvrstitve ◄.

Varovanje čistih finančnih naložb pred tveganjem

102 Varovanja čistih finančnih naložb v poslovanje v tujini pred tveganji, tudi varovanje denarne postavke, ki se obračunava kot del čiste finančne naložbe (glejte MRS 21), je treba obračunati podobno kot varovanje denarnih tokov pred tveganjem:

▼M5

(a) del dobička ali izgube iz instrumenta za varovanje pred tveganjem, ki je opredeljen kot uspešno varovanje pred tveganjem (glejte 88. člen), se mora pripoznati v drugem vseobsegajočem donosu, ter

(b) neuspešni del se mora pripoznati v poslovnem izidu.

▼M11

Dobiček ali izgubo iz instrumenta za varovanje pred tveganjem, ki se nanaša na uspešni del varovanja, ki je bil pripoznan v drugem vseobsegajočem donosu, je treba prerazvrstiti iz lastniškega kapitala v poslovni izid kot prilagoditev zaradi prerazvrstitve (glej MRS 1 (popravljen 2007)) v skladu z 48.–49. členom MRS 21 pri odtujitvi ali delni odtujitvi poslovanja v tujini.

▼B

DATUM UVELJAVITVE IN PREHOD

103 Podjetje mora uporabljati ta standard (tudi spremembe, izdane marca 2004) za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2005 ali kasneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Podjetje ne sme uporabljati tega standarda (in tudi sprememb izdanih marca 2004) za letna obračunska obdobja pred 1. januarjem 2005, razen če uporablja tudi MRS 32 (izdan decembra 2003). Če podjetje uporablja ta standard za obdobje pred 1. januarjem 2005, mora to razkriti.

103A Podjetje mora uporabljati spremembo v 2.(j) členu za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2006 ali pozneje. Če podjetje uporablja OPMSRP 5 *Pravica do deležev, ki izhajajo iz skladov za razgradnjo, obnovo in ponovno oživljanje okolja* za zgodnejše odbobje, mora ta sprememba veljati tudi za tako zgodnejše obdobje.

▼M53

103B [Izbrisano]

103C Z MRS 1 (kakor je bil popravljen 2007) se je spremenila terminologija, ki se uporablja po vseh MSRP. Poleg tega so se spremenili 95.(a), 97., 98., 100., 102., 108. in AG99.B člen. Podjetje mora navedene spremembe uporabljati za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2009 ali pozneje. Če podjetje uporablja MRS 1 (kakor je bil popravljen 2007) za zgodnejše obdobje, se morajo navedene spremembe uporabljati tudi za tako zgodnejše obdobje.

103D [Izbrisano]

▼M11

103E MRS 27 (kakor ga je leta 2008 spremenil Upravni odbor za mednarodne računovodske standarde) je spremenil 102. člen. Podjetje mora uporabljati navedeno spremembo za letna obdobja, ki se začnejo 1. julija 2009 ali pozneje. Če podjetje uporabi MRS 27 (spremenjen 2008) za zgodnejše obdobje, mora ta sprememba veljati tudi za tako zgodnejše obdobje.

▼M53

103F [Izbrisano]

▼M14

———————

▼M15

103G Podjetje za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. julija 2009 ali pozneje, v skladu z MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake* za nazaj uporabi AG99.BA, AG99.E, AG99.F, AG110.A in AG110.B člen. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje *Postavke, ki izpolnjujejo pogoje za varovanje pred tveganjem* (sprememba MRS 39) uporabi za obdobja, ki se začnejo pred 1. julijem 2009, mora to razkriti.

▼**M53**

103H–103J [Izbrisano]

103K *Izboljšave MSRP*, izdane aprila 2009, so spremenile 2.(g), 97. in 100. člen. Podjetje mora spremembe navedenih členov uporabljati za naprej za vse še veljavne pogodbe ter za vsa letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2010 ali pozneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporablja navedene spremembe za zgodnejše obdobje, mora to razkriti.

103L–103P [Izbrisano]

▼**M33**

103Q Z MSRP 13, ki je bil izdan maja 2011, so bili spremenjeni 9., 13., 28., 47., 88., AG46., AG52., AG64., AG76., AG76.A, AG80., AG81. in AG96. člen, dodan 43.A člen ter izbrisani 48.–49., AG69.–AG75., AG77.–AG79. in AG82. člen. Podjetje mora uporabiti navedene spremembe, kadar uporablja MSRP 13.

▼**M38**

103R *Naložbena podjetja* (spremembe MSRP 10, MSRP 12 in MRS 27), izdano oktobra 2012, spremenjena 2. in 80. člen. Podjetje navedene spremembe uporablja za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2014 ali pozneje. Uporaba sprememb *Naložbena podjetja* pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje navedene spremembe uporabi pred tem datumom, vse spremembe, vključene v *Naložbena podjetja*, uporablja hkrati.

▼**M52**

103T Z MSRP 15 – *Prihodki iz pogodb s kupci*, izdanim maja 2014, so bili spremenjeni 2., 9., 43., 47., 55., AG2., AG4. in AG48. člen ter dodani 2.A, 44.A, 55.A in AG8.A–AG8.C člen. Podjetje mora uporabljati navedene spremembe, kadar uporablja MSRP 15.

▼**M53**

103U Z MSRP 9, kakor je bil izdan julija 2014, so bili spremenjeni 2., 8., 9., 71., 88.–90., 96., AG95., AG114. in AG118. člen ter naslovi nad AG133. členom in izbrisani 1., 4.–7., 10.–70., 103.B, 103.D, 103.F, 103.H–103.J, 103.L–103.P, 103.S, 105.–107.A, 108.E–108.F, AG1.–AG93. in AG96 člen. Podjetje mora uporabljati navedene spremembe, kadar uporablja MSRP 9.

104 Ta standard se uporablja za nazaj, razen kot je določeno v 108. členu. Začetni saldo zadržanega čistega dobička za prvo predstavljeno preteklo obdobje in vsi drugi primerljivi zneski se morajo prilagoditi tako, kot če bi se ta standard vedno uporabljal, razen če bi bil preračun teh informacij neizvedljiv. Če bi bil preračun neizvedljiv, mora podjetje to dejstvo razkriti in navesti, v kakšnem obsegu so bili podatki preračunani.

105–107A [Izbrisano]

▼M5

108 Podjetje ne sme prilagoditi knjigovodske vrednosti nefinančnih sredstev in nefinančnih obveznosti, da bi izključilo dobičke in izgube, ki se nanašajo na varovanje denarnih tokov pred tveganjem in so bili vključeni v knjigovodsko vrednost pred začetkom finančnega leta, v katerem je ta standard prvič uporabljen. Na začetku finančnega obdobja, v katerem je ta standard prvič uporabljen, se mora vsak znesek, ki je pripoznan izven poslovnega izida (v drugem vseobsegajočem donosu ali neposredno v lastniškem kapitalu) za varovanje trdne obveze pred tveganjem, ki se po tem standardu obračunava kot varovanje pred tveganjem spremembe poštene vrednosti, prerazvrstiti kot sredstvo ali obveznost, razen pri varovanju pred valutnim tveganjem, ki se še naprej obravnava kot varovanje denarnih tokov pred tveganjem.

▼B

108A Podjetje mora uporabljati zadnji stavek 80. člena ter AG99.A in AG99.B člena za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2006 ali pozneje. Spodbuja se uporaba že pred datumom. Če podjetje določi kot varovano postavko zunanjo napovedano transakcijo, ki

(a) je denominirana v funkcijski valuti podjetja, ki sklepa posel,

(b) povzroči izpostavljenost, ki bo vplivala na konsolidiran poslovni izid (če je denominirana v valuti, ki ni predstavitvena valuta skupine), ter

(c) bi bil primeren za obračunavanje varovanja pred tveganjem, če ne bi bil denominiran v funkcijski valuti podjetja, ki ga sklepa,

lahko uporablja obračunavanje varovanja pred tveganjem v konsolidiranih računovodskih izkazih v obdobjih pred datumom začetka uporabe zadnjega stavka 80. člena ter AG99.A in AG99.B člena.

108B Podjetju ni treba uporabljati AG99.B člena za primerjalne informacije v zvezi z obdobji pred datumom začetka uporabe zadnjega stavka 80. in AG99.A člena.

▼M53

108C 73. in AG8. člen sta se spremenila z *Izboljšavami MSRP*, objavljenimi maja 2008. *Izboljšave MSRP*, izdane aprila 2009, so spremenile 80. člen. Podjetje mora navedene spremembe uporabljati za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2009 ali pozneje. Vse spremembe je dovoljeno uporabljati pred tem datumom. Če podjetje uporablja navedene spremembe za zgodnejše obdobje, mora to razkriti.

▼M40

108D Novacija izpeljanih finančnih instrumentov in nadaljevanje obračunavanja varovanja pred tveganjem (spremembe MRS 39), objavljena junija 2013, je spremenila 91. in 101. člen ter dodala člen AG113A. Podjetje te člene uporablja za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2014 ali pozneje. Podjetje te spremembe uporabi za nazaj v skladu z MRS 8 Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporablja te spremembe za zgodnejše obdobje, mora to razkriti.

▼M53

108E–108F [Izbrisano]

▼B

UMIK DRUGIH IZJAV

109 Ta standard nadomešča MRS 39 – *Finančni instrumenti: pripoznavanje in merjenje*, popravljen oktobra 2000.

110 Ta standard in Napotki za uporabo nadomestijo Napotke za uporabo, ki jih je izdal Odbor za izvajanje MRS 39, ki ga je ustanovil prejšnji Svet SMRS.

Priloga

Napotki za uporabo

Ta priloga je sestavni del standarda.

▼M53

_____

▼B

VAROVANJE PRED TVEGANJEM (71.–102. člen);

Instrumenti varovanja pred tveganjem (72.–77. člen)

Primernost instrumentov varovanja pred tveganjem (72. in 73. člen)

AG94 Možna izguba pri opciji, ki jo prevzame podjetje, je lahko pomembno večja kot možni dobiček pri vrednosti zadevne pred tveganjem varovane postavke. To pomeni, da pisna opcija ni uspešna pri zmanjševanju izpostavljenosti varovane postavke pri poslovnem izidu. Zato pisna opcija ni primerna kot instrument za varovanje pred tveganjem, razen če je določena kot pobotanje kupljene opcije, tudi takšne, ki je vstavljena v drug finančni instrument (na primer pisne nakupne opcije, uporabljene kot varovanje pred tveganjem odpokličljive obveznosti. V nasprotju s tem je pri kupljeni opciji možen dobiček, ki je enak ali večji kot izguba, zato ima možnost zmanjšati izpostavljenost poslovnega izida spremembam poštenih vrednosti ali denarnih tokov. Torej je lahko primerna kot instrument za varovanje pred tveganjem.

▼M53

AG95 Finančno sredstvo, merjeno po odplačni vrednosti, se lahko določi kot instrument za varovanje pred tveganjem v varovanju pred valutnim tveganjem.

_____

▼B

AG97 Lastni kapitalski instrumenti podjetja niso finančna sredstva ali finančne obveznosti podjetja in zato tudi ne morejo biti določeni kot instrumenti za varovanje pred tveganjem.

Pred tveganjem varovane postavke (78.–84. člen)

Primernost postavk (78.–80. člen)

AG98 Trdna obveza pridobiti podjetje v poslovni združitvi ne more biti pred tveganjem varovana postavka, razen valutnega tveganja, ker drugih tveganj, pred katerim bi lahko obstajalo varovanje, ni mogoče podrobno opredeliti in izmeriti. Ta druga tveganja so splošna poslovna tveganja.

▼B

AG99 Finančna naložba, obračunana po kapitalski metodi, ne more biti pred tveganjem varovana postavka glede poštene vrednosti, ker ta metoda pripoznava v poslovnem izidu bolj naložbenikov delež v poslovnem izidu podjetja, v katero je bila finančna naložba dana, kot pa spremembe poštene vrednosti finančne naložbe. Iz podobnih razlogov finančna naložba v konsolidirano odvisno podjetje ne more biti pred tveganjem varovana postavka, kar se tiče poštene vrednosti, ker konsolidacija pripoznava v poslovnem izidu bolj delež odvisnega podjetja v poslovnem izidu kot pa spremembe poštene vrednosti finančne naložbe. Varovanje čiste finančne naložbe v poslovanje v tujini pred tveganjem je drugačno, ker je to varovanje pred izpostavljenostjo valutnemu tveganju in ne varovanje poštene vrednosti pred tveganjem spremembe vrednosti finančne naložbe.

AG99A 80. člen navaja, da je v konsolidiranih računovodskih izkazih valutno tveganje zelo verjetnega napovedanega notranjega posla v skupini lahko postavka, varovana pred tveganjem v obračunavanju varovanja denarnega toka pred tveganjem, če je posel denominiran v valuti, ki ni funkcijska valuta podjetja, ki sklepa posel, in bo valutno tveganje vplivalo na konsolidirani poslovni izid. V ta namen je lahko podjetje matična družba, odvisna družba, pridružena družba, mešana družba ali podružnica. Če valutno tveganje napovedanega notranjega posla v skupini ne vpliva na konsolidirani poslovni izid, notranji posel v skupini ne more biti postavka, varovana pred tveganjem. Ponavadi so to izplačila licenčnine, obresti ali stroškov upravljanja med člani iste skupine, razen če ne gre za povezan zunanji posel. Če pa valutno tveganje napovedanega notranjega posla v skupini vpliva na konsolidirani poslovni izid, se notranji posel v skupini lahko opredeli kot postavka, varovana pred tveganjem. Primer tega je napovedana prodaja ali nakup zalog med člani iste skupine, če poteka prodaja zalog stranki, ki je zunaj skupine. Podobno lahko na konsolidirani poslovni izid vpliva napovedana notranja prodaja naprav in opreme podjetja v skupini, ki jih je proizvedlo, podjetju v skupini, ki bo naprave in opremo uporabljalo pri svojem poslovanju. To bi se na primer lahko zgodilo, ker bi lahko kupec izvedel amortizacijo naprav in opreme, tako da bi se prvotno priznani znesek za naprave in opremo lahko spremenil, če je napovedani notranji posel v skupini denominiran v valuti, ki ni funkcijska valuta kupca.

▼M5

AG99B Če je varovanje napovedanih notranjih transakcij v skupini primerno za obračunavanje varovanja pred tveganjem, se mora dobiček ali izguba, pripoznan(-a) v drugem vseobsegajočem donosu v skladu s 95.(a) členomm, prerazvrstiti iz lastniškega kapitala v poslovni izid kot prilagoditev zaradi prerazvrstitve v istem obdobju ali obdobjih, v katerem valutno tveganje varovane transakcije vpliva na konsolidiran poslovni izid.

▼M15

AG99BA Podjetje lahko opredeli vse spremembe denarnih tokov ali poštene vrednosti pred tveganjem varovane postavke v razmerju varovanja pred tveganjem. Podjetje lahko opredeli tudi samo spremembe denarnih tokov ali poštene vrednosti pred tveganjem varovane postavke nad ali pod določeno ceno ali drugo spremenljivko (enostransko tveganje). Notranja vrednost instrumenta nakupne opcije kot instrumenta varovanja pred tveganjem (ob predpostavki, da zanj veljajo enake glavne določbe kot za

▼M15

označeno tveganje) odraža enostransko tveganje pred tveganjem varovane postavke, vendar pa to ne velja tudi za njegovo časovno vrednost. Podjetje lahko tako na primer opredeli spremenljivost prihodnjih gibanj denarnih tokov, ki so posledica povišanja cene napovedanega nakupa blaga. V tem primeru se označijo samo izgube denarnih tokov, ki so posledica povišanja cene nad določeno mejo. Tveganje, pred katerim je postavka varovana, ne vključuje časovne vrednosti kupljene opcije, saj časovna vrednost ni sestavni del napovedane transakcije, ki vpliva na poslovni izid (86.b člen).

▼B

Določanje finančnih postavk kot pred tveganjem varovane postavke (81. in 81.A člen)

AG99C […]Podjetje lahko označi vse denarne tokove celotnega finančnega sredstva ali finančne obveznosti kot pred tveganjem varovano postavko in jih varuje le pred enim samim določenim tveganjem (npr. le pred spremembami, ki so pripisljive spremembam v stopnji LIBOR). Na primer, pri finančni obveznosti z efektivno obrestno mero 100 osnovnih točk pod stopnjo LIBOR, lahko podjetje označi kot varovano postavko celotno obveznost (to je, glavnico, povečano za obresti po stopnji LIBOR, zmanjšano za 100 osnovnih točk) in varuje pošteno vrednost ali denarni tok celotne obveznosti pred spremembo, ki je pripisljiva spremembam stopnje LIBOR. Podjetje pa lahko tudi izbere drugačno razmerje varovanja, da bi izboljšalo uspešnost varovanja pred tveganjem, kot je opisano v AG100. členu.

AG99D Še več, če je finančni instrument s stalno obrestno mero varovan nekaj časa po njegovem nastanku in so se obrestne mere medtem spremenile, lahko podjetje označi del, ki je enak kot primerjalna mera […]. Primer: predpostavimo, da podjetje pridobi finančno sredstvo s stalno obrestno mero za 100 DE, ki ima efektivno obrestno mero 6 odstotkov ob času, ko je LIBOR 4 odstotke. Začne varovati to sredstvo nekaj časa pozneje, ko se je LIBOR povišal na 8 odstotkov in poštena vrednost sredstva zmanjšala na 90 DE. Podjetje izračuna, da je kupilo sredstvo na dan, ko ga je prvič označilo kot varovano postavko za njegovo takratno pošteno vrednost 90 DE, dejanski donos bi bil 9,5 %. […] Podjetje lahko označi del LIBOR 8 odstotkov, ki zajema delno pogodbeni obrestni denarni tok in delno razliko med trenutno pošteno vrednostjo (t.j. 90 DE) in vrednostjo poplačila ob zapadlosti v plačilo (t.j. 100 DE).

▼M15

AG99E 81 člen podjetju dovoljuje, da ne opredeli celotne spremembe poštene vrednosti ali spremenljivosti denarnih tokov finančnega instrumenta. Primer:

(a) denarne tokove finančnega instrumenta je mogoče v celoti opredeliti za spremembe denarnega toka ali poštene vrednosti, pripisljive nekaterim (vendar ne vsem) tveganjem; ali

(b) nekatere (vendar ne vse) denarne tokove finančnega instrumenta je mogoče opredeliti za spremembe denarnega toka ali poštene vrednosti, pripisljive vsem ali samo nekaterim tveganjem (tj. „del“ denarnih tokov finančnega instrumenta je mogoče opredeliti za spremembe, pripisljive vsem ali samo nekaterim tveganjem).

▼M15

AG99F Za obračunavanje varovanja pred tveganjem morajo biti izpolnjeni naslednji pogoji: opredeljena tveganja in deli tveganj morajo biti ločeno opredeljive sestavine finančnega instrumenta, medtem ko morajo biti spremembe denarnega toka ali poštene vrednosti celotnega finančnega instrumenta, ki so posledica sprememb označenih tveganj in delov tveganj, zanesljivo izmerljive. Primer:

(a) pri finančnem instrumentu s stalno obrestno mero, ki se varuje pred tveganjem spremembe poštene vrednosti, pripisljive spremembam obrestne mere brez tveganja ali normne obrestne mere, obrestna mera brez tveganja ali normna obrestna mera navadno veljata tako za ločeno opredeljivo sestavino finančnega instrumenta kot tudi za zanesljivo izmerljivi;

(b) inflacija ni ločeno opredeljiva in zanesljivo izmerljiva in je zato ni mogoče označiti kot tveganje ali del finančnega instrumenta, razen če so izpolnjene zahteve iz točke (c);

(c) pogodbeno določeni del inflacije v denarnih tokovih pripoznane obveznice, vezane na inflacijo (ob predpostavki, da ni zahtev, po katerih bi bilo treba ločeno obračunati vstavljeni izpeljani finančni instrument), je ločeno opredeljiv in zanesljivo izmerljiv, dokler na inflacijo vezani del nima vpliva na druge denarne tokove instrumenta.

▼B

Določanje nefinančnih postavk kot pred tveganjem varovane postavke (82. člen)

AG100 Spremembe cene sestavine nefinančnega sredstva ali nefinančne obveznosti na splošno nimajo napovedljivega, posebej merljivega vpliva na ceno postavke, ki je primerljiva z vplivom na primer spremembe tržnih obrestnih mer na ceno obveznice. Tako je nefinančno sredstvo ali nefinančna obveznost pred tveganjem varovana postavka le v svoji celoti, ali pa pred valutnim tveganjem. Če obstaja razlika med pogoji instrumenta varovanja pred tveganjem in varovano postavko (kot je varovanje predvidenega nakupa brazilske kave pred tveganjem s terminsko pogodbo za nakup kolumbijske kave po sicer podobnih pogojih), lahko varovalno razmerje ustreza kot razmerje pri varovanju pred tveganjem, če so izpolnjeni pogoji iz 88. člena, tudi to, da se pričakuje, da bo tveganje zelo uspešno. V ta namen je lahko vrednost instrumenta varovanja večja ali manjša kot je vrednost varovane postavke, če ta izboljša uspešnost varovalnega razmerja. Na primer, lahko bi opravili analizo regresije, da bi ugotovili statistično razmerje med varovano postavko (to je, transakcija z brazilsko kavo) in instrument varovanja (npr. transakcija s kolumbijsko kavo). Če obstaja veljavno statistično razmerje med dvema spremenljivkama (to je, med ceno za enoto brazilske kave in kolumbijske kave), se nagib regresijske črte uporabi za določitev razmerja pri varovanju, ki bo kar najbolj povečalo pričakovano uspešnost. Če je na primer nagib regresijske črte enak 1,02, razmerje pri varovanju, ki je zasnovano na 0,98 količin varovane postavke pri 1,00 količinah instrumenta varovanja poveča pričakovano uspešnost. Vendar pa ima lahko varovalno razmerje za posledico tudi neuspešnost, ki se pripozna v poslovnem izidu med trajanjem varovalnega razmerja.

▼B

Določanje skupin postavk kot postavk, varovanih pred tveganjem (83. in 84. člen)

AG101 Varovanje celotnega čistega stanja pred tveganjem (npr. brez vseh sredstev in obveznosti s stalno obrestno mero in podobnim rokom zapadlosti), in ne le posamezne varovane postavke, ni primerno za obračunavanje varovanja pred tveganjem. Vendar je skoraj enak vpliv obračunavanja varovanja pred tveganjem te vrste varovalnih razmerij na poslovni izid mogoče doseči z določitvijo dela temeljnih postavk kot pred tveganjem varovanih postavk. Na primer če ima banka sredstva 100 DE in obveznosti 90 DE s tveganji in roki podobne narave ter varuje čisto izpostavljenost tveganju 10 DE, lahko določi 10 DE pri takšnih sredstvih kot pred tveganjem varovano postavko. Takšno določanje se lahko uporabi, če so sredstva in obveznosti instrumenti s stalno obrestno mero, kjer gre za varovanje poštene vrednosti pred tveganjem, ali če so to instrumenti s spremenljivo obrestno mero, ko gre za varovanje pred denarnotokovnim tveganjem. Podobno je, če ima podjetje trdno obvezo kupiti za 100 DE v tuji valuti in trdno obvezo prodati za 90 DE v tuji valuti; tedaj lahko varuje pred tveganjem razliko 10 DE, tako da pridobi izpeljan finančni instrument in ga določi kot instrument za varovanje pred tveganjem, povezan z 10 DE od trdne obveze podjetja, nakupiti za 100 DE.

Obračunavanje varovanja pred tveganjem (85.–102. člen)

AG102 Varovanje poštene vrednosti pred tveganjem je na primer varovanje pred tveganjem, da se zaradi sprememb obrestnih mer spremeni poštena vrednost dolžniškega instrumenta s stalno obrestno mero. Za takšno varovanje pred tveganjem se lahko odloči izdajatelj ali imetnik.

AG103 Primer varovanja pred denarnotokovnim tveganjem je uporaba finančne zamenjave pri dejanski spremembi dolga s spremenljivo obrestno mero v dolg s stalno obrestno mero (t.j. varovanje pred tveganjem pri prihodnji transakciji, kjer so prihodnja plačila obresti pred tveganjem varovani prihodnji denarni tokovi).

AG104 Varovanje trdne obveze pred tveganjem (npr. varovanje spremembe cene goriva v zvezi z nepripoznano pogodbeno obvezo elektrarne, da nakupi gorivo po stalni ceni) je varovanje pred izpostavljenostjo spremembi poštene vrednosti. Torej je to varovanje poštene vrednosti pred tveganjem. Po 87. členu se lahko varovanje pred valutnim tveganjem iz trdne obveze obračunava tudi kot varovanje denarnega toka pred tveganjem.

Ocenjevanje uspešnosti varovanja pred tveganjem

AG105 Varovanje pred tveganjem velja kot zelo uspešno le, če sta izpolnjena naslednja dva pogoja:

(a) Na začetku varovanja in v obdobjih zatem se pričakuje, da bo varovanje pred tveganjem zelo uspešno pri doseganju pobotanih sprememb poštene vrednosti ali denarnih tokov, ki se pripisujejo varovanemu tveganju med obdobjem, za katero je varovanje določeno. Takšno pričakovanje lahko prikažemo na različne načine, tudi s primerjanjem sprememb poštene vrednosti ali denarnih tokov varovane postavke v

▼B

preteklosti, ki so pripisljive varovanemu tveganju pri preteklih spremembah poštene vrednosti ali denarnih tokov varovalnega instrumenta, ali s prikazom visoke statistične korelacije med pošteno vrednostjo ali denarnimi tokovi varovane postavke in tistimi, ki pripada instrumentu varovanja pred tveganjem. Podjetje pa lahko izbere drugačno razmerje varovanja, da bi izboljšalo uspešnost varovanja pred tveganjem, kot je opisano v AG100. členu.

(b) Dejanski izidi varovanja pred tveganjem so v razponu 80–125 odstotkov. Če so na primer dejanski izidi takšni, da je izguba pri instrumentu za varovanje pred tveganjem 120 DE in dobiček pri denarnem instrumentu 100 DE, se pobotanje lahko izmeri kot 120/100, kar da 120 %, ali kot 100/120, kar da 83 %. V tem primeru bi, če predpostavimo, da bo varovanje pred tveganjem izpolnilo pogoj pod (a), bi podjetje zaključilo, da je bilo varovanje zelo uspešno.

AG106 Uspešnost se oceni vsaj tedaj, ko podjetje pripravlja svoje letne ali medletne računovodske izkaze.

AG107 Ta standard ne določa natančno ene same metode za ocenjevanje uspešnosti varovanja pred tveganjem. Metoda, ki jo podjetje sprejme za ocenjevanje uspešnosti varovanja pred tveganjem, je odvisna je strategije ravnanja s tveganjem. Na primer, če je strategija ravnanja s tveganjem v podjetju občasno usklajevanje vrednosti instrumenta za varovanje, da se pokažejo spremembe v varovanem stanju, mora podjetje pokazati, da se od varovanja pričakuje, da bo zelo uspešno le za dobo do naslednje prilagoditve vrednosti varovalnega instrumenta. V nekaterih primerih podjetje sprejme različne metode za različne vrste varovanja pred tveganjem. Listine podjetja o njegovi strategiji varovanja pred tveganjem vsebujejo njegove postopke ocenjevanja uspešnosti. S temi postopki se ugotovi, ali se ocenjujejo vsi dobički ali izgube instrumenta za varovanje pred tveganjem, ali pa je časovna vrednost instrumenta izključena.

AG107A […].

AG108 Če so glavne določbe pri instrumentu za varovanje pred tveganjem in pri pred tveganjem varovanem sredstvu, obveznosti, trdni obvezi, ali zelo verjetni napovedani transakciji iste, se spremembe poštene vrednosti in denarnih tokov, ki se pripisujejo tveganju, pred katerim je uvedeno varovanje, morda v celoti izravnajo, tako ob vzpostavitvi varovanja pred tveganjem kot tudi kasneje. Na primer, zamenjava obrestne mere je verjetno uspešno varovanje pred tveganjem, če so nominalni znesek in glavnica, rok, datumi ponovnega ocenjevanja, datumi obresti in prejemov in plačil glavnice ter podlaga za merjenje obrestnih mer enaki pri instrumentu za varovanje pred tveganjem in pri varovani postavki. Še več, varovanje zelo verjetnega napovedanega nakupa blaga s terminsko pogodbo bo verjetno zelo uspešno, če

(a) terminska pogodba za nakup iste količine istega blaga v istem času in kraju kot pred tveganjem varovani napovedani nakup,

▼B

(b) poštena vrednost terminske pogodbe na začetku enaka nič, ter

(c) sprememba popusta ali premije pri terminski pogodbi izključena iz ocene uspešnosti in upoštevana neposredno v poslovnem izidu, ali pa sprememba pričakovanih denarnih tokov pri zelo verjetni napovedani transakciji temelji na terminski ceni blaga.

AG109 Včasih instrument za varovanje pred tveganjem pobota le del varovanega tveganja. Na primer varovanje pred tveganjem ni povsem uspešno, če sta instrument za varovanje pred tveganjem in pred tveganjem varovana postavka določeni v različnih valutah, ki se ne gibljeta vzporedno. Tudi varovanje pred obrestnim tveganjem z uporabo izpeljanega finančnega instrumenta ni v celoti uspešno, če je del spremembe poštene vrednosti izpeljanega finančnega instrumenta posledica kreditnega tveganja, povezan z nasprotno stranko.

AG110 Da bi bilo varovanje pred tveganjem primerno za obračunavanje, se mora nanašati na posebej označeno in določeno tveganje in ne zgolj na splošna poslovna tveganja podjetja, pa tudi odločilno vplivati na poslovni izid podjetja. Varovanje pred tveganjem zastarelosti fizičnih sredstev ali tveganjem, da vlada odvzame nepremičnine, ni primerno za obračunavanje; uspešnost se ne more meriti, ker takšna tveganja niso zanesljivo izmerljiva.

▼M15

AG110A 74.a člen podjetju dovoljuje, da loči med notranjo in časovno vrednostjo opcijske pogodbe in kot instrument za varovanje pred tveganjem označi samo spremembo notranje vrednosti opcijske pogodbe. Taka oznaka lahko ima za posledico razmerje varovanja pred tveganjem, ki je v celoti uspešno pri doseganju pobotnih sprememb denarnih tokov, pripisljivih varovanemu enostranskemu tveganju napovedane transakcije, če so glavne določbe napovedane transakcije in instrument za varovanje pred tveganjem enaki.

AG110B Če podjetje kupljeno opcijo v celoti označi kot instrument za varovanje pred enostranskim tveganjem, ki izhaja iz napovedane transakcije, razmerje varovanja pred tveganjem ne bo v celoti uspešno. Razlog za to je, da premija, plačana za opcijo, vključuje časovno vrednost, medtem ko označeno enostransko tveganje v skladu z AG99.BA členom ne vključuje časovne vrednosti opcije. V takem primeru torej ne pride do pobotanja med denarnim tokom, povezanim s časovno vrednostjo plačane opcijske premije, in označenim tveganjem, pred katerih se postavka varuje.

▼B

AG111 V primeru obrestnega tveganja je uspešnost varovanja pred tveganjem mogoče oceniti s pripravo razpredelnice zapadlosti v plačilo finančnih sredstev in finančnih obveznosti, ki kaže čisto izpostavljenost obrestnega tveganja za vsako časovno obdobje, če je čista izpostavljenost povezana s posebnim sredstvom ali obveznostjo (ali posebno skupino sredstev ali obveznosti, ali posebnim delom le-teh), ki povzroča pobotano izpostavljenost, in se uspešnost varovanja pred tveganjem ocenjuje pri tem sredstvu ali obveznosti.

▼B

AG112 Pri ocenjevanju uspešnosti varovanja pred tveganjem podjetje na splošno upošteva časovno vrednost denarja. Stalna obrestna mera pri pred tveganjem varovani postavki se ne ujema natančno s stalno obrestno mero pri finančni zamenjavi, določeni kot varovanje pred tveganjem glede poštene vrednosti. Tudi spremenljiva obrestna mera pri obresti prinašajočem sredstvu ali obveznosti ni nujno ista kot spremenljiva obrestna mera pri finančni zamenjavi, določeni kot varovanje pred tveganjem glede denarnih tokov. Poštena vrednost finančne zamenjave izhaja iz pobotanega plačila. Stalne in spremenljive obrestne mere pri finančni zamenjavi pa se lahko spreminjajo, ne da bi spreminjale pobotano plačilo, če se oboje spremeni za isti znesek.

AG113 Če podjetje ne izpolnjuje sodil za uspešnost varovanja pred tveganjem, prekine z obračunavanjem varovanja pred tveganjem na zadnji dan, ko se je pokazala skladnost z uspešnostjo varovanja pred tveganjem. Če pa podjetje prepozna dogodek ali spremembo v okoliščinah, zaradi katerih varovalno razmerje ni bilo uspešno oz. ni izpolnilo sodil uspešnosti, in dokaže, da je bilo varovanje uspešno pred tem dogodkom ali spremembo okoliščin, podjetje prekine z obračunavanjem varovanja z dnem, ko se je zgodil dogodek ali sprememba okoliščin.

▼M40

AG113A V izogib dvomu se učinki nadomestitve prvotne nasprotne stranke s klirinško nasprotno stranko ter s tem povezane spremembe, kot so opisane v 91.(a)(ii) in 101.(a)(ii) členu, odrazijo v merjenju instrumenta za varovanje pred tveganjem ter torej pri oceni uspešnosti varovanja pred tveganjem in merjenju uspešnosti varovanja pred tveganjem.

▼B

Obračunavanje varovanja poštene vrednosti pred tveganjem za varovanje portfelja pred obrestnim tveganjem

▼M53

AG114 Pri varovanju poštene vrednosti pred obrestnim tveganjem, povezanim s portfeljem finančnih sredstev ali finančnih obveznosti, podjetje izpolnjuje zahteve iz tega standarda, če upošteva postopke, naštete v točkah (a)–(i) in AG115.–AG132. členu spodaj.

(a) V okviru postopka obvladovanja tveganj podjetje določi portfelj postavk, pri katerih se želi zavarovati pred obrestnim tveganjem. Ta portfelj lahko zajema samo sredstva, samo obveznosti ali oboje. Podjetje lahko določi dva ali več portfeljev; v tem primeru spodnje napotke uporabi za vsak portfelj posebej.

▼B

(b) Podjetje prouči portfelj po obdobjih za popravek cen na podlagi pričakovanih in ne pogodbenih rokov za popravek cen. Analiza po časovnih obdobjih za popravek cen se lahko opravi na različne načine, tudi z razporejanjem denarnih tokov po obdobjih, v katerih bodo po pričakovanju nastali, ali z razporejanjem zneskov namišljene glavnice na vsa obdobja, dokler se ne bo pojavil popravek cen.

▼B

(c) Na podlagi te analize določi podjetje znesek, ki ga želi varovati pred tveganjem. Podjetje označi vrednost sredstev ali obveznosti (vendar ne čiste vrednosti) iz določenega portfelja kot varovano postavko, enako vrednosti, ki jo želi označiti, da je varovana. […].

(d) Podjetje označi obrestno tveganje, ki ga varuje. To tveganje bi lahko bilo del obrestnega tveganja v vsaki postavki v varovanem stanju, kot je normna obrestna mera (npr. LIBOR).

(e) Podjetje označi enega ali več instrumentov varovanja pred tveganjem za vsako časovno obdobje za popravek cen.

(f) Z uporabo označb pod točko (c)–(e) oceni podjetje na začetku varovanja in v obdobjih zatem, ali se pričakuje, da bo varovanje pred tveganjem zelo uspešno med obdobjem, za katero je varovanje določeno.

(g) Občasno podjetje izmeri spremembo poštene vrednosti varovane postavke (kot je označena pod (c)), ki jo je mogoče pripisati varovanemu tveganju (kot je označeno pod (d)), […]. Če je varovanje dejansko opredeljeno kot zelo uspešno, ko ga ocenjujemo na podlagi v podjetju olistninjenega načina ocenjevanja uspešnosti, pripozna podjetje spremembo poštene vrednosti varovane postavke kot dobiček ali izgubo v poslovnem izidu in v eni ali dveh vrstičnih postavkah v ►**M5** izkazu finančnega položaja ◄, kot je opisano v 89.A členu. Ni nujno, da se sprememba poštene vrednosti razporedi med posamezna sredstva ali obveznosti.

(h) Podjetje izmeri spremembo poštene vrednosti instrumenta/-ov za varovanje pred tveganjem (kot označeno v točki (e)) in jo pripozna kot dobiček ali izgubo v poslovnem izidu. Poštena vrednost instrumenta (instrumentov) za varovanje pred tveganjem se pripozna kot sredstvo ali obveznost v ►**M5** izkazu finančnega položaja ◄.

(i) Morebitna neuspešnost ([1]) se pripozna v poslovnem izidu kot razlika med spremembo poštene vrednosti iz točke (g) in tiste iz točke (h).

AG115 Ta način je podrobneje opisan v nadaljevanju. Ta način se mora uporabiti le za varovanje poštene vrednosti obrestne mere pred tveganjem, ki je povezano s portfeljem finančnih sredstev ali finančnih obveznosti.

AG116 Portfelj, ki je določen v AG114.(a) členu, bi lahko vseboval sredstva in obveznosti. Lahko pa je portfelj, ki vsebuje samo sredstva ali samo obveznosti. Portfelj se uporablja za določitev vrednosti sredstev ali obveznosti, ki jih želi varovati pred tveganjem. Sam portfelj pa ni označen kot varovana postavka.

([1]) V tem kontekstu veljajo isti premisleki o bistvenosti kot v vseh MSRP.

▼B

AG117 Pri uporabi AG114.(b) člena določi podjetje pričakovani datum popravka cen za posamezno postavko kot bolj zgodnji datum od tehle: ko je pričakovati zapadlost postavke v plačilo ali popravek tržnih cen. Pričakovani datumi popravka cen se ocenjujejo po začetku varovanja in skozi celo obdobje varovanja pred tveganjem na podlagi izkušenj iz preteklosti in drugih razpoložljivih informacij, tudi informacij in pričakovanj o stopnjah predčasnih plačil, obrestnih merah in medsebojne povezanosti med njimi. Podjetja, ki nimajo nobenih izkušenj o lastnih izgubah, ali pa imajo le nezadostne izkušnje, uporabljajo izkušnje, pridobljene v enakovrednih skupinah za primerljive finančne instrumente. Te ocene se redno pregledujejo in posodabljajo v luči izkušenj. Pri postavki s stalno obrestno mero, ki je predplačljiva, je pričakovani datum popravka cen tisti datum, ob katerem se pričakuje predplačilo, razen če ni že prej popravil cen na tržne obrestne mere. Za skupino podobnih postavk lahko analiza časovnih obdobij, ki temelji na pričakovanih datumih popravka cen, prevzame obliko razporeditve odstotka skupine, in ne posameznih postavk za vsako časovno obdobje. Podjetje pa lahko uporabi druge metodiko za takšne namene alokacije. Na primer, lahko uporabi množitelj mere predplačil za razporejanje posojil na časovna obdobja na podlagi pričakovanih datumov popravka cen. Vendar pa mora biti metodika za takšno alokacijo v skladu s postopki in cilji ravnanja s tveganji v podjetju.

▼M53

AG118 Primer označitve iz AG114.(c) člena je, ko v določenem časovnem obdobju za popravek cen podjetje oceni, da ima sredstva s stalno obrestno mero v znesku 100 DE in obveznosti s stalno obrestno mero v znesku 80 DE, in se odloči, da bo varovalo celo čisto stanje v višini 20 DE, pri tem pa kot pred tveganjem varovano postavko označi sredstva v višini 20 DE (del sredstev). Označitev se izrazi kot „znesek tuje valute“ (npr. kot znesek dolarjev, evrov, funtov ali randov) in ne kot posamezno sredstvo. Iz tega sledi, da morajo biti vsa sredstva (ali obveznosti), iz katerih izhaja varovani znesek (to je vseh 100 DE sredstev v zgornjem primeru), postavke, katerih poštena vrednost se spreminja v odziv na spremembe varovane obrestne mere[…].

▼B

AG119 Podjetje izpolnjuje tudi druge zahteve o oznaki in listinah iz 88.(a) člena. Za varovanje portfelja pred tveganjem obrestne mere določajo ta oznaka in listine usmeritev podjetja za vse spremenljivke, uporabljene pri prepoznavanju vrednosti, ki je varovana, in pri merjenju uspešnosti, vključno z naslednjim:

(a) katera sredstva in obveznosti se vključijo v varovanje portfelja, in podlaga, uporabljena za njihovo odstranitev iz portfelja.

▼B

(b) kako podjetje ocenjuje datume popravka cen, katere predpostavke o obrestni meri so temelj mere predplačila in podlaga za spremembo teh ocen. Isti način se uporabi tako za začetne ocene ob času, ko se sredstvo ali obveznost vključi v varovani portfelj, kot tudi za morebitne poznejše spremembe teh ocen.

(c) število in trajanje obdobij za popravek cen.

(d) kako pogosto bo podjetje preizkušalo uspešnost […].

(e) metodika, ki jo podjetje uporablja za določanje vrednosti sredstev ali obveznosti, ki so označene kot varovana postavka […].

(f) […]. ali bo podjetje preizkušalo uspešnost za vsako obdobje za popravek cen posamezno, za vsa časovna obdobja skupaj, ali kombinacijo obeh.

Usmeritve, navedene pri določanju in listinjenju razmerja pri varovanju, morajo biti skladne s postopki in cilji ravnanja s tveganji v podjetju. Spremembe v usmeritvah ne smejo biti opravljene arbitrarno: upravičiti jih je treba na podlagi sprememb tržnih okoliščin in drugih dejavnikov, temeljiti morajo na postopkih in ciljih ravnanja s tveganji v podjetju ter biti ter biti skladne z njimi.

AG120 instrument varovanja, naveden v AG114.(e) členu je lahko en sam izpeljani finančni instrument ali pa portfelj izpeljanih instrumentov, ki vsi vsebujejo izpostavljenost varovanemu obrestnemu tveganju, označenem v AG114.(d) členu (na primer portfelj zamenjav obrestnih mer, ki vse vsebujejo izpostavljenost meri LIBOR). Takšen portfelj izpeljanih instrumentov lahko vsebuje pobotanje stanj tveganja. Vendar pa ne more vsebovati pisnih opcij ali čistih pisnih opcij, ker ta standard ([1]) ne dovoljuje teh opcij kot instrumentov varovanja (razen če je pisna opcija označena kot pobotanje kupljene opcije). Če instrument varovanja varuje vrednost, označeno v AG114.(c) členu za več kot eno časovno obdobje za popravek cene, se razmesti na vsa časovna obdobja, ki jih varuje pred tveganjem. Vendar mora biti celotni instrument varovanja pred tveganjem razporejen na tista obdobja za popravek cen, ker ta standard ([2]) ne dovoljuje, da bi bilo razmerje pri varovanju pred tveganjem določeno zgolj za del časovnega obdobja, v katerem je instrument za varovanje pred tveganjem neizrabljen.

AG121 Kadar podjetje meri spremembo poštene vrednost predplačljive postavke v skladu z AG114.(g) členom, sprememba obrestne mere vpliva na pošteno vrednost predplačljive postavke na dva načina: vpliva na pošteno vrednost pogodbenih denarnih tokov in pošteno vrednost opcije za predplačilo, ki jo vsebuje predčasno plačljiva postavka. 81. člen standarda dovoljuje podjetju, da določi del finančnega sredstva ali finančne obveznosti, ki imata skupno izpostavljenost tveganju, kot varovano postavko, s pogojem, da je mogoče izmeriti uspešnost. […].

([1]) Glejte 77. člen in AG94. člen.
([2]) Glejte 75. člen.

▼B

AG122 Ta standard ne določa metod za določanje vrednosti iz AG114.(g) člena, namreč spremembe poštene vrednosti varovane postavke, ki se pripisuje varovanemu tveganju. […]. Ni ustrezno domnevati, da so spremembe poštene vrednosti varovane postavke enake spremembam vrednosti instrumenta za varovanje pred tveganjem.

AG123 89.A člen zahteva, da je varovana postavka za posamezno obdobje za popravek cen sredstvo, sprememba njegove vrednosti pa je predstavljena v ločeni vrstični postavki v sredstvih. In obratno, če je varovana postavka za posamezno obdobje za popravek cen obveznost, je sprememba njene vrednosti predstavljena v ločeni vrstični postavki v obveznostih. To sta ločeni vrstični postavki, o katerih je govor v AG114.(g) členu. Posebne alokacije med posamezna sredstva (ali obveznosti) se ne zahtevajo.

AG124 AG114.(i) člen opozarja, da se neuspešnost pojavi do takšnega obsega, da se sprememba poštene vrednosti varovane postavke, ki se pripisuje varovanemu tveganju, razlikuje od spremembe poštene vrednosti (varovalnega) izpeljanega instrumenta za varovanje pred tveganjem. Takšna razlika se lahko pojavi zaradi več razlogov, na primer:

(a) […],

(b) postavke v varovanem portfelju postajajo oslabljene ali se zanje odpravi pripoznanje,

(c) roki plačila instrumenta za varovanje in varovane postavke sta različna, ter

(d) drugi vzroki […].

Takšno neuspešnost ([1]) je treba ugotoviti in pripoznati v poslovnem izidu.

AG125 Na splošno se bo uspešnost varovanja pred tveganjem izboljšala:

(a) če podjetje razvršča postavke z različnimi lastnostmi predplačila na tak način, da upošteva razlike v njihovem obnašanju.

(b) kadar je število postavk v portfelju večje. Če portfelj vsebuje le nekaj postavk, je verjetna relativno velika neuspešnost, če se ena od postavk predplača prej ali pozneje, kot je pričakovano. Nasprotno pa, kadar portfelj vsebuje mnogo postavk, lahko napovemo obnašanje predplačil bolj natančno.

(c) kadar so obdobja za popravek cen krajša (npr. 1 mesec v primerjavi s 3-mesečnimi obdobji za popravek cen). Krajša obdobja za popravek cen zmanjšujejo učinek neusklajenosti med roki za popravek cen in plačilnimi roki (v okviru obdobja za popravek cen) varovane postavke in roki instrumenta za varovanje pred tveganjem.

(d) večja pogostnost, s katero se vrednost instrumenta za varovanje usklajuje oz. popravlja, da odraža spremembe varovane postavke (npr. zaradi sprememb pri pričakovanih predplačilih).

AG126 Podjetje občasno preizkuša uspešnost. […]

([1]) V tem kontekstu veljajo isti premisleki o bistvenosti kot v vseh MSRP.

▼B

AG127 Pri merjenju uspešnosti podjetje razlikuje popravke pričakovanih rokov za popravek cen obstoječih sredstev (ali obveznosti) od pridobitve novih sredstev (ali nastanka novih obveznosti), pri čemer samo prvo omenjeno lahko pomeni neuspešnost. […].Ko je bila neuspešnost pripoznana kot je navedeno zgoraj, podjetje ugotovi novo oceno vseh sredstev (ali obveznosti) v vsakem obdobju za popravek cen, tudi za nova sredstva (ali obveznosti), ki so pridobljena (nastale) po zadnjem preizkusu uspešnosti, in določi novo vrednost kot varovano postavko in nov odstotek kot varovani odstotek. […]

AG128 Za postavke, ki so bile prvotno razporejene v obdobje za popravek cen, se lahko odpravi pripoznanje zaradi zgodnejšega predplačila ali odpisov zaradi oslabitve ali prodaje. Ko pride do tega, se mora znesek spremembe poštene vrednosti, ki je vključena v ločeno vrstično postavko, navedeno v AG114.(g) členu, ki se nanaša na postavko, pri kateri je bilo odpravljeno pripoznanje, odstraniti iz ►M5 izkazov finančnega položaja ◄ in vključiti v poslovni izid, ki nastane po odpravi pripoznanja te postavke. V ta namen je treba poznati časovno obdobje (obdobja) za popravek cen, v katerega je bila razporejena postavka, za katero je odpravljeno pripoznavanje, ker to opredeljuje obdobje (obdobja) za popravek cen, iz katerega (katerih) jo je treba odstraniti, in tako tudi vrednost, ki jo je treba odstraniti iz ločene vrstične postavke, navedene v AG114.(g) členu. Ko je za postavko odpravljeno pripoznanje, se le-ta odstrani iz časovnega obdobja, v katerega je bila vključena, če je to obdobje mogoče ugotoviti. Če ne, se postavka odstrani iz najbolj zgodnjega obdobja, če je odprava pripoznanja nastala zaradi višjega predplačila kot je bilo pričakovano, ali se dosledno in preudarno razporedi na vsa obdobja, ki vsebujejo postavko z odpravljenim pripoznanjem, če je bila postavka prodana ali postala oslabljena.

AG129 Poleg tega se vsak znesek, ki se nanaša na konkretno časovno obdobje, v katerem ni bilo odprave pripoznanja, ko je časovno obdobje poteklo, pripozna v poslovnem izidu za ta čas (glejte 89.A člen). […]

AG130 […].

AG131 Če se varovani znesek za časovno obdobje za popravek cen zmanjša, ne da bi odpravili pripoznanje povezanih sredstev (ali obveznosti), se mora vrednost, ki je vključena v ločeno vrstično postavko, navedeno v AG114.(g) členu, ki se nanaša na zmanjšanje, amortizirati v skladu z 92. členom.

AG132 Podjetje morda želi uporabiti način, opisan v AG114.–AG131. členu, za varovanje portfelja, ki je bil prej obračunan kot varovanje pred denarnotokovnim tveganjem v skladu z MRS 39. Podjetje bi preklicalo prejšnjo označbo varovanja pred denarnotokovnim tveganjem v skladu s 101.(d) členom in uporabilo zahteve, navedene v tem členu. Prav tako bi ponovno označilo to varovanje pred tveganjem kot varovanje poštene vrednosti in uporabilo način, kot je naveden v AG114.–AG131. členu, za naprej za poznejša obračunska obdobja.

▼**M53**

PREHOD (103.–108.C ČLEN)

▼**B**

AG133 Podjetje, ki lahko določi napovedani notranji posel v skupini kot postavko, varovano pred tveganjem, na začetku letnega obračunskega obdobja, ki se začenja dne 1. januarja 2005 ali pozneje (ali, za namen prevrednotenja primerjalnih informacij, na začetku zgodnejšega obdobja) v varovanju pred tveganjem, ki je upravičeno do obračunavanja varovanja pred tveganjem v skladu s tem standardom (kakor je spremenjen z zadnjih stavkom 80. člena). Tako podjetje lahko uporablja tako opredelitev za uporabo obračunavanja varovanja pred tveganjem v konsolidiranih računovodskih izkazih od začetka letnega obračunskega obdobja, ki se začne 1. januarja 2005 ali pozneje (ali os začetka zgodnejšega primerjalnega obdobja). Tako podjetje mora uporabljati tudi AG99.A in AG99.B člen od začetka letnega obračunskega obdobja, ki se začne 1. januarja 2005 ali pozneje. V skladu z 108.B členom pa mu ni treba uporabljati AG99.B člena za primerjalne informacije za prejšnja obdobja.

▼B

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 40

Naložbene nepremičnine

CILJ

1 Cilj tega standarda je predpisati računovodsko obravnavanje naložbenih nepremičnin in z njimi povezanih zahtev po razkritju.

PODROČJE UPORABE

2 Ta standard se uporablja pri pripoznavanju, merjenju in razkrivanju naložbenih nepremičnin.

3 Med drugim ta standard obravnava merjenje naložbenih nepremičnin pridobljenih s finančnim najemom v najemnikovih računovodskih izkazih in merjenje naložbenih nepremičnin, danih v poslovni najem, v najemodajalčevih računovodskih izkazih. Ta standard ne obravnava zadev, ki jih obravnava MRS 17 – *Najemi*:

(a) razvrstitve najemov na finančne najeme in poslovne najeme,

(b) pripoznavanja prihodkov od najemnin iz naložbenih nepremičnin (glejte tudi MRS 18 *Prihodki*),

(c) merjenja deležev v nepremičninah, danih v poslovni najem in obračunanih v najemnikovih računovodskih izkazih,

(d) merjenja najemodajalčevih čistih naložb, danih v finančni najem, v najemodajalčevih računovodskih izkazih,

(e) obračunavanja prodajne transakcije s povratnim najemom, ter

(f) razkrivanja o finančnih najemih in poslovnih najemih.

▼M45

4 Ta standard se ne uporablja za:

(a) biološka sredstva, povezana s kmetijsko dejavnostjo (glej MRS 41 – *Kmetijstvo* in MRS 16 – *Opredmetena osnovna sredstva*) ter

▼B

(b) rudarske pravice in zaloge rudnin, kot so nafta, zemeljski plin ali podobne neobnovljive dobrine.

OPREDELITVE POJMOV

5 V tem standardu so uporabljeni naslednji izrazi, katerih pomeni so natančno določeni:

Knjigovodska vrednost je znesek, s katerim se sredstvo pripozna v ►M5 izkazu finančnega položaja ◄.

Nabavna vrednost je znesek denarnih sredstev ali denarnih ustreznikov ali pa poštena vrednost drugih nadomestil, plačana oziroma dana za pridobitev sredstva v času njegove nabave ali gradnje ali, kjer je primerno, znesek, pripisan k temu sredstvu ob začetnem pripoznanju v skladu s posebnimi zahtevami drugih MSRP, npr. MSRP 2 *Plačilo z delnicami.*

▼M33

Poštena vrednost je cena, ki bi se prejela za prodajo sredstva ali plačala za prenos obveznosti v redni transakciji med udeleženci na trgu na datum merjenja. (Glej MSRP 13 *Merjenje poštene vrednosti*.)

▼B

Naložbena nepremičnina je nepremičnina (zemljišče ali zgradba, ali del zgradbe, ali oboje), posedovana (pri lastniku ali najemniku pri finančnem najemu), da bi prinašala najemnino ali povečevala vrednost dolgoročne naložbe ali pa oboje, ne pa za:

(a) uporabo pri proizvajanju ali dobavljanju blaga ali storitev ali za pisarniške namene, ali

(b) prodajo v rednem poslovanju.

Lastniško uporabljana nepremičnina je nepremičnina, posedovana (pri lastniku ali najemniku pri finančnem najemu) za uporabo pri proizvajanju ali dobavljanju blaga ali storitev ali za pisarniške namene.

▼M42

Razvrstitev nepremičnin kot naložbene nepremičnine ali lastniško uporabljane nepremičnine

▼B

6 Delež v nepremičnini, ki ga ima najemnik pri poslovnem najemu, se lahko razvrsti in obračunava kot naložbena nepremičnina, kadar in zgolj kadar nepremičnina tudi sicer ustreza opredelitvi izraza naložbena nepremičnina, in če najemnik uporablja model poštene vrednosti iz 33.–55. člena za pripoznano sredstvo. Ta različica razvrstitve je na voljo na podlagi „nepremičnina za nepremičnino“ (property-by-property). Ko pa je ta različica razvrstitve izbrana za takšen delež v nepremičnini pri poslovnem najemu, je treba vse nepremičnine, ki so razvrščene kot naložbene nepremičnine, obračunavati po modelu poštene vrednosti. Kadar je izbrana ta različica razvrstitve, se tako razvrščeni delež vključi v razkritja, ki jih zahteva 74.–78. člen.

▼M45

7 Naložbena nepremičnina je posedovana, da bi prinašala najemnino ali povečevala vrednost dolgoročne naložbe, ali pa oboje. Zato naložbena nepremičnina ustvarja denarne tokove v veliki meri neodvisno od drugih sredstev, ki jih poseduje podjetje. Po tem se naložbena nepremičnina razlikuje od lastniško uporabljane nepremičnine. Proizvajanje ali dobavljanje blaga ali storitev (ali uporaba nepremičnin za pisarniške namene) ustvarja denarne tokove, ki jih je mogoče pripisati ne samo nepremičninam, temveč tudi drugim sredstvom, ki se uporabljajo pri proizvajanju ali dobavljanju. Za lastniško uporabljane nepremičnine se uporablja MRS 16.

▼B

8 Naložbene nepremičnine so na primer:

(a) zemljišče, posedovano bolj za povečevanje vrednosti dolgoročne naložbe kot za kratkoročno prodajo v rednem poslovanju;

(b) zemljišče, posedovano za sedaj nedoločeno prihodnjo uporabo. (Če podjetje ni določilo, da bo uporabljalo zemljišče bodisi kot lastniško uporabljano nepremičnino, bodisi za kratkoročno prodajo v rednem poslovanju, se zemljišče obravnava kot posedovano za povečevanje vrednosti dolgoročne naložbe.);

(c) zgradba, ki jo poseduje podjetje (ali jo ima podjetje na podlagi finančnega najema) in je dana v enkratni ali večkratni poslovni najem; ter

(d) zgradba, ki je prazna, vendar posedovana za oddajo v enkratni ali večkratni poslovni najem;

▼M8

(e) nepremičnine, ki se gradijo ali razvijajo za prihodnjo uporabo kot naložbene nepremičnine.

▼M52

9 Postavke, ki niso naložbene nepremičnine in zato ne spadajo na področje tega standarda, so na primer:

▼B

(a) nepremičnine, namenjene prodaji v rednem poslovanju ali pa v gradnji ali razvoju za takšno prodajo (glejte MRS 2 – *Zaloge*), na primer nepremičnine, pridobljene izključno za kasnejšo odtujitev v bližnji prihodnosti ali za razvoj in preprodajo;

▼M52

(b) [izbrisano]

▼B

(c) lastniško uporabljane nepremičnine (glejte MRS 16) tudi (med drugim) nepremičnine, posedovane za prihodnjo uporabo kot lastniško uporabljane nepremičnine, nepremičnine, posedovane za prihodnji razvoj in kasnejšo uporabo kot lastniško uporabljane nepremičnine, nepremičnine, ki jih uporabljajo zaposlenci (za plačilo najemnine po tržnih cenah ali brez njega), in lastniško uporabljane nepremičnine, ki čakajo na odtujitev;

▼M8

_____

▼B

(e) nepremičnina, dana drugemu podjetju v finančni najem.

10 Pri nekaterih nepremičninah je en del posedovan, da bi prinašal najemnine ali da bi se povečevala vrednost dolgoročnih naložb, drugi del pa za uporabo pri proizvajanju ali dobavljanju blaga ali storitev, ali za pisarniške namene. Če je takšna dela mogoče prodati ločeno (ali dati ločeno v finančni najem), ju podjetje obračunava ločeno. Če delov ni mogoče prodati ločeno, je nepremičnina naložbena nepremičnina le, če je za uporabo pri proizvajanju ali dobavljanju blaga ali storitev ali za pisarniške namene posedovan nepomemben del.

11 V nekaterih primerih opravlja podjetje postranske storitve najemnikom nepremičnin, ki jih poseduje. Takšne nepremičnine obravnava kot naložbene nepremičnine, če so storitve nepomembna sestavina krovnega dogovora kot celote. Tako je na primer tam, kjer lastnik upravne zgradbe opravlja varnostne in vzdrževalne storitve najemnikom, ki zasedajo zgradbo.

12 V drugih primerih so opravljene storitve pomembna sestavina. Na primer, če je podjetje lastnik in upravljalec hotela, so storitve, ki jih opravlja gostom, pomembna sestavina dogovora kot celote. Zato je lastniško upravljani hotel bolj lastniško uporabljana nepremičnina kot naložbena nepremičnina.

13 Težko utegne določiti, ali so postranske storitve tako pomembne, da nepremičnina ne izpolnjuje sodila za naložbeno nepremičnino. Na primer, lastnik hotela včasih z upravljalnimi pogodbami prenaša nekatere naloge na tretje stranke. Določbe takšnih upravljalnih pogodb so lahko zelo različne. Lastnikov položaj je lahko po vsebini enak tistemu, ki ga ima pasivni naložbenik. Na drugi strani pa utegne lastnik preprosto prepustiti drugim vsakdanje naloge, obdrži pa pomembno tveganje za nihanja v denarnih tokovih, ki jih povzroča delovanje hotela.

14 Za določitev, ali se nepremičnina šteje kot naložbena nepremičnina, je potrebna presoja. Podjetje razvija sodila, tako da lahko presoja dosledno v skladu z opredelitvijo pojma naložbenega premoženja in z napotki v 7.–13. členu. 75.(c) člen zahteva, da podjetje razkrije ta sodila, če je razvrstitev težavna.

▼M42

14A Potrebna je tudi presoja za določitev, ali je pridobitev naložbene nepremičnine pridobitev sredstva ali skupine sredstev ali poslovna združitev v skladu z MSRP 3 *Poslovne združitve*. Potrebno je sklicevanje na MSRP 3, da se ugotovi, ali gre za poslovno združitev. Razprava v 7.–14. členu tega standarda se nanaša na to, ali je nepremičnina lastniško uporabljana nepremičnina ali naložbena nepremičnina, in ni namenjena ugotavljanju, ali je pridobitev nepremičnine poslovna združitev, kakor je opredeljena v MSRP 3. Odločanje o tem, ali določena transakcija ustreza opredelitvi poslovne združitve, kakor je opredeljena v MSRP 3, in vključuje naložbeno nepremičnino, kakor je opredeljena v tem standardu, zahteva ločeno uporabo obeh standardov.

▼B

15 V nekaterih primerih je podjetje lastnik nepremičnine, ki je dana v najem njegovemu obvladujočemu podjetju ali drugemu odvisnemu podjetju in jo ta uporablja. Nepremičnina ne izpolnjuje pogojev za naložbeno nepremičnino v konsolidiranih računovodskih izkazih, ker jo uporabljajo lastniki iz zornega kota skupine. Iz zornega kota podjetja, ki je njen lastnik, pa je nepremičnina naložbena nepremičnina, ker se ujema z opredelitvijo iz 5. člena. Zato najemnik v svojih samostojnih računovodskih izkazih obravnava nepremičnino kot naložbeno nepremičnino.

PRIPOZNAVANJE

16 Naložbeno nepremičnino je treba pripoznati kot sredstvo, kadar in zgolj kadar je:

(a) verjetno, da bodo prihodnje gospodarske koristi, povezane z njo, pritekale v podjetje, ter

(b) njeno nabavno vrednost mogoče zanesljivo izmeriti.

17 Podjetje po tem načelu pripoznavanja ovrednoti vse stroške opredmetenih osnovnih sredstev v trenutku, v katerem se pojavijo. Ti stroški zajemajo začetne stroške pridobitve naložbene nepremičnine in stroške, ki nastanejo zaradi kasnejšega dodajanja ali vzdrževanja sredstva ali zamenjave njegovih delov.

18 Po načelu pripoznavanja iz 16. člena podjetje v knjigovodski vrednosti naložbene nepremičnine ne pripoznava vsakodnevnega vzdrževanja te nepremičnine. Ti stroški se pripoznajo v poslovnem izidu, takoj ko do njih pride. Stroški vsakodnevnega vzdrževanja so predvsem stroški dela in pomožni material, vključujejo pa lahko tudi stroške manjših delov. Namen teh stroškov se pogosto označi kot popravila in vzdrževanje nepremičnine.

19 Deli naložbenih nepremičnin pa se lahko pridobijo tudi z nadomestitvijo. Na primer, notranje stene so lahko nadomestitev prvotnih sten. Po načelu pripoznavanja pripozna podjetje v knjigovodski vrednosti naložbene nepremičnine ob nastanku tudi stroške nadomestitve nekega dela obstoječe nepremičnine, če so pri tem izpolnjena sodila pripoznavanja. Knjigovodska vrednost delov, ki so zamenjani, se preneha pripoznavati v skladu z določbami o odpravi pripoznanja v tem standardu.

MERJENJE PRI PRIPOZNAVANJU

20 Naložbeno premoženje je na začetku treba izmeriti po njegovi nabavni vrednosti. Transakcijski stroški morajo biti vključeni v začetno izmero.

21 Nabavna vrednost kupljene naložbene nepremičnine obsega njeno nakupno ceno in vse njej neposredno pripisljive stroške. Neposredno pripisljivi stroški vključujejo na primer pripisljive zaslužke za pravne storitve, davke od prenosa nepremičnine in druge stroške transakcije.

▼M8

_____

▼B

23 Nabavna vrednost naložbene nepremičnine se ne poveča za:

(a) zagonske stroške (razen če so potrebni za spravljanje premoženja v stanje, da je primerno za delovanje v skladu s pričakovanji poslovodstva),

(b) izgube iz poslovanja, nastale preden naložbena nepremičnina doseže načrtovano raven učinkov, ali

(c) vrednost nenormalne količine odpadnega materiala, nepotrebnega dela ali drugih virov, nastalo med gradnjo ali razvijanjem nepremičnine.

24 Če se plačilo naložbene nepremičnine odloži, je nabavna vrednost ustreznik denarne cene. Razlika med tem zneskom in celotnim plačilom se pripozna kot odhodek za obresti v obdobju kreditiranja.

25 Začetna vrednost deleža v nepremičnini, ki je v najemu in razvrščena kot naložbena nepremičnina, mora biti kot predpisuje 20. člen MRS 17 za finančni najem, to pomeni, da se sredstvo pripozna po tisti vrednosti, ki je manjša: poštena vrednost nepremičnine ali sedanja vrednost najmanjše vsote najemnin. Enak znesek se pripozna kot obveznost v skladu z istim členom.

26 Premija, plačana za najem, se obravnava kot del najmanjših plačil najemnin za ta namen in se zato vključi v vrednost sredstva, vendar je izključena iz obveznosti. Če je delež v nepremičnini v najemu razvrščen kot naložbena nepremičnina, je ta delež postavka, ki se obračunava po pošteni vrednosti, in ne temeljna nepremičnina. ►M33 Napotki o merjenju poštene vrednosti deleža v nepremičnini so navedeni za model poštene vrednosti v 33.–52. členu ter v MSRP 13. Ti napotki so tudi koristni za merjenje poštene vrednosti, kadar se ta vrednost uporablja kot nabavna vrednost za namene začetnega pripoznanja. ◄

27 Ena ali več naložbenih nepremičnin se lahko pridobi z menjalnim poslom, kjer se zamenja za nedenarno ali denarno sredstvo, ali kombinacijo obeh. V nadaljevanju sledi obravnava, ki se sicer nanaša na menjalni posel, kjer se zamenja nedenarno sredstvo za nedenarno sredstvo, vendar velja tudi za vse druge vrste prej omenjenih menjalnih poslov. Nabavna vrednost takšne naložbene nepremičnine se izmeri po pošteni vrednosti, razen če (a) menjalna transakcija nima komercialne vsebine ali (b) poštene vrednosti nobenega izmed sredstev, niti prejetega niti danega, ni mogoče izmeriti na zanesljiv način. Prejeto sredstvo se ovrednoti na ta način, tudi če podjetje ne more takoj odpraviti pripoznanja sredstva, ki ga je oddalo. Če se prejeto sredstvo ne ovrednoti po pošteni vrednosti, se njegova nabavna vrednost izmeri po knjigovodski vrednosti oddanega sredstva.

28 Podjetje oceni, do kakšne mere naj bi menjalni posel vplival na prihodnje denarne tokove, in tako ugotovi, ali ima menjalna transakcija komercialno vsebino. Menjalni posel ima komercialno vsebino, če:

(a) se ustroj (tveganje, trajanje in višina) denarnih tokov prejetega sredstva razlikuje od ustroja denarnih tokov danega sredstva, ali

(b) se vrednost tistega dela poslovanja podjetja, na katerega je menjalna transakcija vplivala, zaradi tega posla spremeni, in

(c) je razlika v točkah (a) ali (b) velika v primerjavi s pošteno vrednostjo zamenjanih sredstev.

▼B

Zaradi ugotavljanja komercialne vsebine menjalnega posla mora vrednost tistega dela poslovanja podjetja, na katerega je menjalna transakcija vplivala, odražati denarne tokove po obdavčitvi. Rezultati razčlenitve so lahko jasni, tudi če podjetje ne napravi natančnih izračunov.

▼M33

29 Pošteno vrednost sredstva je mogoče zanesljivo izmeriti, če (a) spremenljivost razpona meritev utemeljene poštene vrednosti ni pomembna za takšno sredstvo ali (b) če je verjetnosti različnih ocen znotraj razpona mogoče utemeljeno oceniti in uporabiti pri merjenju poštene vrednosti. Če lahko podjetje zanesljivo izmeri pošteno vrednost prejetega ali danega sredstva, se poštena vrednost danega sredstva uporablja za merjenje nabavne vrednosti, razen če je poštena vrednost prejetega sredstva bolj jasna.

▼B

MERJENJE PO PRIPOZNAVANJU

Računovodska usmeritev

30 Razen izjem iz 32.A in 34. člena mora podjetje izbrati kot svojo računovodsko usmeritev bodisi model poštene vrednosti iz 33.–55. člena bodisi model nabavne vrednosti iz 56. člena in uporabljati to usmeritev pri vseh svojih naložbenih nepremičninah.

▼M8

31 MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake* navaja, da se računovodska usmeritev prostovoljno spremeni, le če je posledica spremembe zagotavljanje zanesljivih in ustreznejših informacij v računovodskih izkazih o učinkih poslov, drugih dogodkih ali pogojih o finančnem položaju, finančni uspešnosti ali denarnih tokovih podjetja. Malo verjetno je, da bo posledica prehoda od modela poštene vrednosti k modelu nabavne vrednosti ustreznejša predstavitev.

▼M33

32 Ta standard zahteva, da vsa podjetja merijo pošteno vrednost naložbenih nepremičnin za potrebe merjenja (če podjetje uporablja model poštene vrednosti) ali razkrivanja (če uporablja model nabavne vrednosti). Podjetju se priporoča, vendar se od njega ne zahteva, da meri pošteno vrednost naložbenih nepremičnin na podlagi vrednotenja neodvisnega ocenjevalca vrednosti s priznano in ustrezno poklicno usposobljenostjo ter nedavnimi izkušnjami pri razmeščanju in razvrščanju naložbenih nepremičnin, katerih vrednosti je treba oceniti.

▼B

32A Podjetje lahko:

(a) izbere bodisi model poštene vrednosti bodisi model nabavne vrednosti za vse obveznosti, uporabljene za zavarovanje naložbenih nepremičnin, ki prinašajo donos vezan neposredno na pošteno vrednost ali donos določenih sredstev, vključno z zadevno naložbeno nepremičnino, ter

(b) izbere bodisi model poštene vrednosti bodisi model nabavne vrednosti za vse ostale naložbene nepremičnine, ne glede na to, kaj je izbralo pod (a).

32B Nekateri zavarovatelji in ostala podjetja imajo lasten nepremičninski sklad, ki izdaja fiktivne enote, pri čemer imajo nekaj takšnih enot v lasti naložbeniki v povezanih pogodbah in ostale podjetje. 32.A člen ne dovoljuje podjetjem, da bi merila nepremičnine, ki so v lasti sklada, delno po modelu nabavne vrednosti in delno po modelu poštene vrednosti.

▼B

32C Če podjetje izbere različne modele za dve kategoriji, opisani v 32.A členu, se mora prodaja naložbenih nepremičnin med skupinami sredstev, ki se merijo z uporabo različnih modelov, pripoznati po pošteni vrednosti, nabrana sprememba poštene vrednosti pa v poslovnem izidu. Tako v primeru, ko je naložbena nepremičnina prodana iz skupine, v kateri je bil uporabljen model poštene vrednosti v skupino, kjer je bil uporabljen model nabavne vrednosti, šteje poštena vrednost nepremičnine na dan prodaje kot predpostavljen strošek.

Model poštene vrednosti

33 Podjetje, ki izbere model poštene vrednosti, mora po začetnem pripoznanju izmeriti vse svoje naložbene nepremičnine po njihovih poštenih vrednostih, razen v primerih, ki so opisani v 53. členu.

34 Če je delež v nepremičnini, ki ga ima najemnik v poslovnem najemu, razvrščen kot naložbena nepremičnina po 6. členu, potem 30. člen ni izbiren; uporabiti je treba model poštene vrednosti.

35 Dobiček ali izgubo, ki izhaja iz spremembe poštene vrednosti naložbenega premoženja, je treba všteti v poslovni izid obdobja, v katerem se pojavi.

▼M33

_____

40 Pri merjenju poštene vrednosti naložbene nepremičnine v skladu z MSRP 13 mora podjetje zagotoviti, da poštena vrednost med drugim izraža prihodke od najemnin iz obstoječih najemov in druge predpostavke, ki bi jih udeleženci na trgu uporabili pri določanju cene naložbene nepremičnine pod trenutnimi tržnimi pogoji.

▼B

41 25. člen določa podlago za začetno pripoznavanje nabavne vrednosti deleža v nepremičnini, dani v najem. 33. člen zahteva, da se delež nepremičnine v najemu ponovno izmeri, če je potrebno, na pošteno vrednost. Pri najemu, dogovorjenem po tržnih cenah, bi morala biti poštena vrednost deleža nepremičnine v najemu ob pridobitvi, brez vseh pričakovanih plačil najemnin (tudi tistih, ki se nanašajo na pripoznane obveznosti), enaka nič. Ta poštena vrednost se ne spremeni, ne glede na to, ali sta za namene obračunavanja sredstvo v najemu in obveznost pripoznana po pošteni vrednosti ali po sedanji vrednosti najmanjših najemnin, v skladu s 20. členom MRS 17. Zato ponovno merjenje sredstva v najemu od nabavne vrednosti po 25. členu na pošteno vrednost v skladu s 33. členom ne bi smelo povzročiti začetnega dobička ali izgube, razen če je poštena vrednost merjena ob različnih časih. To bi se lahko pojavilo, če bi izbrali uporabo modela poštene vrednosti po začetnem pripoznanju.

▼M33

_____

48 Če podjetje prvič pridobi naložbeno nepremičnino (ali če obstoječa nepremičnina šele postane naložbena nepremičnina, potem ko se spremeni njena uporaba), je v izjemnih primerih zelo jasno, da je različnost v razponu utemeljenih meritev poštene vrednosti tolikšna in da je verjetnosti različnih izidov tako težko oceniti, da posamezna meritev poštene vrednosti ni uporabna. To lahko pomeni, da poštene vrednosti nepremičnine ni mogoče zanesljivo stalno meriti (glej 53. člen).

▼M33

_____

▼M8

50 Pri določanju knjigovodske vrednosti naložbene nepremičnine v okviru modela poštene vrednosti, podjetje sredstva ali obveze, ki se pripoznajo kot ločena sredstva ali obveze, šteje le enkrat. Na primer:

▼B

(a) oprema, kot so dvigala ali klimatske naprave, je pogosto sestavni del zgradbe in je pogosteje vključena v pošteno vrednost naložbenega premoženja, kot pripoznana ločeno med opredmetenimi osnovnimi sredstvi,

(b) če je pisarna skupaj z opremo v najemu, je praviloma v pošteni vrednosti pisarne tudi poštena vrednost pohištva, ker se najemnina nanaša na opremljeno pisarno. Če je vrednost pohištva všteta v pošteno vrednost naložbene nepremičnine, podjetje ne pripozna takšne opreme kot posebno sredstvo,

(c) poštena vrednost naložbene nepremičnine izključuje vnaprej plačani ali dobljeni prihodek od poslovnega najema, ker ga podjetje pripozna kot posebno postavko obveznosti ali sredstev,

▼M8

(d) poštena vrednost naložbene nepremičnine v okviru najema kaže pričakovane denarne tokove (vključno s pogojno najemnino, za katero se pričakuje, da bo postala plačljiva). V skladu s tem, če je vrednotenje, ki se pridobi za nepremičnino, brez vseh pričakovanih plačil, bo nujno ponovno prišteti vsako pripoznano obvezo najema, da se pridobi knjigovodska vrednost naložbene nepremičnine z modelom poštene vrednosti.

▼M33

_____

▼B

52 V nekaterih primerih pričakuje podjetje, da bo sedanja vrednost njegovih plačil, ki se nanašajo na naložbeno nepremičnino (razen plačil, ki se nanašajo na pripoznane obveznosti), presegla sedanjo vrednost s tem povezanih denarnih prejemkov. Podjetje uporablja MRS 37 *Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva* za odločanje, ali pripoznati obveznost in kako jo izmeriti.

▼M33

Nezmožnost zanesljivega merjenja poštene vrednosti

53 **Obstaja izpodbojna predpostavka, da je podjetje sposobno zanesljivo stalno meriti pošteno vrednost naložbene nepremičnine. Če podjetje prvič pridobi naložbeno nepremičnino (ali če obstoječa nepremičnina šele postane naložbena nepremičnina, potem ko se spremeni njena uporaba), je v izjemnih primerih zelo jasno, da poštene vrednosti naložbene nepremičnine ne bo mogoče zanesljivo stalno meriti. To se zgodi, kadar in zgolj kadar trg s primerljivimi nepremičninami ni delujoč (npr. malo nedavnih transakcij, objavljene cene niso tekoče cene ali opazovane transakcijske cene kažejo, da je bil prodajalec prisiljen prodati) in druga zanesljiva merjenja poštene vrednosti niso na voljo (na primer na podlagi projekcij diskontiranega denarnega toka). Če podjetje ugotovi, da poštene vrednosti naložbene nepremičnine v gradnji ni mogoče zanesljivo izmeriti, vendar pričakuje, da bo**

▼M33

mogoče pošteno vrednost nepremičnine zanesljivo izmeriti, potem ko bo nepremičnina zgrajena, mora podjetje izmeriti naložbeno nepremičnino v gradnji po nabavni ceni, dokler poštene vrednosti ni mogoče zanesljivo izmeriti ali je nepremičnina zgrajena (kar nastopi prej). Če podjetje ugotovi, da poštene vrednosti naložbene nepremičnine (razen naložbene nepremičnine v gradnji) ni mogoče zanesljivo stalno meriti, mora podjetje izmeriti naložbeno nepremičnino na podlagi modela nabavne vrednosti iz MRS 16. Za preostalo vrednost naložbene nepremičnine se predpostavlja, da je enaka nič. Podjetje mora do odtujitve naložbene nepremičnine še naprej uporabljati MRS 16.

▼M8

53A Potem ko je podjetje sposobno zanesljivo izmeriti pošteno vrednost naložbene nepremičnine v gradnji, ki je bila prej izmerjena po nabavni ceni, podjetje izmeri nepremičnino po pošteni vrednosti. Ko je gradnja nepremičnine končana, se domneva, da je pošteno vrednost mogoče zanesljivo izmeriti. V nasprotnem primeru se v skladu s 53. členom nepremičnina obravnava z uporabo modela nabavne vrednosti v skladu z MRS 16.

53B Predpostavko, da je pošteno vrednost naložbene nepremičnine v gradnji mogoče zanesljivo izmeriti, je mogoče spodbijati le ob začetnem pripoznanju. ►M33 Podjetje, ki je izmerilo postavko naložbene nepremičnine v gradnji po pošteni vrednosti, ne sme skleniti, da poštene vrednosti dokončane naložbene nepremičnine ni mogoče zanesljivo izmeriti. ◄

54 V izjemnih primerih, ko je podjetje zaradi razlogov iz 53. člena prisiljeno izmeriti naložbeno nepremičnino na podlagi modela nabavne vrednosti v skladu z MRS 16, izmeri vse druge naložbene nepremičnine po pošteni vrednosti, vključno z naložbeno nepremičnino v gradnji. Čeprav lahko podjetje uporabi model nabavne vrednosti za eno naložbeno nepremičnino, v teh primerih še naprej obravnava vsako preostalo nepremičnino z modelom poštene vrednosti.

▼B

55 Če je podjetje prej izmerilo kako naložbeno nepremičnino po pošteni vrednosti, jo mora še naprej meriti po pošteni vrednosti do odtujitve (ali dokler nepremičnina ne postane lastniško uporabljana nepremičnina ali dokler podjetje ne začne razvijati nepremičnine za kasnejšo prodajo v rednem poslovanju), celo če postajajo primerljive tržne transakcije manj pogoste ali tržne cene niso tako sproti na voljo.

Model nabavne vrednosti

56 Po začetnem pripoznanju mora podjetje, ki izbere model nabavne vrednosti, meriti vse naložbene nepremičnine v skladu z zahtevami MRS 16 za ta model, razen tistih, ki izpolnjujejo sodila za razvrstitev med sredstva za prodajo (ali so vključene v skupino za odtujitev, razvrščeno med sredstva za prodajo) v skladu z MSRP 5 – *Nekratkoročna sredstva za prodajo in ustavljeno poslovanje*. Naložbene nepremičnine, ki izpolnjujejo sodila za razvrstitev med sredstva za prodajo (ali so vključene v skupino za odtujitev, ki je razvrščena med sredstva za prodajo) je treba meriti v skladu z MSRP 5.

▼B

PRENOSI

▼M60

57 **Podjetje prenese nepremičnino na konto ali s konta naložbenih nepremičnin samo, kadar se spremeni njena uporaba. Do spremembe uporabe pride takrat, ko nepremičnina prične ali preneha ustrezati opredelitvi naložbene nepremičnine in obstajajo dokazi o spremembi uporabe. Sprememba namenov poslovodstva glede uporabe nepremičnine sama po sebi še ni dokaz o spremembi uporabe. Primeri dokazov o spremembi uporabe vključujejo:**

(a) začetek lastniške uporabe ali razvoja s ciljem lastniške uporabe pri prenosih s kontov naložbenih nepremičnin na konte lastniško uporabljanih nepremičnin;

(b) začetek razvoja s ciljem prodaje pri prenosih s kontov naložbenih nepremičnin na konte zalog;

(c) konec lastniške uporabe pri prenosih s kontov lastniško uporabljanih nepremičnin na konte naložbenih nepremičnin; in

(d) začetek poslovnega najema druge osebe pri prenosih s kontov zalog na konte naložbenih nepremičnin.

(e) [črtano]

58 Če se podjetje odloči odtujiti naložbeno nepremičnino, ki se ni razvijala, jo še naprej obravnava kot naložbeno nepremičnino, dokler se ne odpravi njeno pripoznanje (dokler se ne odstrani iz izkaza finančnega položaja), in je ne prerazvrsti kot zalogo. Če začne podjetje ponovno razvijati obstoječo naložbeno nepremičnino za nadaljnjo prihodnjo uporabo, ta še naprej ostane naložbena nepremičnina in se pri ponovnem razvoju ne prerazvrsti med lastniško uporabljane nepremičnine.

▼B

59 60.–65. člen se uporabljajo za pripoznavanje in merjenje v primerih, ko podjetje uporablja pri naložbenih nepremičninah model poštene vrednosti. Če uporablja model nabavne vrednosti, prenosi na konte naložbenih nepremičnin, lastniško uporabljanih nepremičnin in zalog ne spreminjajo knjigovodske vrednosti prenesenih nepremičnin in vrednosti takšnih nepremičnin za potrebe merjenja ali razkrivanja.

60 Pri prenosih s kontov naložbenih nepremičnin, obravnavanih po pošteni vrednosti, na konte lastniško uporabljanih nepremičnin ali zalog, velja, da je predvidena nabavna vrednost nepremičnin pri kasnejšem obračunavanju po MRS 16 ali MRS 2 njihova poštena vrednost na dan spremembe uporabe.

61 Če postane lastniško uporabljana nepremičnina naložbena nepremičnina, ki bo obravnavana po pošteni vrednosti, mora podjetje uporabljati MRS 16 vse do datuma spremembe uporabe. Podjetje mora obravnavati vsako razliko med knjigovodsko vrednostjo nepremičnine po MRS 16 in njeno pošteno vrednostjo na ta datum enako kot prevrednotenje po MRS 16.

62 Do datuma, ko postane lastniško uporabljana nepremičnina naložbena nepremičnina, obravnavana po pošteni vrednosti, jo podjetje amortizira in pripoznava vsako izgubo zaradi oslabitve. Podjetje obravnava vsako razliko med knjigovodsko vrednostjo nepremičnine po MRS 16 in njeno pošteno vrednostjo na ta datum enako kot prevrednotenje po MRS 16. Z drugimi besedami:

▼M5

(a) vsako iz tega izhajajoče zmanjšanje knjigovodske vrednosti nepremičnine se pripozna v poslovnem izidu. Kolikor pa je kak znesek vštet v prevrednotovalni presežek pri takšni nepremičnini, se zmanjšanje pripozna v drugem vseobsegajočem donosu in zmanjša prevrednotovalni presežek v lastniškem kapitalu.

▼B

(b) Vsako iz tega izhajajoče povečanje knjigovodske vrednosti se obravnava tako:

(i) v obsegu, kolikor povečanje odpravi prejšnjo izgubo iz oslabitve za to nepremičnino, se povečanje pripozna v poslovnem izidu. Znesek, pripoznan v poslovnem izidu, ne presega zneska, potrebnega za povrnitev knjigovodske vrednosti na tisto knjigovodsko vrednost, ki bi se ugotovila (po odštetju amortizacije), če v prejšnjih obdobjih ne bi bila pripoznana nobena izguba zaradi oslabitve;

►M5 (ii) preostali del povečanja se pripozna v drugem vseobsegajočem donosu in poveča prevrednotovalni presežek v lastniškem kapitalu. Ob naslednji ◄ odtujitvi naložbene nepremičnine se prevrednotovalni presežek, vštet v lastniški kapital, prenese neposredno na zadržani čisti dobiček. Prenos iz prevrednotovalnega presežka v zadržani čisti dobiček se ne opravi preko poslovnega izida.

63 Pri prenosih s kontov zalog na konte naložbenih nepremičnin, ki se bodo obravnavale po pošteni vrednosti, se mora vsaka razlika med pošteno vrednostjo nepremičnine na takšen datum in njeno prejšnjo knjigovodsko vrednostjo pripoznati v poslovnem izidu.

64 Obravnava prenosov s kontov zalog na konte naložbenih nepremičnin, ki se bodo obravnavale po pošteni vrednosti, je skladna z obravnavo prodaje zalog.

65 Ko podjetje dokonča gradnjo ali razvoj v lastnem okviru nastajajoče nepremičnine, ki se bo obravnavala po pošteni vrednosti, pripozna vsako razliko med pošteno vrednostjo nepremičnine na ta datum in njeno prejšnjo knjigovodsko vrednostjo v poslovnem izidu.

ODTUJITVE

66 Naložbena nepremičnina se preneha pripoznavati (odstrani se iz ►M5 izkaza finančnega položaja ◄) ob odtujitvi ali kadar se za stalno umakne iz uporabe in iz odtujitve ni mogoče pričakovati nikakršnih prihodnjih gospodarskih koristi.

▼M52

67 Naložbena nepremičnina se lahko odtuji s prodajo ali z oddajo v finančni najem. Datum odtujitve naložbene nepremičnine je datum, ko prejemnik pridobi obvladovanje tega sredstva v skladu z zahtevami iz MSRP 15 za določanje, kdaj je izvršitvena obveza izpolnjena. MRS 17 se uporablja za odtujitev z oddajo v finančni najem ali s prodajo in povratnim najemom.

▼B

68 Če podjetje v skladu z načelom pripoznavanja v 16. členu v knjigovodski vrednosti sredstva pripozna strošek zamenjave za del naložbene nepremičnine, odpravi pripoznanje knjigovodske vrednosti zamenjanega dela. Za naložbeno nepremičnino, obračunano z uporabo modela nabavne vrednosti, zamenjani del ne sme biti del, ki je bil amortiziran posebej. Če podjetje ne more določiti knjigovodske vrednosti nadomeščenega dela, lahko s stroški nadomestitve pokaže, kolikšna je bila vrednost nadomeščenega dela v trenutku pridobitve ali zgraditve. Po modelu poštene vrednosti lahko poštena vrednost naložbene nepremičnine že nakaže, da je del, katerega nadomestitev je predvidena, izgubil svojo vrednost. V drugih primerih pa utegne biti težko izluščiti, za koliko je treba zmanjšati pošteno vrednost za tisti del, ki bo nadomeščen. Druga možnost zmanjšanja poštene vrednosti nadomeščenega dela, kadar to ni izvedljivo, je vključitev nabavne vrednosti nadomestitve v knjigovodsko vrednost sredstva in potem ponovno oceniti pošteno vrednost, kot bi bila potrebna za nabave, ki ne vključujejo nadomestitve.

69 Dobičke ali izgube iz opustitev ali odtujitev naložbenih nepremičnin je treba ugotoviti kot razlike med čistimi donosi ob odtujitvah in knjigovodsko vrednostjo sredstev ter jih pripoznati v poslovnem izidu (razen če MRS 17 zahteva drugače pri prodaji in povratnem najemu).

▼M52

70 Znesek nadomestila, ki se vključi v dobiček ali izgubo zaradi odprave pripoznanja posamezne naložbene nepremičnine, se določi v skladu z zahtevami za določitev transakcijske cene v 47.–72. členu MSRP 15. Poznejše spremembe ocenjenega zneska nadomestila, ki se vključi v dobiček ali izgubo, se obračunajo v skladu z zahtevami za spremembe transakcijske cene v MSRP 15.

▼B

71 Podjetje uporablja MRS 37 oziroma druge standarde pri vseh obveznostih, ki jih obdrži po odtujitvi naložbene nepremičnine.

72 Nadomestila, ki jih dajejo tretje stranke za naložbeno nepremičnino, ki je bila oslabljena, izgubljena ali opuščena, se pripoznajo v poslovnem izidu, ko zapadejo v plačilo.

73 Oslabitev ali izguba naložbenih nepremičnin, s tem povezane terjatve ali nadomestila, ki jih dajejo tretje stranke, ter vsak kasnejši nakup ali gradnja nadomestnih sredstev, so ločeni gospodarski dogodki in jih je tako tudi treba obračunavati:

(a) oslabitve naložbenih nepremičnin se pripoznajo kot obveznost v skladu z MRS 36,

(b) odstranitve ali odtujitve naložbenih nepremičnin se pripoznajo v skladu s 66.–71. členom tega standarda,

(c) nadomestila, ki jih dajejo tretje stranke za naložbeno nepremičnino, ki je bila oslabljena, izgubljena ali opuščena, se pripoznajo v poslovnem izidu, ko zapadejo v plačilo, ter

(d) vrednost tistih sredstev, ki so bila obnovljena, kupljena ali zgrajena za nadomestitev, se opredeli v skladu s 20.–29. členom iz tega standarda.

▼B

RAZKRITJE

Model poštene vrednosti in model nabavne vrednosti

74 Razkritja, obravnavana v nadaljevanju, se uporabljajo kot dodatek k tistim v MRS 17. V skladu z MRS 17 objavlja lastnik naložbene nepremičnine kot najemodajalec razkritja o najemih, ki jih je sklenil. Podjetje, ki poseduje naložbeno nepremičnino na podlagi finančnega ali poslovnega najema, objavlja kot najemnik razkritja o finančnem najemu in kot najemodajalec razkritja o poslovnih najemih, ki jih je sklenilo.

75 Podjetje mora razkriti:

(a) ali uporablja model poštene vrednosti ali model nabavne vrednosti;

(b) če uporablja model poštene vrednosti, ali – in v kakšnih okoliščinah, so deleži v nepremičnini pri poslovnem najemu razvrščeni in se obračunavajo kot naložbene nepremičnine;

(c) sodila, ki jih uporablja, da bi razlikovalo naložbene nepremičnine od lastniško uporabljanih nepremičnin in od nepremičnin, ki jih poseduje za prodajo v rednem poslovanju, če je razdelitev težavna (glejte 14. člen);

▼M33

_____

▼B

(e) obseg, v katerem je poštena vrednost naložbenih nepremičnin (kakor je izmerjena ali razkrita v računovodskih izkazih) zasnovana na vrednotenju neodvisnega ocenjevalca, ki ima priznano in ustrezno poklicno usposobljenost ter nedavne izkušnje pri razmeščanju in razvrščanju naložbenih nepremičnin, kakršne so predmet vrednotenja. Če takšnega vrednotenja ni bilo, je to dejstvo treba razkriti;

(f) vrednosti, pripoznane v poslovnem izidu za:

(i) prihodke od najemnin za naložbene nepremičnine,

(ii) neposredne poslovne odhodke (tudi za popravila in vzdrževanje), izvirajoče iz naložbenih nepremičnin, ki so ustvarile prihodke od najemnin v obdobju, ter

(iii) neposredne poslovne odhodke (tudi za popravila in vzdrževanje), izvirajoče iz naložbenih nepremičnin, ki niso povzročile prihodkov od najemnin v obdobju,

(iv) nabrana sprememba v pošteni vrednosti, pripoznana v poslovnem izidu ob prodaji naložbene nepremičnine iz skupine, v kateri je bil uporabljen model nabavne vrednosti v skupino, kjer je bil uporabljen model poštene vrednosti (glej 32.C člen);

(g) obstoj in zneske omejitev prodajljivosti naložbenih nepremičnin ali vrnitev prihodkov in donosov iz odtujitve;

(h) pogodbene obveze za nakupovanje, izdelovanje ali razvijanje naložbenih nepremičnin ali pa za popravila, vzdrževanje ali izboljšave.

▼B

Model poštene vrednosti

76 Poleg razkritij, ki jih zahteva 75. člen, mora podjetje, ki uporablja model poštene vrednosti po 33.–55. členu, tudi razkriti uskladitev knjigovodske vrednosti naložbenih nepremičnin na začetku in na koncu obdobja, ki kaže:

(a) povečanja, ki razkrivajo posebej tista, ki izhajajo iz pridobitev, in tista povečanja, ki izhajajo iz kasnejše vrednosti porabe, pripoznane v knjigovodski vrednosti sredstva,

(b) povečanja, ki izhajajo iz pridobitev s poslovnimi združitvami,

(c) sredstva, namenjena za prodajo ali vključena v skupino za odtujitev, ki je namenjena za prodajo v skladu z MSRP 5 ter druge odtujitve,

(d) čiste dobičke ali čiste izgube iz prilagoditev poštene vrednosti,

(e) čiste tečajne razlike, ki izhajajo iz prevedbe računovodskih izkazov v različno predstavitveno valuto, in iz prevedbe poslovanja v tujini v predstavitveno valuto poročajočega podjetja,

(f) prenose na konte zalog in lastniško uporabljanih nepremičnin ali z njih, ter

(g) druge spremembe.

77 Če je za nepremičnino dobljeno vrednotenje pomembno usklajeno za namen računovodskih izkazov, na primer, da se podjetje izogiba dvakratnemu štetju sredstev ali obveznosti, pripoznanih v ►M5 izkazu finančnega položaja ◄ kot ločena sredstva ali obveznosti, kot je opisano v 50. členu, mora podjetje razkriti uskladitev med dobljenim vrednotenjem in usklajenim vrednotenjem, ki je vključeno v računovodske izkaze, pri čemer posebej izkaže agregatno vrednost morebitnih pripoznanih obvez iz najemov, ki so bile dodane, in katerimi koli drugimi pomembnimi prilagoditvami.

▼M33

78 **V izjemnih primerih iz 53. člena, kadar podjetje meri naložbene nepremičnine z uporabo modela nabavne vrednosti iz MRS 16, je treba z uskladitvijo, ki se zahteva v skladu s 76. členom, razkriti zneske, ki se nanašajo na te naložbene nepremičnine, ločeno od zneskov, ki se nanašajo na druge naložbene nepremičnine. Poleg tega mora podjetje razkriti:**

▼B

(a) opis naložbene nepremičnine,

▼M33

(b) **pojasnilo, zakaj poštene vrednosti ni mogoče zanesljivo izmeriti,**

▼B

(c) po možnosti razpon ocen, v katerem je zelo verjetno, da je poštena vrednost, ter

(d) pri odtujitvi naložbene nepremičnine, ki ni obravnavana po pošteni vrednosti,

(i) dejstvo, da je podjetje odtujilo naložbeno nepremičnino, ki ni obravnavana po pošteni vrednosti,

(ii) knjigovodsko vrednost naložbene nepremičnine ob času prodaje, ter

(iii) znesek pripoznanega dobička ali pripoznane izgube.

▼B

Model nabavne vrednosti

▼M33

79 **Poleg razkritij, ki se zahtevajo v 75. členu, mora podjetje, ki uporablja model nabavne vrednosti v skladu s 56. členom, razkriti tudi:**

▼B

(a) uporabljene metode amortiziranja,

(b) dobo koristnosti ali uporabljene stopnje amortiziranja,

(c) kosmato knjigovodsko vrednost in nabrano amortizacijo (povezano z nabranimi izgubami zaradi oslabitve) na začetku in na koncu obdobja,

(d) uskladitev knjigovodske vrednosti naložbene nepremičnine na začetku in na koncu obdobja, ki prikazuje:

(i) povečanja, ki razkrivajo posebej tista povečanja, ki izhajajo iz pridobitev, in tista, ki izhajajo iz kasnejše vrednosti porabe, ki je pripoznana kot sredstvo,

(ii) povečanja, ki izhajajo iz pridobitev s poslovnimi združitvami,

(iii) sredstva, namenjena za prodajo ali vključena v skupino za odtujitev, ki je namenjena za prodajo v skladu z MSRP 5 ter druge odtujitve,

(iv) amortizacijo,

(v) znesek pripoznanih izgub iz oslabitve in znesek odpravljenih izgub zaradi oslabitve v obdobju v skladu z MRS 36,

(vi) čiste tečajne razlike, ki izhajajo iz prevedbe računovodskih izkazov v različno predstavitveno valuto, in iz prevedbe poslovanja v tujini v predstavitveno valuto poročajočega podjetja,

(vii) prenose na konte zalog in lastniško uporabljanih nepremičnin ali z njih, ter

(viii) druge spremembe, ter

▼M33

(e) **pošteno vrednost naložbene nepremičnine. Podjetje mora v izjemnih primerih, opisanih v 53. členu, kadar ne more zanesljivo izmeriti poštene vrednosti naložbene nepremičnine, razkriti:**

▼B

(i) opis naložbene nepremičnine,

▼M33

(ii) **pojasnilo, zakaj poštene vrednosti ni mogoče zanesljivo izmeriti; in**

▼B

(iii) če je možno, razpon ocen, znotraj katerega je zelo verjetno poštena vrednost.

PREHODNE DOLOČBE

Model poštene vrednosti

▼M33

80 **Podjetje, ki je prej uporabljalo MRS 40 (2000) in prvič izbere razvrščanje in obračunavanje nekaterih ali vseh izbranih deležev v nepremičnini v poslovnem najemu kot naložbene nepremičnine, mora pripoznati učinek, ki ga ima ta izbira kot prilagoditev začetnega stanja zadržanega čistega dobička za obdobje, v katerem je izbira najprej opravljena. Poleg tega:**

▼M33

(a) **če je podjetje prej javno razkrilo (v računovodskih izkazih ali drugače) pošteno vrednost svojih deležev v nepremičninah v preteklih obdobjih (merjeno na podlagi, ki je v skladu z opredelitvijo poštene vrednosti iz MSRP 13), se podjetju priporoča, vendar se od njega ne zahteva, da:**

▼B

(i) preračuna začetni saldo zadržanega čistega dobička za najzgodnejša predstavljena obdobja, za katera je bila poštena vrednost javno razkrita, ter

(ii) na novo formulira primerjalne informacije za takšna obdobja, ter

(b) če podjetje ni prej javno razkrilo informacij, opisanih v točki (a), ne sme na novo formulirati primerjalnih informacij in mora razkriti to dejstvo.

81 Ta standard zahteva drugačno obravnavo kot MRS 8. MRS 8 zahteva, da se primerjalne informacije preoblikujejo, razen če to ni izvedljivo.

82 Kadar podjetje prvič uporabi ta standard, vključuje prilagoditev začetnega salda zadržanega čistega dobička ponovno razvrstitev vsakega zneska v prevrednotovalnem presežku naložbenih nepremičnin.

Model nabavne vrednosti

83 MRS 8 se uporablja pri vsaki spremembi računovodskih usmeritev, ki se pojavi, kadar podjetje prvič uporabi ta standard in se odloči za uporabo modela nabavne vrednosti. Posledica spremembe računovodskih usmeritev je tudi ponovna razvrstitev vsakega zneska v prevrednotovalnem presežku naložbenih nepremičnin.

84 Zahteve 27.–29. člena, ki se nanašajo na začetne meritve posamezne naložbene nepremičnine, pridobljene v menjalni transakciji, veljajo izključno za bodoče transakcije.

▼M42

Poslovne združitve

84A ***Cikel letnih izboljšav MSRP 2011–2013*, ki je bil izdan decembra 2013, je dodal 14.A člen in naslov pred 6. členom. Podjetje uporablja navedeno spremembo za naprej za pridobitve naložbenih nepremičnin od začetka prvega obdobja, za katero sprejme navedeno spremembo. Posledično se obračunavanje pridobitev naložbenih nepremičnin v prejšnjih obdobjih ne prilagodi. Vendar se podjetje lahko odloči, da bo uporabilo spremembo posameznih pridobitev naložbenih nepremičnin, ki je nastala pred začetkom prvega letnega obdobja, ki je na datum začetka veljavnosti ali po tem datumu, če in zgolj če so mu na voljo informacije, potrebne za uporabo te spremembe za zgodnejše transakcije.**

▼M60

Prenosi naložbenih nepremičnin

84C Z dokumentom *Prenosi naložbenih nepremičnin* (spremembe MRS 40), izdanim decembra 2016, sta se spremenila 57.–58. člen. Podjetje te spremembe uporablja za spremembe uporabe, do katerih pride na začetku letnega poročevalskega obdobja, v katerem podjetje prvič uporablja spremembe standarda (datum začetka uporabe), ali po njem. Podjetje na datum začetka uporabe ponovno oceni razvrstitev nepremičnin, ki jih poseduje na ta datum, in nepremičnine po potrebi prerazvrsti z uporabo 7.–14. člena, tako da so upoštevani pogoji, ki obstajajo na ta datum.

▼M60

84D Podjetje lahko ne glede na zahteve iz 84.C člena spremembe 57.–58. člena v skladu z MRS 8 uporablja za nazaj, vendar samo, če je to mogoče brez uporabe ugotovitev za nazaj.

84E Če podjetje v skladu s 84.C členom nepremičnine prerazvrsti na datum začetka uporabe:

(a) prerazvrstitev obračuna v skladu z zahtevami iz 59.–64. člena. Podjetje pri uporabi 59.–64. člena:

(i) obravnava vsako sklicevanje na datum spremembe uporabe kot datum začetka uporabe in

(ii) pripozna vsak znesek, ki bi se v skladu z 59.–64. členom na datum začetka uporabe pripoznal v poslovnem izidu kot prilagoditev začetnega salda zadržanega čistega dobička;

(b) razkrije zneske, prerazvrščene na konte ali s kontov naložbenih nepremičnin v skladu s 84.C členom. Podjetje razkrije zneske, prerazvrščene v okviru uskladitve knjigovodske vrednosti naložbenih nepremičnin na začetku in na koncu obdobja, kot se zahteva v 76. in 79. členu.

▼B

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

85 Podjetje začne uporabljati ta standard za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2005 ali kasneje. Uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Če podjetje uporablja ta standard za obdobje pred 1. januarjem 2005, mora to razkriti.

▼M5

85A MRS 1 *Predstavljanje računovodskih izkazov* (kakor je bil popravljen 2007) je spremenil terminologijo, ki se uporablja v celotnih MSRP. Poleg tega je spremenil 62. člen. Podjetje mora uporabljati te spremembe za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2009 ali pozneje. Če podjetje uporabi MRS 1 (kakor je bil popravljen 2007) za zgodnejše obdobje, morajo te spremembe veljati tudi za tako zgodnejše obdobje.

▼M8

85B Spremenjeni so bili 8., 9., 48., 53., 54. in 57. člen, 22. člen je bil črtan, 53.A in 53.B člen pa sta bila dodana v okviru *Izboljšav MSRP*, objavljenih maja 2008. Podjetje uporablja te spremembe za naprej za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2009 ali po tem datumu. ►M33 Podjetje lahko uporabi spremembe v zvezi z naložbeno nepremičnino v gradnji od katerega koli datuma pred 1. januarjem 2009, če so bile poštene vrednosti naložbenih nepremičnin v gradnji izmerjene na te datume. ◄ Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporabi spremembe za zgodnejše obdobje, razkrije ta podatek in hkrati uporabi spremembe 5. in 81.E člena iz MRS 16 *Opredmetena osnovna sredstva*.

▼**M33**

85C Z MSRP 13, ki je bil izdan maja 2011, je bila spremenjena opredelitev poštene vrednosti v 5. členu, spremenjeni 26., 29., 32., 40., 48., 53., 53.B, 78.–80. in 85.B člen ter izbrisani 36.–39., 42.–47., 49., 51. in 75.(d) člen. Podjetje mora uporabiti navedene spremembe, kadar uporablja MSRP 13.

▼**M42**

85D *Cikel letnih izboljšav 2011–2013*, ki je bil izdan decembra 2013, je dodal naslove pred 6. členom in za 84. členom ter 14.A in 84.A člen. Podjetje mora uporabljati navedene spremembe za letna obdobja, ki se začnejo 1. julija 2014 ali pozneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporablja te spremembe za zgodnejše obdobje, mora to razkriti.

▼**M52**

85E Z MSRP 15 – *Prihodki iz pogodb s kupci*, izdanim maja 2014, so bili spremenjeni 3.(b), 9., 67. in 70. člen. Podjetje mora uporabljati navedene spremembe, kadar uporablja MSRP 15.

▼**M60**

85G Z dokumentom *Prenosi naložbenih nepremičnin* (spremembe MRS 40), izdanim decembra 2016, sta se spremenila 57.–58. člen in dodali 84.C–84.E člen. Podjetje začne uporabljati navedene spremembe za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2018 ali pozneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje navedene spremembe uporablja za zgodnejše obdobje, ta podatek razkrije.

▼**B**

RAZVELJAVITEV MRS 40 (2000)

86 Ta standard nadomešča MRS 40 *Naložbene nepremičnine* (izdan 2000).

▼B

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 41

Kmetijstvo

CILJ

Cilj tega standarda je predpisati računovodsko obravnavanje in razkritja, povezana s kmetijsko dejavnostjo.

PODROČJE UPORABE

▼M45

1 **Ta standard se uporablja za obračunavanje s kmetijsko dejavnostjo povezanih:**

(a) bioloških sredstev, razen plodonosnih trajnic,

(b) kmetijskih pridelkov ob pospravitvi, ter

(c) državnih podpor, obravnavanih v 34. in 35. členu.

2 Ta standard se ne uporablja za:

(a) zemljišča, povezana s kmetijsko dejavnostjo (glej MRS 16 – *Opredmetena osnovna sredstva* in MRS 40 – *Naložbene nepremičnine*),

(b) plodonosne trajnice, povezane s kmetijsko dejavnostjo (glej MRS 16). Vendar se ta standard uporablja za pridelke navedenih plodonosnih trajnic,

(c) državne podpore, povezane s plodonosnimi trajnicami (glej MRS 20 – *Obračunavanje državnih podpor in razkrivanje državne pomoči*),

(d) neopredmetena sredstva, povezana s kmetijsko dejavnostjo (glej MRS 38 – *Neopredmetena sredstva*).

3 Ta standard se uporablja za kmetijske pridelke, ki so pospravljeni pridelki bioloških sredstev podjetja, v trenutku pospravitve. Kasneje se uporablja MRS 2 – *Zaloge* – ali drug ustrezni standard. Skladno s tem ta standard ne obravnava predelovanja kmetijskih pridelkov po pospravitvi, na primer predelovanja grozdja v vino pri vinarju, ki je pridelal grozdje. Takšno predelovanje je sicer logični in naravni podaljšek kmetijske dejavnosti in taki dogodki so nekoliko podobni biološkemu preobražanju, vendar takšno predelovanje ni vključeno v opredelitev kmetijske dejavnosti v tem standardu.

4 V razpredelnici v nadaljevanju so zgledi bioloških sredstev, kmetijskih pridelkov in proizvodov, ki so rezultat predelovanja po pospravitvi:

Biološka sredstva	Kmetijski pridelki	Proizvodi, ki so rezultat predelovanja po pospravitvi
Ovce	Volna	Preja, preproga
Drevesa v nasadu gozdnega drevja	Posekana drevesa	Hlodi, stavbni les
Molzno govedo	Mleko	Sir
Prašiči	Trupi	Klobase, prekajene šunke
Rastline bombaža	Obrani bombaž	Preja, oblačila

▼M45

Biološka sredstva	Kmetijski pridelki	Proizvodi, ki so rezultat predelovanja po pospravitvi
Sladkorni trs	Požeto trsje	Sladkor
Rastline tobaka	Obrani listi	Sušeni tobak
Čajni grmi	Obrani listi	Čaj
Vinska trta	Obrano grozdje	Vino
Sadno drevje	Obrano sadje	Predelano sadje
Oljne palme	Obrani sadeži	Palmovo olje
Kavčukovci	Nabrani lateks	Proizvodi iz kavčuka in gume

Nekatere rastline, na primer čajni grmi, vinska trta, oljne palme in kavčukovci, običajno ustrezajo opredelitvi plodonosnih trajnic in spadajo v področje uporabe MRS 16. Vendar pridelki plodonosnih trajnic, na primer čajni listi, grozdje, sadeži oljnih palm in lateks, spadajo v področje uporabe MRS 41.

▼B

OPREDELITVE POJMOV

Opredelitve pojmov, povezanih s kmetijstvom

▼M45

5 **V tem standardu so uporabljeni naslednji izrazi, katerih pomeni so natančno določeni:**

▼M8

Kmetijska dejavnost je uravnavanje biološkega preobražanja in spravitve bioloških sredstev v podjetju za prodajo ali za kmetijske pridelke ali v dodatna biološka sredstva.

▼M45

Kmetijski pridelek **je pospravljen pridelek bioloških sredstev podjetja.**

Plodonosna trajnica **je živa rastlina, ki:**

(a) se uporablja za proizvodnjo kmetijskih pridelkov ali preskrbo z njimi,

(b) bo po pričakovanju dala pridelek v več kot enem obdobju, ter

(c) pri kateri je verjetnost, da bo prodana kot kmetijski pridelek, zelo majhna, razen občasne prodaje odpadkov.

Biološko sredstvo **je živa žival ali rastlina.**

▼B

Biološko preobražanje obsega rast, propadanje, proizvajanja in razplod, ki povzročajo kakovostne ali količinske spremembe biološkega sredstva.

Skupina bioloških sredstev je agregacija podobnih živih živali ali rastlin.

Pospravitev pridelka je ločitev pridelka od biološkega sredstva ali prenehanje življenja biološkega sredstva.

▼M8

Stroški prodaje so dodatni stroški, ki se neposredno pripišejo odtujitvi sredstva, razen stroškov financiranja in davkov iz dobička.

▼M45

5A Naslednje rastline niso plodonosne trajnice:

(a) rastline, ki se gojijo za uporabo kot kmetijski pridelek (na primer drevesa, ki se gojijo za pridobivanje stavbnega lesa),

(b) rastline, ki se gojijo za proizvodnjo kmetijskih pridelkov, če obstaja več kot majhna verjetnost, da bo podjetje kot kmetijski pridelek pobralo in prodalo tudi rastlino, razen občasne prodaje odpadkov (na primer drevesa, ki se gojijo tako zaradi plodov kot zaradi stavbnega lesa), ter

(c) enoletne poljščine (npr. koruza in pšenica).

5B Če se plodonosne trajnice ne gojijo več zaradi pridelka, se lahko posekajo in prodajo kot odpadki, na primer kot les za kurjavo. Takšna občasna prodaja odpadkov ne pomeni, da rastlina ne ustreza opredelitvi plodonosne trajnice.

5C Pridelek plodonosnih trajnic je biološko sredstvo.

▼B

6 Kmetijska dejavnost obsega različne vrste dejavnosti, na primer živinorejo, gozdarstvo, pospravljanje letnih ali večletnih pridelkov, gojitev sadovnjakov in nasadov, cvetličarstvo in vodogojstvo (tudi ribogojstvo). V tej različnosti pa je nekaj skupnih lastnosti:

(a) *Zmožnost spreminjanja.* Žive živali in rastline so se zmožne biološko preobražati;

(b) *Uravnavanje sprememb.* Uravnavanje olajšuje biološko preobražanje z izboljševanjem ali vsaj ustaljevanjem okoliščin, ki so potrebne za tak proces (na primer ravni prehranjevanja, vlažnosti, toplote, rodovitnosti in svetlobe). Takšno uravnavanje razlikuje kmetijsko dejavnost od drugih dejavnosti. Na primer pospravljanje pridelka iz neuravnavanih virov (kot je ribarjenje v oceanu ali krčenje gozdov) ni kmetijska dejavnost; ter

▼M8

(c) *merjenje sprememb*: spreminjanje kakovosti (na primer genetskih odlik, gostote, zrelosti, maščobnosti, vsebnosti beljakovin in žilavosti vlaken) ali količine (na primer zaroda, teže, kubičnih metrov, dolžine ali premera vlaken ter števila brstičev), ki jih ustvarja biološka preobrazba ali spravitev, se meri in spremlja kot običajno področje nalog uravnavanja.

▼B

7 Biološka preobrazba se konča s takimile vrstami izidov:

(a) s spremembami sredstev zaradi (i) rasti (s povečanjem količine ali z izboljšavo kakovosti živali ali rastline), (ii) propadanja (z zmanjšanjem količine ali poslabšanjem kakovosti živali ali rastline) ali (iii) razploda (z ustvarjanjem dodatnih živih živali ali rastlin), ali

(b) z ustvarjanjem kmetijskih pridelkov, kot so mleček, čajni listi, volna in mleko.

▼B

Opredelitve splošnih pojmov

▼M45

8 **V tem standardu so uporabljeni naslednji izrazi, katerih pomeni so natančno določeni:**

▼M33

[izbrisano]

(a) [izbrisano]

(b) [izbrisano]

(c) [izbrisano]

▼B

Knjigovodska vrednost je znesek, s katerim se sredstvo pripozna v ►M5 izkazu finančnega položaja ◄.

▼M33

***Poštena vrednost* je cena, ki bi se prejela za prodajo sredstva ali plačala za prenos obveznosti v redni transakciji med udeleženci na trgu na datum merjenja. (Glej MSRP 13 *Merjenje poštene vrednosti.*)**

▼M45

***Državne podpore* pomenijo podpore, kot so opredeljene v MRS 20.**

▼M33

_____

▼B

PRIPOZNAVANJE IN MERJENJE

10 Podjetje mora pripoznati biološko sredstvo ali kmetijski pridelek, kadar in zgolj kadar:

(a) obvladuje sredstvo na podlagi dogodkov v preteklosti,

(b) če je verjetno, da bodo bodoče gospodarske koristi, povezane s sredstvom, pritekale v podjetje, ter

(c) je pošteno vrednost ali nabavno ceno sredstva mogoče zanesljivo izmeriti.

11 V kmetijski dejavnosti je mogoče obvladovanje dokazovati na primer s pravnim lastništvom živine in vžiganjem znakov ali drugačnim označevanjem živine ob pridobitvi, rojstvu ali odstavitvi. Prihodnji zaslužki se praviloma ocenijo na podlagi meritev pomembnih fizičnih lastnosti.

12 Biološko sredstvo je treba ob začetnem pripoznanju in ►M5 ob koncu vsakega poročevalskega obdobja ◄ izmeriti po pošteni vrednosti, zmanjšani za ►M8 stroške prodaje, ◄ razen v primeru, ki je opisan v 30. členu, ko poštene vrednosti ni mogoče zanesljivo izmeriti.

13 Pospravljen kmetijski pridelek iz bioloških sredstev podjetja, je treba izmeriti po pošteni vrednosti, zmanjšani za ►M8 stroške prodaje ◄ v trenutku pospravitve. Takšno merjenje da nabavno vrednost na tisti datum, če se uporablja MRS 2 – *Zaloge* – ali drug ustrezen standard.

▼M8

_____

▼B

►M33 15 Merjenje poštene vrednosti biološkega sredstva ali kmetijskega pridelka je mogoče olajšati s skupinjenjem bioloških sredstev ali kmetijskih pridelkov v skladu s pomembnimi znaki, na primer po starosti ali kakovosti. ◄ Podjetje izbere kot podlago za ocenitev znake, ki se ujemajo z znaki, uporabljanimi na trgu.

▼B

►M33 16 Podjetja pogosto sklepajo pogodbe za prodajo svojih bioloških sredstev ali kmetijskih pridelkov v prihodnosti. Pogodbene cene niso nujno ustrezne za merjenje poštene vrednosti, ker poštena vrednost izraža razmere na trenutnem trgu, na katerem sklenejo transakcijo kupci in prodajalci, ki so udeleženci na trgu. ◄ Zato se poštena vrednost biološkega sredstva ali kmetijskega pridelka ne prilagaja obstoju pogodbe. V nekaterih primerih je lahko pogodba za prodajo biološkega sredstva ali kmetijskega pridelka kočljiva pogodba, kot jo opredeljuje MRS 37 – *Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva*. Pri kočljivih pogodbah se uporablja MRS 37.

▼M33

_____

▼B

22 Podjetje ne rezervira nobenih denarnih tokov za financiranje sredstev, obdavčitev ali obnovitev bioloških sredstev po pospravitvi (na primer za nabavno vrednost ponovne posaditve dreves po pospravitvi).

▼M33

_____

▼M45

24 Nabavna vrednost se lahko včasih približa pošteni vrednosti, zlasti če:

(a) je bilo od nastanka začetne nabavne vrednosti malo bioloških preobrazb (na primer pri sadikah, ki so bile posajene tik pred koncem poročevalskega obdobja, ali novo pridobljeni živini) ali

(b) ni pričakovati, da bi bil vpliv biološke preobrazbe na ceno pomemben (na primer začetna rast v 30-letnem proizvajalnem ciklu borovega nasada).

▼B

25 Biološka sredstva se pogosto fizično držijo zemljišča (na primer drevesa v gozdnem nasadu). Morda ni posebnega trga za biološka sredstva, ki se držijo zemljišča, toda delujoči trg lahko obstaja za povezana sredstva, to je za biološka sredstva, neobdelano zemljišče in izboljšave zemljišča v svežnju. ►M33 Podjetje lahko pri merjenju poštene vrednosti bioloških sredstev uporabi informacije o kombiniranih sredstvih. ◄ Na primer pošteno vrednost neobdelanega zemljišča in izboljšav zemljišča se lahko odšteje od poštene vrednosti povezanih sredstev, da se dobi poštena vrednost bioloških sredstev.

Dobički in izgube

26 Dobiček ali izgubo, ki se pojavi ob začetnem pripoznanju biološkega sredstva po pošteni vrednosti, zmanjšani za ►M8 stroške prodaje, ◄ in pri spremembi poštene vrednosti biološkega sredstva, zmanjšani za ►M8 stroške prodaje, ◄ je treba vključiti v poslovni izid obdobja, v katerem se pojavi.

27 Izguba se ob začetnem pripoznanju biološkega sredstva lahko pojavi, ker so ►M8 stroški prodaje ◄ pri določanju poštene vrednosti biološkega sredstva odšteti. Dobiček se lahko pojavi ob začetnem pripoznanju biološkega sredstva, na primer ko je tele rojeno.

▼B

28 Dobiček ali izgubo, ki se pojavi ob začetnem pripoznanju kmetijskega pridelka po pošteni vrednosti, zmanjšani za ►M8 stroške prodaje ◄, je treba vključiti v poslovni izid obdobja, v katerem se pojavi.

29 Dobiček ali izguba se ob začetnem pripoznanju kmetijskega pridelka lahko pojavi kot posledica pospravitve pridelka.

Nezmožnost zanesljivega merjenja poštene vrednosti

►M33 30 **Obstaja predpostavka, da je pošteno vrednost biološkega sredstva mogoče zanesljivo izmeriti. To predpostavko pa je mogoče izpodbijati le ob začetnem pripoznanju biološkega sredstva, za katerega kotirane tržne cene niso na voljo in za katerega so druge meritve poštene vrednosti očitno nezanesljive.** ◄ V takšnem primeru je treba biološka sredstva meriti po nabavni vrednosti, zmanjšani za vso nabrano amortizacijo in vse nabrane izgube zaradi oslabitve. Ko postane poštena vrednost takšnega biološkega sredstva zanesljivo izmerljiva, jo mora podjetje izmeriti in zmanjšati za ►M8 stroške prodaje ◄. Ko nekratkoročno biološko sredstvo izpolni sodila za razvrstitev med sredstva za prodajo (ali vključitev v skupino za odtujitev, razvrščeno med sredstva za prodajo) v skladu z MSRP 5 *Nekratkoročna sredstva za prodajo in ustavljeno poslovanje*, se predpostavlja, da je možno zanesljivo izmeriti pošteno vrednost.

31 Domnevo iz 30. člena je mogoče ovreči le ob začetnem pripoznanju. Podjetje, ki je prej izmerilo biološko sredstvo po pošteni vrednosti, zmanjšani za ►M8 stroške prodaje, ◄ ga nato do odtujitve meri po pošteni vrednosti, zmanjšani za ►M8 stroške prodaje ◄.

32 V vseh primerih meri podjetje kmetijske pridelke v trenutku pospravitve po pošteni vrednosti, zmanjšani za ►M8 stroške prodaje ◄. Ta standard odseva mnenje, da je pošteno vrednost kmetijskega pridelka v trenutku pospravitve mogoče vedno zanesljivo izmeriti.

33 Pri določanju nabavne vrednosti, akumulirane amortizacije in akumuliranih izgub zaradi oslabitve upošteva podjetje MRS 2 – *Zaloge* –, MRS 16 – *Opredmetena osnovna sredstva* (nepremičnine, naprave in oprema) – ter MRS 36 – *Oslabitev sredstev*.

DRŽAVNE PODPORE

▼M8

34 Brezpogojno državno podporo, ki se nanaša na biološko sredstvo, izmerjeno po pošteni vrednosti, zmanjšani za stroške prodaje, se pripozna v poslovnem izidu, kadar in zgolj kadar postane državna podpora izterljiva.

35 Če je državna podpora, ki se nanaša na biološko sredstvo, izmerjeno po pošteni vrednosti, zmanjšani za stroške prodaje, pogojna, tudi kadar državna podpora zahteva, da se podjetje ne ukvarja z določeno kmetijsko dejavnostjo, podjetje pripozna državno podporo v poslovnem izidu, kadar in zgolj kadar so pogoji v zvezi z njo izpolnjeni.

▼M8

36 Roki in pogoji za državne podpore so lahko različni. Na primer, podpora lahko zahteva, da podjetje obdeluje zemljo na nekem mestu pet let in da podjetje vrne celotno podporo, če obdeluje zemljo manj kot pet let. V takšnem primeru se podpora ne pripozna v poslovnem izidu, dokler ne poteče pet let. Če pa roki podpore dovoljujejo, da podjetje obdrži del podpore glede na pretekli čas, podjetje pripozna ta del v poslovnem izidu po poteku časa.

▼B

37 Če se državna podpora nanaša na biološko sredstvo, izmerjeno po nabavni vrednosti, zmanjšani za vso akumulirano amortizacijo in vse akumulirane izgube zaradi oslabitve (glejte 30. člen), se uporablja MRS 20 – *Obračunavanje državnih podpor in razkrivanje državne pomoči*.

38 Ta standard zahteva drugačno obravnavanje kot MRS 20, če se državna podpora nanaša na biološko sredstvo, izmerjeno po pošteni vrednosti, zmanjšani za ►M8 stroške prodaje, ◄ ali če državna podpora zahteva, da se podjetje ne ukvarja z določeno kmetijsko dejavnostjo. MRS 20 se uporablja samo pri državni podpori, ki se nanaša na biološko sredstvo, izmerjeno po nabavni vrednosti, zmanjšani za vso akumulirano amortizacijo in vse akumulirane izgube zaradi oslabitve.

RAZKRITJE

39 [Izbrisano.]

Splošno

40 Podjetje razkrije agregatni dobiček ali celotno izgubo, ki se pojavi v obravnavanem obdobju zaradi začetnega pripoznanja bioloških sredstev in kmetijskih pridelkov ter zaradi spremembe poštene vrednosti, zmanjšane za ►M8 stroške prodaje ◄ bioloških sredstev.

41 Podjetje mora poskrbeti za opis vsake skupine bioloških sredstev.

42 Razkritje, ki ga zahteva 41. člen, ima lahko obliko poročila ali številčnega opisa.

43 Podjetju se priporoča, da poskrbi za številčni opis vsake skupine bioloških sredstev, pri tem pa razlikuje med porabljivimi in rodnimi biološkimi sredstvi ali med zrelimi in nezrelimi biološkimi sredstvi, kar pač ustreza. Na primer podjetje lahko po skupinah razkrije knjigovodske vrednosti porabljivih bioloških sredstev in rodnih bioloških sredstev. Podjetje lahko dalje razdeli takšne knjigovodske vrednosti na zrela in nezrela sredstva. Takšno razlikovanje da informacijo, ki utegne biti koristna pri ocenjevanju časovne opredelitve prihodnjih denarnih tokov. Podjetje razkrije podlago za vsako takšno razlikovanje.

▼M45

44 Porabljiva biološka sredstva so tista, ki bodo pospravljena kot kmetijski pridelek ali prodana kot biološka sredstva. Porabljiva biološka sredstva so na primer živina, namenjena proizvajanju mesa, živina, namenjena prodaji, ribe v gojiščih, pridelki, kot sta koruza in pšenica, pridelki plodonosnih trajnic ter drevesa, ki se gojijo za stavbni les. Plodonosna biološka sredstva so tista, ki niso porabljiva, na primer živina, s katero se proizvaja mleko, in sadno drevje, s katerega se pobira sadje. Plodonosna biološka sredstva niso kmetijski pridelki, temveč se gojijo zato, da dajo pridelek.

▼B

45 Biološka sredstva se lahko razvrstijo kot zrela biološka sredstva ali kot nezrela biološka sredstva. Zrela biološka sredstva so tista, ki so dosegla lastnosti, potrebne za pospravitev (porabljiva biološka sredstva), ali so sposobna prenesti redno pospravljanje svojih proizvodov (rodna biološka sredstva).

46 Če ni razkrito drugod v informacijah, objavljenih v računovodskih izkazih, mora podjetje opisati:

(a) naravo svojih dejavnosti, ki vključujejo posamezne skupine bioloških sredstev, ter

(b) nedenarna merila ali ocene fizičnih količin:

(i) vsake skupine bioloških sredstev podjetja na koncu obdobja, ter

(ii) izložka kmetijskega pridelka v obdobju.

▼M33

_____

▼B

49 Podjetje mora razkriti:

(a) obstoj knjigovodskih vrednosti bioloških sredstev, katerih lastninska pravica je omejena, in knjigovodskih vrednosti bioloških sredstev, danih kot varščina za obveznosti;

(b) znesek obvez za razvoj ali pridobitev bioloških sredstev, ter

(c) strategije ravnanja s finančnim tveganjem, ki se nanaša na kmetijsko dejavnost.

50 Podjetje mora predstaviti uskladitev sprememb knjigovodskih vrednosti bioloških sredstev med začetkom in koncem obravnavanega obdobja. Uskladitev vključuje:

(a) dobiček ali izgubo, ki nastane pri spremembah poštene vrednosti, zmanjšane za ►M8 stroške prodaje ◄,

(b) povečanja zaradi nakupov,

(c) zmanjšanja, ki jih je možno pripisati prodaji in biološka sredstva, namenjena za prodajo (ali vključena v skupino za odtujitev, ki je namenjena za prodajo) v skladu z MSRP 5,

(d) zmanjšanja zaradi pospravitve pridelkov,

(e) povečanja, ki so posledice poslovnih združitev,

(f) čisto tečajno razliko, ki izhaja iz prevedbe računovodskih izkazov v drugo predstavitveno valuto in prevedbe poslovanja v tujini v predstavitveno valuto poročajočega podjetja, ter

(g) druge spremembe.

▼B

51 Poštena vrednost biološkega sredstva, zmanjšana za ►M8 stroške prodaje, ◄ se lahko spreminja zaradi fizičnih in cenovnih sprememb na trgu. Ločeno razkritje fizičnih in cenovnih sprememb je koristno za ocenjevanje dosežkov v obravnavanem obdobju in prihodnjih obetov, zlasti če krog proizvajanja presega leto dni. V takšnih primerih se podjetju priporoča, da po skupinah ali drugače razkrije znesek spremembe poštene vrednosti, zmanjšane za ►M8 stroške prodaje ◄, ki je vključen v poslovni izid zaradi fizičnih sprememb in zaradi cenovni sprememb. Takšne informacije so na splošno manj koristne, če krog proizvajanja ne dosega leta dni (na primer pri gojitvi piščancev ali pridelovanju žit).

52 Posledica biološkega preobražanja je več vrst fizičnih sprememb – rast, propadanje, proizvajanje in razplod, od katerih je vsako mogoče opazovati in meriti. Vsaka teh fizičnih sprememb je neposredno povezana s prihodnjimi gospodarskimi koristmi. Sprememba poštene vrednosti biološkega sredstva zaradi pospravljanja pridelka je tudi fizična sprememba.

53 Kmetijska dejavnost je pogosto podvržena podnebnim, bolezenskim in drugim naravnim nevarnostim. Če se pojavi dogodek, zaradi katerega se pojavi nova bistvena postavka prihodkov ali odhodkov, je vrsto in znesek zadevne postavke treba razkriti v skladu z MRS 1 – *Predstavljanje računovodskih izkazov*. Primeri takega dogodka so izbruh nalezljive bolezni, poplave, hude suše ali zmrzali in okužbe z mrčesom.

Dodatna razkritja za biološka sredstva, če ni mogoče zanesljivo izmeriti poštene vrednosti

54 Če podjetje na koncu obdobja izmeri biološka sredstva po pošteni vrednosti, zmanjšani za vso akumulirano amortizacijo in vse akumulirane izgube zaradi oslabitve (glejte 30. člen), mora za takšna biološka sredstva razkriti:

(a) njihov opis,

(b) pojasnilo, zakaj poštene vrednosti ni mogoče zanesljivo izmeriti,

(c) po možnosti razpon ocen, v katerem je zelo verjetno, da je poštena vrednost,

(d) uporabljeno metodo amortiziranja,

(e) dobo koristnosti ali uporabljene stopnje amortiziranja, ter

(f) kosmato knjigovodsko vrednost in akumulirano amortizacijo (skupaj z akumuliranimi izgubami zaradi oslabitve) na začetku in na koncu obdobja.

55 Če meri podjetje v obravnavanem obdobju biološka sredstva po nabavni vrednosti, zmanjšani za vso akumulirano amortizacijo in vse akumulirane izgube zaradi oslabitev (glejte 30. člen), mora razkriti vsak(-o) dobiček ali izgubo, pripoznan(-o) ob odtujitvi takšnih bioloških sredstev, uskladitev, ki jo zahteva 50. člen, pa mora ločeno razkriti zneske, ki se nanašajo na takšna biološka sredstva. Poleg tega mora uskladitev vključiti naslednje zneske, vključene v poslovni izid, povezan s takšnimi biološkimi sredstvi:

(a) izgube zaradi oslabitve,

(b) razveljavitve izgub zaradi oslabitve, ter

(c) amortizacijo.

▼B

56 Če poštena vrednost bioloških sredstev, prej izmerjena po nabavni vrednosti, zmanjšani za vso akumulirano amortizacijo in vse akumulirane izgube zaradi oslabitve, postane v obravnavanem obdobju zanesljivo izmerljiva, mora podjetje za takšna biološka sredstva razkriti:

(a) njihov opis,

(b) pojasnilo, zakaj je poštena vrednost postala zanesljivo izmerljiva, ter

(c) posledico spremembe.

Državne podpore

57 Podjetje mora razkriti s kmetijsko dejavnostjo, ki jo obravnava ta standard, povezane:

(a) vrsto in obseg državnih podpor, pripoznanih v računovodskih izkazih,

(b) neizpolnjene pogoje in druge obveze v zvezi z državnimi podporami, ter

(c) pomembna zmanjšanja, ki se pričakujejo v ravni državnih podpor.

DATUM UVELJAVITVE IN PREHOD

58 Ta standard se začne uporabljati za računovodske izkaze za obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2003 ali kasneje. Uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Če podjetje uporablja ta standard za obdobja pred 1. januarjem 2003, mora to razkriti.

59 Ta standard ne postavlja nobenih posebnih prehodnih določb. Sprejetje tega standarda je obravnavano v skladu z MRS 8 – *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake*.

▼M8

60 Spremenjeni so bili 5., 6., 17., 20. in 21. člen, 14. člen pa je bil črtan v okviru *Izboljšav MSRP*, objavljenih maja 2008. Podjetje uporablja te spremembe za naprej, za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2009 ali po tem datumu. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporabi spremembe za zgodnejše obdobje, ta podatek razkrije.

▼M33

61 Z MSRP 13, ki je bil izdan maja 2011, so bili spremenjeni 8., 15., 16., 25. in 30. člen ter izbrisani 9., 17.–21., 23., 47. in 48. člen. Podjetje mora uporabiti navedene spremembe, kadar uporablja MSRP 13.

▼M45

62 *Kmetijstvo: plodonosne trajnice* (spremembe MRS 16 in MRS 41) – s temi spremembami, izdanimi junija 2014, so bili spremenjeni 1.–5., 8., 24. in 44. člen ter dodani 5.A–5.C člen in 63. člen. Podjetje uporablja te spremembe za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2016 ali pozneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje navedene spremembe uporablja za zgodnejše obdobje, mora to razkriti. Podjetje navedene spremembe uporabi za nazaj v skladu z MRS 8.

63 Za poročevalsko obdobje, v katerem se prvič uporabi *Kmetijstvo: plodonosne trajnice* (spremembe MRS 16 in MRS 41), podjetju ni treba razkriti kvantitativnih informacij, zahtevanih v 28.(f) členu MRS 8, za tekoče obdobje. Vendar mora podjetje predložiti kvantitativne informacije, zahtevane v 28.(f) členu MRS 8, za vsako predstavljeno preteklo obdobje.

▼**M16**

MEDNARODNI STANDARD RAČUNOVODSKEGA POROČANJA 1

Prva uporaba Mednarodnih standardov računovodskega poročanja

CILJ

1 Cilj tega MSRP je zagotoviti, da *prvi računovodski izkazi* podjetja *v skladu z MSRP* in njegova medletna računovodska poročila za del obdobja, ki ga zajemajo ti računovodski izkazi, vsebujejo visoko kakovostne informacije, ki:

(a) so za uporabnike pregledne in primerljive za vsa predstavljena obdobja;

(b) zagotavljajo ustrezno izhodišče za računovodstvo v skladu z *Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja (MSRP)*; in

(c) jih je mogoče pripraviti s stroški, ki ne presegajo koristi.

PODROČJE UPORABE

2 Podjetje mora uporabiti ta MSRP v:

(a) prvih računovodskih izkazih v skladu z MSRP; in

(b) vsakem morebitnem medletnem računovodskem poročilu, ki ga predstavi v skladu z MRS 34 *Medletno računovodsko poročanje* za obdobje, zajeto v njegovih prvih računovodskih izkazih v skladu z MSRP.

3 Prvi računovodski izkazi podjetja v skladu z MSRP so prvi letni računovodski izkazi, v katerih podjetje sprejme MSRP z izrecno izjavo brez pridržkov v teh računovodskih izkazih o skladnosti z MSRP. Računovodski izkazi v skladu z MSRP so prvi računovodski izkazi podjetja v skladu z MSRP, če je podjetje na primer:

(a) predstavilo svoje najnovejše prejšnje računovodske izkaze:

(i) v skladu z zahtevami v državi, ki v vseh pogledih niso skladne z MSRP;

(ii) so v vseh pogledih skladne z MSRP, razen da računovodski izkazi niso vsebovali izrecne izjave brez pridržkov, da so pripravljeni v skladu z MSRP;

(iii) vsebujejo izrecno izjavo brez pridržkov o skladnosti z nekaterimi, vendar ne vsemi MSRP;

(iv) v skladu z zahtevami v državi, ki niso skladne z MSRP, ob uporabi nekaterih posameznih MSRP za obračunavanje postavk, za katere zahteve v državi niso obstajale; ali

(v) v skladu z zahtevami v državi, z uskladitvijo nekaterih zneskov z zneski, določenimi v skladu z MSRP;

(b) pripravilo računovodske izkaze v skladu z MSRP samo za notranjo uporabo in ji ni dalo na voljo lastnikom podjetja ali drugim zunanjim uporabnikom;

▼M16

(c) pripravilo sveženj poročil v skladu z MSRP za namene konsolidiranja brez priprave celotnega sklopa računovodskih izkazov, kot je opredeljeno v MRS 1 *Predstavljanje računovodskih izkazov* (kakor je bil popravljen leta 2007); ali

(d) ni predstavilo računovodskih izkazov za prejšnja obdobja.

4 Ta MSRP se uporablja, ko podjetje prvikrat uporabi MSRP. Ne uporablja se, kadar podjetje na primer:

(a) neha predstavljati računovodske izkaze v skladu z zahtevami v državi in jih je prej predstavljalo skupaj z drugim kompletom računovodskih izkazov, ki so vsebovali izrecno izjavo brez pridržkov o skladnosti z MSRP;

(b) je v prejšnjem letu predstavilo računovodske izkaze v skladu z zahtevami v državi in so ti računovodski izkazi vsebovali izrecno izjavo brez pridržkov o skladnosti z MSRP; ali

(c) je v prejšnjem letu predstavilo računovodske izkaze, ki so vsebovali izrecno izjavo brez pridržkov o skladnosti z MSRP, celo če so revizorji dali pridržek na revizijsko poročilo za te računovodske izkaze.

▼M36

4A Ne glede na zahteve iz 2. in 3. člena mora podjetje, ki je v prejšnjem poročevalskem obdobju uporabilo MSRP, vendar njegovi zadnji predhodni letni računovodski izkazi niso vsebovali izrecne in brezpogojne izjave o skladnosti z MSRP, uporabljati ta MSRP ali pa uporabljati MSRP za nazaj v skladu z MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake*, kot da ni nikoli prenehalo uporabljati MSRP.

4B Če se podjetje odloči, da ne bo uporabljalo tega MSRP v skladu s 4.A členom, kljub temu poleg zahtev po razkritju iz MRS 8 uporablja tudi zahteve po razkritju iz 23.A–23.B člena MSRP 1.

▼M16

5 Ta MSRP se ne uporablja za spremembe računovodskih usmeritev, ki jih naredi podjetje, ki že uporablja MSRP. Take spremembe so predmet:

(a) zahtev o spremembah v računovodskih usmeritvah MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake*, in

(b) posebnih prehodnih zahtev v drugih MSRP.

PRIPOZNAVANJE IN MERJENJE

Začetni izkaz finančnega položaja v skladu z MSRP

6 Podjetje mora na *dan prehoda na MSRP* pripraviti in predstaviti *začetni izkaz finančnega položaja v skladu z MSRP*. To je izhodišče za računovodstvo v skladu z MSRP.

Računovodske usmeritve

7 Podjetje mora uporabljati iste računovodske usmeritve v svojem začetnem izkazu finančnega položaja v skladu z MSRP in v vseh obdobjih, predstavljenih v prvih računovodskih izkazih v skladu z MSRP. Te računovodske usmeritve mora uskladiti z vsakim MSRP, veljavnim ob koncu prvega obdobja poročanja po MSRP, razen kot je določeno v 13.–19. členu in Prilogah B–E.

8 Podjetje ne uporablja različnih možnosti v MSRP, ki so bile veljavne na zgodnejše datume. Podjetje lahko uporablja nov MSRP, ki še ni obvezen, če ta dovoljuje zgodnjo uporabo.

▼M16

Primer: Dosledna uporaba najnovejše različice MSRP

Ozadje

Konec prvega obdobja poročanja po MSRP podjetja A je 31. december 20X5. Podjetje A odloči, da bo v teh računovodskih izkazih predstavilo primerjalne informacije samo za eno leto (glej 21. člen). Zato je njegov datum prehoda na MSRP začetek poslovanja 1. januarja 20X4 (ali enakovredno konec poslovanja 31. decembra 20X3). Podjetje A je predstavilo računovodske izkaze v skladu s svojimi prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli letno do 31. decembra vsako leto, do vključno 31. decembra 20X4.

Uporaba zahtev

Podjetje A mora uporabljati MSRP, ki so veljavni za obdobja, ki se končajo 31. decembra 20X5 pri:

(a) pripravi in predstavitvi začetnega izkaza finančnega položaja v skladu z MSRP 1. januarja 20X4, in

(b) pripravi in predstavitvi svojega izkaza finančnega položaja za 31. december 20X5 (vključno s primerjalnimi zneski za 20X4), izkaza vseobsegajočega donosa, izkaza sprememb lastniškega kapitala in izkaza denarnih tokov za leto do 31. decembra 20X5 (vključno s primerjalnimi zneski za 20X4) ter razkritij (vključno s primerjalnimi informacijami za 20X4).

Če nov MSRP še ni obvezen, vendar se dovoljuje zgodnja uporaba, podjetje A lahko, vendar ni obvezno, navedeni MSRP uporabi v svojih prvih računovodskih izkazih v skladu z MSRP.

9 Prehodne določbe v drugih MSRP se uporabljajo za spremembe računovodskih usmeritev podjetja, ki že uporablja MSRP; prehodne določbe se ne uporabljajo, če podjetje *prvič uporabi* MSRP, razen če je v Prilogah B–E določeno drugače.

10 Razen kakor je opisano v 13.–19. členu in Prilogah B–E, podjetje v svojem začetnem izkazu finančnega položaja v skladu z MSRP:

(a) pripozna vsa sredstva in obveznosti, katerih pripoznanje zahtevajo MSRP;

(b) ne pripozna postavk kot sredstev ali obveznosti, če MSRP ne dovoljujejo takega pripoznanja,

(c) ponovno razvrsti postavke, ki so v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli pripoznane kot ena vrsta sredstva, obveznosti ali sestavnega dela lastniškega kapitala, vendar so v skladu z MSRP različne vrste sredstva, obveznosti ali sestavnega dela lastniškega kapitala; in

(d) uporabi MSRP pri merjenju vseh pripoznanih sredstev in obveznosti.

11 Računovodske usmeritve, ki jih podjetje uporablja v svojem začetnem izkazu finančnega položaja v skladu z MSRP, se lahko razlikujejo od usmeritev, ki jih je uporabilo za isti dan ob uporabi prejšnjih splošno sprejetih računovodskih načel. Nastale prilagoditve izhajajo iz dogodkov in transakcij pred dnem prehoda na MSRP. Zato mora podjetje te prilagoditve neposredno pripoznati v zadržanih čistih dobičkih (ali po potrebi v drugi kategoriji lastniškega kapitala) na datum prehoda na MSRP.

▼M16

12 Ta MSRP določa dve kategoriji izjem od načela, da mora biti začetni izkaz finančnega položaja podjetja, pripravljen v skladu z MSRP, v skladu z vsakim MSRP:

(a) Priloga B prepoveduje uporabo določenih vidikov drugih MSRP za nazaj.

(b) Priloge C–E odobrijo izvzetje od nekaterih zahtev drugih MSRP.

Izjeme pri uporabi drugih MSRP za nazaj

13 Ta MSRP prepoveduje uporabo določenih vidikov drugih MSRP za nazaj. Te izjeme so določene v 14.–17. členu in Prilogi B.

Ocene

14 Ocene podjetja v skladu z MSRP na datum prehoda na MSRP morajo biti skladne z ocenami za isti dan v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli (po prilagoditvah, ki odražajo kakršne koli razlike v računovodskih usmeritvah), razen če ni objektivnih dokazov, da so bile v navedenih ocenah napake.

15 Podjetje lahko prejme informacije o ocenah, ki jih je naredilo v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli, po datumu prehoda na MSRP. V skladu s 14. členom mora podjetje obravnavati prejem navedene informacije enako kot neprilagodljive dogodke po obdobju poročanja v skladu z MRS 10 *Dogodki po poročevalskem obdobju*. Predpostavljamo, da je datum prehoda podjetja na MSRP 1. januar 20X4 in nove informacije 15. julija 20X4 zahtevajo spremembo ocene, izdelane v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli 31. decembra 20X3. Podjetje teh novih informacij ne sme odražati v svojem začetnem izkazu finančnega položaja v skladu z MSRP (razen če je potrebna prilagoditev ocen za kakršne koli razlike v računovodskih usmeritvah ali obstajajo objektivni dokazi, da so bile v navedenih ocenah napake). Namesto tega mora podjetje izraziti te nove informacije v poslovnem izidu (ali če je primerno, drugem vseobsegajočem donosu) za leto, ki se konča 31. decembra 20X4.

16 Podjetje bo morda moralo izdelati ocene na podlagi MSRP na datum prehoda na MSRP, ki v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli na ta dan niso bile potrebne. Za doseganje skladnosti z MRS 10 morajo te ocene v skladu z MSRP odražati pogoje, ki so obstajali na datum prehoda na MSRP. Zlasti ocene tržnih cen, obrestnih mer ali deviznih tečajev na datum prehoda na MSRP morajo odražati tržne pogoje na navedeni dan.

17 14.–16. člen se uporablja za začetni izkaz finančnega položaja v skladu z MSRP. Uporablja se tudi za primerjalno obdobje, predstavljeno v prvih računovodskih izkazih podjetja v skladu z MSRP, in v tem primeru se sklicevanja na datum prehoda na MSRP nadomestijo s sklicevanji na konec navedenega primerjalnega obdobja.

▼M16

Izvzetje iz drugih MSRP

18 Podjetje lahko po svoji izbiri uporablja eno ali več izjem, navedenih v Prilogah C–E. Podjetje ne sme uporabljati teh izjem po analogiji z drugimi postavkami.

▼M33

_____

▼M16

PREDSTAVLJANJE IN RAZKRIVANJE

20 Ta MSRP ne vzpostavlja izjem od zahtev po predstavljanju in razkritju v drugih MSRP.

Primerjalne informacije

▼M36

21 Prvi računovodski izkazi podjetja v skladu z MSRP morajo vključevati najmanj tri izkaze finančnega položaja, dva izkaza poslovnega izida in drugega vseobsegajočega donosa, dva ločena izkaza poslovnega izida (če je predstavljen), dva izkaza denarnih tokov in dva izkaza sprememb lastniškega kapitala ter s tem povezana pojasnila, vključno s primerjalnimi informacijami za vse predstavljene izkaze.

▼M16

Primerjalne informacije in povzetki preteklih podatkov, ki niso v skladu z MSRP

22 Nekatera podjetja predstavijo povzetek preteklih podatkov za izbrane podatke za obdobja pred prvim obdobjem, za katero predstavijo popolne primerjalne informacije v skladu z MSRP. Ta MSRP ne zahteva, da so taki povzetki v skladu z zahtevami MSRP za pripoznavanje in merjenje. Nadalje nekatera podjetja predstavijo primerjalne informacije v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli in tudi primerjalne informacije, ki jih zahteva MRS 1. Podjetje mora v vseh računovodskih izkazih, ki vsebujejo povzetke preteklih podatkov ali primerjalne informacije v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli:

(a) vidno označiti, da informacije prejšnjih splošno sprejetih računovodskih načel niso pripravljene v skladu z MSRP; in

(b) razkriti vrsto glavnih prilagoditev, po katerih bi bili v skladu z MSRP. Podjetju teh prilagoditev ni treba količinsko določiti.

Obrazložitev prehoda na MSRP

23 Podjetje mora obrazloži, kako je prehod s prejšnjih splošno sprejetih računovodskih načel na MSRP vplival na sporočeni finančni položaj, finančno uspešnost in denarne tokove.

▼M36

23A Podjetje, ki je v prejšnjem obdobju uporabljalo MSRP, kot je opisano v 4.A členu, razkrije:

(a) zakaj je prenehalo uporabljati MSRP; in

(b) zakaj je ponovno pričelo uporabljati MSRP.

23B Če se podjetje v skladu s 4.A členom odloči, da ne bo uporabljalo MSRP 1, pojasni, zakaj se je odločilo, da uporablja MSRP, kot da jih nikoli ni prenehalo uporabljati.

▼M16

Uskladitve

24 Za uskladitev s 23. členom mora podjetje v svoje prve računovodske izkaze v skladu z MSRP vključiti:

(a) uskladitve svojega lastniškega kapitala, ki je bil sporočen v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli, z lastniškim kapitalom v skladu z MSRP za oba naslednja datuma:

(i) datum prehoda na MSRP; in

(ii) konec zadnjega obdobja, predstavljenega v najnovejših letnih računovodskih izkazih podjetja v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli.

(b) uskladitev s celotnim vseobsegajočim donosom v skladu z MSRP za zadnje obdobje v najnovejših letnih računovodskih izkazih podjetja. Izhodišče za to uskladitev mora biti celotni vseobsegajoči donos v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli za isto obdobje ali, če podjetje ni sporočilo takega skupnega vseobsegajočega donosa, poslovni izid v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli.

(c) če je podjetje pripoznalo ali razveljavilo kakršne koli izgube zaradi oslabitve prvikrat pri pripravi svojega začetnega izkaza finančnega položaja v skladu z MSRP, razkritja, ki bi jih MRS 36 *Oslabitev sredstev* zahteval, če bi podjetje pripoznalo te izgube zaradi oslabitve ali razveljavitve v obdobju, ki se začne z dnem prehoda na MSRP.

25 Uskladitve, ki jih zahteva 24.(a) in (b) člen, morajo biti dovolj podrobne, da uporabniki lahko razumejo bistvene prilagoditve izkaza finančnega položaja in izkaza vseobsegajočega donosa. Če je podjetje predstavilo izkaz denarnih tokov v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli, obrazloži tudi bistvene prilagoditve izkaza denarnih tokov.

26 Če podjetje ugotovi, da so bile na podlagi prejšnjih splošno sprejetih računovodskih načel narejene napake, morajo uskladitve, ki jih zahteva 24.(a) in (b) člen, razlikovati med popravki navedenih napak in spremembami računovodskih usmeritev.

▼M29

27 MRS 8 se ne uporablja za spremembe računovodskih usmeritev, ki jih naredi podjetje, ko sprejme MSRP, ali se ne uporablja za spremembe teh usmeritev, dokler podjetje ne predstavi svojih prvih računovodskih izkazov v skladu z MSRP. Zato se zahteve MRS 8 za spremembe računovodskih usmeritev ne uporabljajo za prve računovodske izkaze podjetja v skladu z MSRP.

27A Če v obdobju, ki ga zajemajo prvi računovodski izkazi v skladu z MSRP, podjetje spremeni svoje računovodske usmeritve ali uporabo izjem, ki jih zajema ta MSRP, razloži v skladu s 23. členom razlike med prvim medletnim računovodskim poročilom v skladu z MSRP in prvimi računovodskimi izkazi v skladu z MSRP ter posodobi uskladitve iz 24.(a) in (b) člena.

▼M16

28 Če podjetje ni predstavilo računovodskih izkazov za prejšnja obdobja, je treba v prvih računovodskih izkazih v skladu z MSRP to dejstvo razkriti.

▼M16

Opis finančnih sredstev ali finančnih obveznosti

▼M53

29 Podjetje lahko določi prej pripoznano finančno sredstvo kot finančno sredstvo, merjeno po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, v skladu z D19.A členom. Podjetje mora razkriti pošteno vrednost tako določenih finančnih sredstev na datum določitve in njihovo razvrstitev ter knjigovodsko vrednost v prejšnjih računovodskih izkazih.

29A Podjetje lahko določi prej pripoznano finančno obveznost kot finančno obveznost, merjeno po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, v skladu z D19. členom. Podjetje mora razkriti pošteno vrednost tako določenih finančnih obveznosti na datum določitve in njihovo razvrstitev ter knjigovodsko vrednost v prejšnjih računovodskih izkazih.

▼M16

Uporaba poštene vrednosti kot predpostavljene vrednosti

30 Če podjetje v svojem začetnem izkazu finančnega položaja v skladu z MSRP uporablja pošteno vrednost kot *predpostavljeno vrednost* za postavko nepremičnine, naprave in opreme, naložbene nepremičnine ali neopredmetenega sredstva (glej D5. in D7. člen), morajo prvi računovodski izkazi podjetja v skladu z MSRP razkriti za vsako vrstično postavko v začetnem izkazu finančnega položaja v skladu z MSRP:

(a) zbir navedenih poštenih vrednosti; in

(b) agregatno uskladitev knjigovodskih vrednosti, sporočenih v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli.

Uporaba predpostavljene vrednosti za naložbe v ►**M32** *odvisna podjetja, skupne podvige in pridružena podjetja* ◄

31 Podobno, če podjetje podobno v svojem začetnem izkazu finančnega položaja v skladu z MSRP v svojih ločenih računovodskih izkazih uporablja pošteno vrednost kot predpostavljeno vrednost za naložbo v ►**M32** odvisno podjetje, skupni podvig ali pridruženo podjetje ◄ (glej D15. člen), mora v prvih ločenih računovodskih izkazih podjetja, pripravljenih v skladu s MSRP, razkriti:

(a) agregatno predpostavljeno vrednost naložb, za katere je predpostavljena vrednost knjigovodska vrednost po prejšnjih splošno sprejetih računovodskih načelih;

(b) agregatno predpostavljeno vrednost naložb, za katere je predpostavljena vrednost poštena vrednost; in

(c) agregatno uskladitev knjigovodskih vrednosti, sporočenih v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli.

▼M24

Uporaba predpostavljene vrednosti za vrednost nafte in zemeljskega plina

31A Če podjetje uporablja izjemo iz D8.A(b) člena za vrednost nafte in zemeljskega plina, razkrije to dejstvo in osnovo, na podlagi katere so bile razporejene knjigovodske vrednosti, določene v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli.

▼M29

Uporaba predpostavljene vrednosti pri poslovanju, za katerega velja regulacija cen

31B Če podjetje uporablja izjemo iz D.8B člena za poslovanje, za katerega velja regulacja cen, razkrije to dejstvo in podlago, na kateri so bile knjigovodske vrednosti določene v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli.

▼**M33**

Uporaba predpostavljene vrednosti po veliki hiperinflaciji

31C Če se podjetje odloči, da bo merilo sredstva in obveznosti po pošteni vrednosti in da bo zaradi velike hiperinflacije (glej D.26 –D.30 člen) to pošteno vrednost uporabilo kot predpostavljeno vrednost v začetnem izkazu finančnega položaja v skladu z MSRP, v prvih računovodskih izkazih podjetje v skladu z MSRP razkrije razlago, kako in zakaj je podjetje imelo in potem prenehalo imeti funkcijsko valuto, ki ima obe naslednji značilnosti:

(a) zanesljivi splošni indeks cen ni na voljo vsem podjetjem s transakcijami in saldi v valuti.

(b) ne obstaja menjava med valuto in relativno stabilno tujo valuto.

▼**M16**

Medletna računovodska poročila

▼**M29**

32 Če podjetje predstavi medletno računovodsko poročilo v skladu z MRS 34 za del obdobja, ki ga zajemajo njegovi prvi računovodski izkazi v skladu z MSRP, mora za uskladitev s 23. členom poleg zahtev MRS 34 izpolniti naslednje zahteve:

(a) Če je podjetje predstavilo medletno računovodsko poročilo za primerljivo medletno obdobje predhodnega poslovnega leta, mora vsako tako medletno poročilo vključevati:

(i) uskladitev njegovega lastniškega kapitala v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli ob koncu primerljivega medletnega obdobja z lastniškim kapitalom v skladu z MSRP na navedeni datum; ter

(ii) uskladitev celotnega vseobsegajočega donosa v skladu z MSRP za to primerljivo medletno obdobje (za obravnavano leto in za poslovno leto do danega datuma). Izhodišče za navedeno uskladitev je celotni vseobsegajoči donos v skladu s splošno sprejetimi računovodskimi načeli za navedeno obdobje oziroma, če podjetje ni sporočilo tega celotnega donosa, poslovni izid v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi načeli.

(b) Poleg uskladitev, ki jih zahteva (a), prvo medletno računovodsko poročilo podjetja v skladu z MRS 34 za del obdobja, ki ga zajemajo prvi računovodski izkazi v skladu z MSRP, vključuje uskladitve, opisane v 24.(a) in (b) členu (dopolnjeno s podrobnostmi, ki jih zahtevata 25. in 26. člen) ali sklicevanje na drug objavljen dokument, ki vključuje te uskladitve.

(c) Če podjetje spremeni svoje računovodske usmeritve ali uporabo izjem, ki jih zajema ta MSRP, razloži spremembe v vsakem takšnem medletnem računovodskem poročilu v skladu s 23. členom in posodobi uskladitve iz (a) in (b).

▼M16

33 MRS 34 zahteva najmanjša razkritja, ki temeljijo na predpostavki, da imajo uporabniki medletnih računovodskih poročil tudi dostop do najnovejših letnih računovodskih izkazov. Vendar MRS 34 tudi zahteva, da podjetje razkrije „kakršne koli dogodke ali transakcije, ki so bistveni za razumevanje tekočega vmesnega obdobja“. Če podjetje, ki prvikrat uporablja MSRP, a v svojih najnovejših letnih računovodskih izkazih v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli ni razkrilo informacij, ki so bistvene za razumevanje tekočega vmesnega obdobja, mora njegovo medletno računovodsko poročilo razkriti navedene informacije ali vključevati sklicevanje na drug objavljen dokument, v katerem je tako razkritje.

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

34 Podjetje mora uporabljati ta MSRP, če so njegovi prvi računovodski izkazi v skladu z MSRP za obdobje, ki se začne 1. julija 2009 ali pozneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena.

35 Podjetje mora uporabljati spremembe v D1.(n) in D23. členu za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. julija 2009 ali pozneje. Če podjetje uporabi MRS 23 *Stroški izposojanja* (kakor je bil popravljen leta 2007) za zgodnejše obdobje, morajo te spremembe veljati tudi za tako zgodnejše obdobje.

36 MSRP 3 *Poslovne združitve* (kakor je bil popravljen leta 2008) je spremenil 19., C1., C4.(f) in (g) člen. Če podjetje uporabi MSRP 3 (popravljen leta 2008) za zgodnejše obdobje, morajo te spremembe veljati tudi za tako zgodnejše obdobje.

37 MRS 27 *Konsolidirani in ločeni računovodski izkazi* (kakor je bil spremenjen leta 2008) je spremenil 13 in B7. člen. Če podjetje uporabi MRS 27 (spremenjen leta 2008) za zgodnejše obdobje, morajo te spremembe veljati tudi za tako zgodnejše obdobje.

38 Sprememba *Nabavna vrednost naložbe v odvisno, skupaj obvladovano ali pridruženo podjetje* (spremembe MSRP 1 in MRS 27), izdana maja 2008, je dodala 31., D1.(g), D14. in D15. člen. Podjetje mora uporabljati te člene za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. julija 2009 ali pozneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporablja te člene za zgodnejše obdobje, mora to razkriti.

39 B7. člen je bil spremenjen z zbirko sprememb *Izboljšave MSRP*, izdano maja 2008. Podjetje mora uporabljati navedene spremembe za letna obdobja, ki se začnejo 1. julija 2009 ali pozneje. Če podjetje uporabi MRS 27 (spremenjen leta 2008) za zgodnejše obdobje, morajo te spremembe veljati tudi za tako zgodnejše obdobje.

▼M24

39A V skladu z *dodatnimi izjemami za podjetja, ki prvikrat uporabijo MSRP* (spremembe MSRP 1), izdanimi julija 2009, se dodajo 31.A, D8.A, D9.A in D21.A člen ter spremeni D1.(c), (d) in (l) člen. Podjetje uporablja navedene spremembe za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2010 ali pozneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporabi spremembe za zgodnejše obdobje, ta podatek razkrije.

▼**M25**

39C *Z Omejenim izvzetjem iz primerjalnih razkritij MSRP 7 za podjetja, ki prvikrat uporabijo MSRP* (Sprememba MSRP 1, ki je bil izdana januarja 2010) je bil dodan E.3 člen. Podjetje mora uporabljati navedeno spremembo za letna obdobja, ki se začnejo 1. julija 2010 ali pozneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporabi spremembo v zgodnejšem obdobju, ta podatek razkrije.

▼**M29**

39E Z *Izboljšavami MSRP*, ki so bile izdane maja 2010, so bili dodani 27.A, 31.B in D.8B člen ter spremenjeni 27., 32., D.1(c) in D.8 člen. Podjetje mora uporabljati navedene spremembe za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2011 ali pozneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporabi te spremembe za zgodnejše obdobje, mora to razkriti. Podjetja, ki so sprejela MSRP v obdobjih pred datumom uveljavitve MSRP 1 ali uporabljala MSRP 1 v prejšnjem obdobju, lahko uporabljajo spremembe D.8 člena za nazaj v prvem letnem obdobju po tem, ko sprememba začne veljati. Podjetje, ki uporablja D.8 člen za nazaj, to dejstvo razkrije.

▼**M58**

39F [Črtano]

▼**M33**

39H *Velika hiperinflacija in odprava fiksnih datumov za podjetja, ki prvikrat uporabijo MSRP* (spremembe MSRP 1), izdan decembra 2010, je spremenil B.2, D.1 in D.20 člen ter dodal 31.C in D.26–D.30 člen. Podjetje uporablja navedene spremembe za letna obdobja, ki se začnejo 1. julija 2011 ali pozneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena.

▼**M32**

39I Z MSRP 10 *Konsolidirani računovodski izkazi* in MSRP 11 *Skupni aranžmaji*, ki sta bila izdana maja 2011, so bili spremenjeni 31., B7., C1., D1., D14. in D15. člen ter dodan D31. člen. Podjetje mora uporabiti navedene spremembe, kadar uporablja MSRP 10 in MSRP 11.

▼**M33**

39J Z MSRP 13 *Merjenje poštene vrednosti*, ki je bil izdan maja 2011, je bil izbrisan 19. člen, spremenjena opredelitev poštene vrednosti v Prilogi A ter spremenjena D15. in D20. člen. Podjetje mora uporabiti navedene spremembe, kadar uporablja MSRP 13.

▼**M31**

39K S *Predstavitvijo postavk drugega vseobsegajočega donosa* (spremembe MRS 1), ki je bila izdana junija 2011, se je spremenil 21. člen. Podjetje mora uporabljati navedeno spremembo, kadar uporablja MRS 1, kot je bil spremenjen junija 2011.

▼**M58**

39L Z MRS 19 *Zaslužki zaposlencev* (kakor je bil spremenjen junija 2011) se je spremenil D1. člen in črtala D10. ter D11. člen. Podjetje te spremembe uporabi, ko uporabi MRS 19 (kakor je bil spremenjen junija 2011).

▼**M33**

39M Z OPMSRP 20 *Stroški odstranjevanja v proizvodni fazi dnevnega kopa* se je dodal D32. člen in spremenil D1. člen. Podjetje uporabi navedeno spremembo, kadar uporablja OPMSRP 20.

▼**M35**

39N *Državna posojila* (spremembe MSRP 1); objavljeno marca 2012; dodajo se B1.(f) člen in B10.–B12. člen. Podjetje te člene uporablja za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2013 ali pozneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena.

▼M35

39O B10. in B11. člen se sklicujeta na MSRP 9. Če podjetje uporablja ta MSRP, vendar še ne uporablja MSRP 9, vsako sklicevanje na MSRP 9 v B10. in B11. členu pomeni sklicevanje na MRS 39 *Finančni instrumenti*: *pripoznavanje in merjenje*.

▼M36

39P Cikel letnih izboljšav 2009–2011, ki je bil izdan maja 2012, je dodal 4.A–4.B člen in 23.A–23.B člen. Podjetje to spremembo uporablja za nazaj v skladu z MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake* za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2013 ali kasneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje to spremembo uporabi za zgodnejše obdobje, mora to razkriti.

39Q *Cikel letnih izboljšav 2009–2011*, ki je bil izdan maja 2012, je spremenil D23. člen. Podjetje to spremembo uporablja za nazaj v skladu z MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake* za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2013 ali kasneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje to spremembo uporabi za zgodnejše obdobje, mora to razkriti.

39R *Cikel letnih izboljšav 2009–2011*, ki je bil izdan maja 2012, je spremenil 21. člen. Podjetje to spremembo uporablja za nazaj v skladu z MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake* za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2013 ali kasneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje to spremembo uporabi za zgodnejše obdobje, mora to razkriti.

▼M37

39S *Konsolidirani računovodski izkazi, skupni aranžmaji in razkritje deležev v drugih podjetjih: napotki za prehod* (spremembe MSRP 10, MSRP 11 in MSRP 12), izdano junija 2012, spremenjen D31. člen. Podjetje navedeno spremembo uporabi, kadar uporablja MSRP 11 (kot je bil spremenjen v juniju 2012).

▼M58

39T Z dokumentom *Naložbena podjetja* (spremembe MSRP 10, MSRP 12 in MRS 27), izdanim oktobra 2012, so bili spremenjeni D16. in D17. člen ter Dodatek C. Podjetje te spremembe uporablja za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2014 ali pozneje. Uporaba sprememb iz dokumenta *Naložbena podjetja* pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje navedene spremembe uporabi pred tem datumom, vse spremembe, vključene v dokument *Naložbena podjetja*, uporablja hkrati.

▼M46

39W Z dokumentom *Obračunavanje pridobitev deležev v skupnih dejavnostih* (spremembe MSRP 11), izdanim maja 2014, se je spremenil C5. člen. Podjetje mora uporabljati to spremembo v letnih obdobjih, ki se začnejo 1. januarja 2016 ali pozneje. Če podjetje uporablja s tem povezane spremembe MSRP 11 iz dokumenta *Obračunavanje pridobitev deležev v skupnih dejavnostih* (spremembe MSRP 11) v zgodnejšem obdobju, se morajo te spremembe C5. člena uporabljati za to zgodnejše obdobje.

▼M52

39X Z MSRP 15 – *Prihodki iz pogodb s kupci*, izdanim maja 2014, je bil izbrisan D24. člen in povezan naslov in dodana D34.–D.35. člen ter zadevni naslov. Podjetje mora uporabljati navedene spremembe, kadar uporablja MSRP 15.

▼M53

39Y Z MSRP 9 *Finančni instrumenti*, kot je bil izdan julija 2014, so bili spremenjeni 29., B1.–B6., D1., D14., D15., D19. in D20. člen, izbrisani 39.B, 39.G in 39.U člen ter dodani 29.A, B8.–B8.G, B9., D19.A–D19.C, D33., E1. in E2. člen. Podjetje mora uporabljati navedene spremembe, kadar uporablja MSRP 9.

▼**M50**

39Z *Kapitalska metoda v ločenih računovodskih izkazih* (spremembe k MRS 27), izdane avgusta 2014, spremenjen je bil D14. člen in dodan D15.A člen. Podjetje uporabi navedene spremembe za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2016 ali pozneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje navedene spremembe uporablja za zgodnejše obdobje, to tudi razkrije.

▼**M58**

39AA [Črtano]

39AD Z dokumentom *Cikel letnih izboljšav MSRP 2014–2016*, izdanim decembra 2016, sta bila spremenjena 39.L in 39.T člen ter črtani 39.D, 39.F, 39.AA in E3.–E7. člen. Podjetje začne uporabljati navedene spremembe za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2018 ali pozneje.

▼**M16**

RAZVELJAVITEV MSRP 1 (IZDAN LETA 2003)

40 Ta MSRP nadomesti MSRP 1 (izdan leta 2003 in spremenjen maja 2008).

Dadatek A

Opredeljeni izrazi

Ta priloga je sestavni del MSRP.

datum prehoda na MSRP	Začetek najzgodnejšega obdobja, za katero podjetje predstavi popolne primerjalne informacije v skladu z MSRP v svojih **prvih računovodskih izkazih v skladu z MSRP**.
predpostavljena vrednost	Znesek, ki se uporablja kot nadomestek za nabavno vrednost ali prevrednoteno vrednost na določen dan. Naknadno zmanjšanje vrednosti ali amortizacija predpostavlja, da je podjetje prvotno pripoznalo sredstvo ali obveznost na določen dan in da je bila njegova nabavna vrednost enaka predpostavljeni vrednosti.

▼**M33**

poštena vrednost	je cena, ki bi se prejela za prodajo sredstva ali plačala za prenos obveznosti v redni transakciji med udeleženci na trgu na datum merjenja. (Glej MSRP 13.)

▼**M16**

prvi računovodski izkazi v skladu z MSRP	Prvi letni računovodski izkazi, v katerih podjetje sprejme **Mednarodne standarde računovodskega poročanja (MSRP)** z izrecno izjavo brez pridržkov o skladnosti z MSRP.
prvo obdobje poročanja po MSRP	Zadnje obdobje poročanja, zajeto v **prvih računovodskih izkazih** podjetja **v skladu z MSRP**.
podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP	Podjetje, ki predstavi svoje **prve računovodske izkaze v skladu z MSRP**.

▼M16

mednarodni standardi računovodskega poročanja (MSRP)	Standardi in pojasnila, ki jih sprejme Upravni odbor za mednarodne računovodske standarde (UOMRS). Ti zajemajo: (a) mednarodne standarde računovodskega poročanja; (b) mednarodne računovodske standarde; in (c) pojasnila Odbora za pojasnjevanje mednarodnih standardov računovodskega poročanja (OPMSRP) oziroma nekdanjega Stalnega odbora za pojasnjevanje (SOP).
začetni izkaz finančnega položaja v skladu z MSRP	Izkaz finančnega položaja podjetja na **dan prehoda na MSRP**.
prejšnja splošno sprejeta računovodska načela	Podlaga računovodstva, ki jo je **podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP**, uporabljalo pred sprejetjem MSRP.

Priloga B

Izjeme pri uporabi drugih MSRP za nazaj

Ta priloga je sestavni del MSRP.

▼M53

B1 Podjetje uporablja naslednje izjeme:

(a) odprava pripoznanja finančnih sredstev in finančnih obveznosti (B2. in B3. člen);

(b) obračunavanje varovanja pred tveganjem (B4.–B6. člen);

(c) neobvladujoči deleži (B7. člen);

(d) razvrstitev in merjenje finančnih sredstev (B8.–B8.C člen);

(e) oslabitev finančnih sredstev (B8.D–B8.G člen);

(f) vgrajeni izvedeni finančni instrumenti (B9. člen); in

(g) državna posojila (B10.–B12. člen).

Odprava pripoznanja finančnih sredstev in obveznosti

B2 Razen kot dovoljuje B.3 člen, mora podjetje, ki prvič uporabi MSRP, uporabljati zahteve o odpravi pripoznanja iz MSRP 9 za naprej za transakcije, ki se izvedejo na datum prehoda na MSRP ali pozneje. Na primer, če podjetje, ki prvič uporabi MSRP, odpravi pripoznanje neizvedenih finančnih sredstev ali neizvedenih finančnih obveznosti v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli zaradi transakcije, ki se je izvedla pred datumom prehoda na MSRP, ne sme pripoznati teh sredstev in obveznosti v skladu z MSRP (razen če izpolnjujejo pogoje za pripoznanje zaradi poznejše transakcije ali dogodka).

B3 Ne glede na B2. člen lahko podjetje uporablja zahteve glede odprave pripoznanja iz MSRP 9 za nazaj, od datuma, ki ga izbere podjetje, če so bile informacije, potrebne za uporabo MSRP 9 pri finančnih sredstvih in finančnih obveznostih, za katere je bilo pripoznanje odpravljeno zaradi preteklih transakcij, pridobljene v času začetnega obračunavanja teh transakcij.

▼M53

Obračunavanje varovanja pred tveganjem

B4 Kot zahteva MSRP 9, mora podjetje na datum prehoda na MSRP:

(a) meriti vse izvedene finančne instrumente po pošteni vrednosti; in

(b) odpraviti vse odložene izgube in dobičke, ki izhajajo iz izvedenih finančnih instrumentov, ki so se poročali v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli, kot da bi bili sredstva ali obveznosti.

B5 Podjetje v svoj začetni izkaz finančnega položaja, pripravljen v skladu z MSRP, ne vključi razmerja varovanja pred tveganjem take vrste, ki ne izpolnjuje pogojev za obračunavanje varovanja pred tveganjem v skladu z MSRP 9 (na primer številna razmerja varovanja, pri katerih je instrument za varovanje pred tveganjem samostojna izdana opcija ali čista izdana opcija ali kadar je pred tveganjem varovana postavka neto pozicija v varovanju denarnih tokov pred tveganjem za drugo tveganje, ki ni valutno tveganje). Če pa je podjetje določilo neto pozicijo kot pred tveganjem varovano postavko v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli, lahko določi posamezno postavko znotraj te neto pozicije kot varovano postavko v skladu z MSRP, če to izpolnjuje zahteve iz 6.6.1. člena MSRP 9 in če to stori najpozneje na datum prehoda na MSRP.

B6 Če je pred datumom prehoda na MSRP podjetje določilo transakcijo kot varovanje pred tveganjem, vendar varovanje ne izpolnjuje pogojev za obračunavanje varovanja pred tveganjem iz MSRP 9, mora podjetje uporabiti 6.5.6. in 6.5.7. člen MSRP 9, da preneha z obračunavanjem varovanja pred tveganjem. Transakcij, sklenjenih pred datumom prehoda na MSRP, ni mogoče označiti za nazaj kot varovanje pred tveganjem.

▼M16

Neobvladujoči deleži

▼M32

B7 Podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP, mora uporabiti naslednje zahteve iz MSRP 10 za naprej od datuma prehoda na MSRP:

(a) zahtevo iz B94. člena, da je celotni vseobsegajoči donos pripisan lastnikom obvladujočega podjetja in neobvladujočim deležem, tudi če to povzroči primanjkljaj v stanju neobvladujočih deležev;

(b) zahteve iz 23. in B93. člena za obračunavanje sprememb deleža obvladujočega podjetja v lastniškem kapitalu v odvisnem podjetju, ki ne povzročijo izgube obvladovanja, ter

(c) zahteve iz B97.–B99. člena za obračunavanje izgube obvladovanja odvisnega podjetja ter s tem povezane zahteve iz 8.A člena MSRP 5 *Nekratkoročna sredstva za prodajo in ustavljeno poslovanje*.

Vendar če se podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP, odloči za uporabo MSRP 3 za nazaj za pretekle poslovne združitve, mora uporabiti tudi MSRP 10 v skladu s C1. členom tega MSRP.

▼M53

Razvrstitev in merjenje finančnih instrumentov

B8 Podjetje oceni, ali finančno sredstvo izpolnjuje pogoje iz 4.1.2. člena ali pogoje iz 4.1.2.A člena MSRP 9, na podlagi dejstev in okoliščin, ki obstajajo na datum prehoda na MSRP.

▼**M53**

B8A Če je za podjetje možnost oceniti spremenjeno časovno vrednost denarnega elementa v skladu z B4.1.9.B–B4.1.9.D členom MSRP 9 na podlagi dejstev in okoliščin, ki obstajajo na datum prehoda na MSRP, neizvedljiva, mora oceniti značilnosti pogodbenih denarnih tokov finančnega sredstva na podlagi dejstev in okoliščin, ki so obstajale na datum prehoda na MSRP, brez da bi upoštevalo zahteve, povezane s spremembo časovne vrednosti denarnega elementa iz B4.1.9.B–B4.1.9.D člena MSRP 9 (v tem primeru podjetje uporablja tudi 42.R člen MSRP 7, vendar sklicevanja na „7.2.4. člen MSRP 9“ pomenijo sklicevanje na ta člen, sklicevanja na „začetno pripoznanje finančnega sredstva“ pa pomenijo „na datum prehoda na MSRP“).

B8B Če je za podjetje možnost oceniti, ali je poštena vrednost elementa predčasnega odplačila zanemarljiva v skladu z B4.1.12.(c) členom MSRP 9 na podlagi dejstev in okoliščin, ki obstajajo na datum prehoda na MSRP, neizvedljiva, mora oceniti značilnosti pogodbenih denarnih tokov finančnega sredstva na podlagi dejstev in okoliščin, ki so obstajale na datum prehoda na MSRP, brez da bi upoštevalo izjemo za elemente predčasnega odplačila iz B4.1.12. člena MSRP 9 (v tem primeru podjetje uporablja tudi 42.S člen MSRP 7, vendar sklicevanja na „7.2.5. člen MSRP 9“ pomenijo sklicevanje na ta člen, sklicevanja na „začetno pripoznanje finančnega sredstva“ pa pomenijo „na datum prehoda na MSRP“).

B8C Če je za podjetje možnost, da uporablja metodo efektivnih obresti iz MSRP 9 za nazaj, neizvedljiva (kot je opredeljeno v MRS 8), je poštena vrednost finančnega sredstva ali finančne obveznosti na datum prehoda na MSRP nova bruto knjigovodska vrednost navedenega finančnega sredstva oziroma nova odplačna vrednost navedene finančne obveznosti na datum prehoda na MSRP.

Oslabitev finančnih sredstev

B8D Podjetje mora uporabljati zahteve glede oslabitve iz oddelka 5.5 MSRP 9 za nazaj, pri čemer upošteva 7.2.15. in 7.2.18.–7.2.20. člen navedenega MSRP.

B8E Podjetje mora na datum prehoda na MSRP s pomočjo primernih in dokazljivih informacij, ki se lahko pridobijo brez pretiranih stroškov ali prizadevanj, določiti kreditno tveganje na datum začetnega pripoznanja finančnih instrumentov (oziroma, za obveze iz posojil in pogodbe o finančnem poroštvu, na datum, ko je podjetje pristopilo k nepreklicni zavezi v skladu s 5.5.6. členom MSRP 9) in ga primerjati s kreditnim tveganjem na datum prehoda na MSRP (glej tudi B7.2.2.–B7.2.3. člen MSRP 9).

▼M53

B8F Pri določanju, ali je od začetnega pripoznanja prišlo do znatnega povečanja kreditnega tveganja, lahko podjetje uporabi:

(a) zahteve iz 5.5.10. in B5.5.27.–B5.5.29. člena MSRP 9; in

(b) ovrgljivo predpostavko iz 5.5.11. člena MSRP 9 za pogodbena plačila, ki so prekoračila rok zapadlosti za več kot 30 dni, če namerava podjetje uporabiti zahteve glede oslabitve tako, da opredeli znatna povečanja kreditnega tveganja od začetnega pripoznanja za navedene finančne instrumente na podlagi informacij glede prekoračenih rokov zapadlosti.

B8G Če bi na datum prehoda na MSRP določitev, ali je prišlo do znatnega povečanja kreditnega tveganja od začetnega pripoznanja finančnega instrumenta, zahtevala pretirane stroške ali prizadevanja, mora podjetje pripoznati popravek vrednosti za izgubo v znesku, ki je enak pričakovanim kreditnim izgubam v celotnem obdobju trajanja, na vsak datum poročanja, dokler se ne odpravi pripoznanje za finančni instrument (razen če ima navedeni finančni instrument na datum poročanja nizko kreditno tveganje; v tem primeru se uporabi B8.E(a) člen).

Vgrajeni izvedeni finančni instrumenti

B9 Podjetje, ki prvič uporablja MSRP, mora oceniti, ali je treba vgrajeni izvedeni finančni instrument ločiti od gostiteljske pogodbe in obračunati kot izvedeni finančni instrument na podlagi pogojev, ki so obstajali na datum, ko je podjetje prvič pristopilo k pogodbi, ali na datum, ko se zahteva ponovna ocenitev v skladu z B4.3.11. členom MSRP 9, odvisno od tega, kateri datum je poznejši.

▼M35

Državna posojila

B10 Podjetje, ki prvikrat uporablja MSRP, vsa prejeta državna posojila razvrsti kot finančno obveznost ali kapitalski instrument v skladu z MRS 32 *Finančni instrumenti: predstavljanje*. Razen kot je dovoljeno v B11. členu, podjetje, ki prvikrat uporablja MSRP, zahteve MSRP 9 *Finančni instrumenti* in MRS 20 *Obračunavanje državnih podpor in razkrivanje državne pomoči* uporablja za naprej za na datum prehoda na MSRP obstoječa državna posojila ter ne pripozna ustrezne koristi državnega posojila z obrestno mero, nižjo od tržne, kot državno podporo. Zato podjetje, ki prvikrat uporablja MSRP, če na podlagi prejšnjih splošno sprejetih računovodskih načel ni pripoznavalo in merilo državnega posojila z obrestno mero, nižjo od tržne, skladno z zahtevami MSRP, knjigovodsko vrednost posojila na datum prehoda na MSRP, določeno v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli, uporabi kot knjigovodsko vrednost posojila v začetnem izkazu finančnega položaja po MSRP. Podjetje za merjenje takšnih posojil po datumu prehoda na MSRP uporablja MSRP 9.

B11 Podjetje lahko kljub B10. členu uporablja zahteve MSRP 9 in MRS 20 za nazaj za vsa državna posojila, odobrena pred datumom prehoda na MSRP, če so bili podatki, ki so potrebni za takšno uporabo, pridobljeni pri začetnem obračunavanju posojila.

B12 Zahteve in navodila v B10. in B11. členu podjetju ne preprečujejo uporabe izjem, opisanih v D19.–D19.D členu v zvezi z določitvijo prej pripoznanih finančnih instrumentov po pošteni vrednosti skozi poslovni izid.

▼**M16**

Dodatek C

Izjeme za poslovne združitve

▼**M38**

Ta priloga je sestavni del MSRP. Podjetje naslednje zahteve uporablja za poslovne združitve, ki jih pripozna pred datumom prehoda na MSRP. Ta priloga bi se morala uporabljati samo za poslovne združitve, ki so znotraj področja uporabe MSRP 3 Poslovne združitve.

▼**M32**

C1 Podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP, se lahko odloči, da MSRP 3 ne bo uporabilo za nazaj za pretekle poslovne združitve (poslovne združitve, ki so se zgodile pred dnem prehoda na MSRP). Vendar če podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP, preoblikuje katero koli poslovno združitev z namenom skladnosti z MSRP 3, mora preoblikovati vse poznejše poslovne združitve in tudi uporabiti MSRP 10 od istega datuma naprej. Na primer, če se podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP, odloči za preoblikovanje poslovne združitve, ki je nastala 30. junija 20X6, mora preoblikovati vse poslovne združitve, ki so nastale 30. junija 20X6 in na datum prehoda na MSRP, pri čemer mora od 30. junija 20X6 uporabljati tudi MSRP 10.

▼**M16**

C2 Podjetju ni treba uporabljati MRS 21 *Vplivi sprememb deviznih tečajev* za nazaj za prilagoditve poštene vrednosti in dobro ime, ki izhajajo iz poslovnih združitev, do katerih je prišlo pred datumom prehoda na MSRP. Če podjetje MRS 21 ne uporablja za nazaj za prilagoditve poštene vrednosti in dobro ime, jih mora obravnavati kot sredstva in obveznosti podjetja, ne kot sredstva in obveznosti prevzetega podjetja. Torej so dobro ime in prilagoditve poštene vrednosti bodisi že izraženi v funkcijski valuti podjetja bodisi nedenarne postavke v tujih valutah, o katerih se poroča na podlagi menjalnega tečaja v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli.

C3 Podjetje lahko uporablja MRS 21 za nazaj za prilagoditve poštene vrednosti in dobro ime, ki izhajajo iz:

(a) vseh poslovnih združitev, do katerih je prišlo pred datumom prehoda na MSRP; ali

(b) vseh poslovnih združitev, ki jih podjetje izbere za prevrednotenje, da bi zagotovilo skladnost z MSRP 3 v skladu z zgornjim C1. členom.

C4 Če podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP, MSRP 3 ne uporabi za nazaj za preteklo poslovno združitev, ima to za navedeno poslovno združitev naslednje posledice:

(a) Podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP, mora ohraniti isto razvrstitev (kot prevzem s strani pravnega prevzemnika, povratni prevzem s strani pravnega prevzetega podjetja, ali združevanje deležev) kot v računovodskih izkazih po prejšnjih splošno sprejetih računovodskih načelih.

(b) Podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP, mora pripoznati vsa svoja sredstva in obveznosti na datum prehoda na MSRP, ki so pridobljena ali prevzeta v pretekli poslovni združitvi, razen:

(i) nekaterih finančnih sredstev in obveznosti, za katere je bilo pripoznanje v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli odpravljeno (glej B2. člen); in

▼**M16**

(ii) sredstev, vključno z dobrim imenom, in obveznosti, ki niso bila pripoznana v konsolidiranem izkazu finančnega položaja prevzemnika v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli in tudi ne bi izpolnjevala pogojev za pripoznavanje v skladu z MSRP v ločenem izkazu stanja finančnega položaja prevzetega podjetja (glej (f)–(i) spodaj).

Podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP, mora pripoznati vse nastale spremembe s prilagoditvijo zadržanih čistih dobičkov (ali, če je to primerno drugih kategorij lastniškega kapitala), razen če sprememba izhaja iz pripoznanja neopredmetenega sredstva, ki je bilo prej vključeno v dobro ime (glej (g)(i) spodaj).

(c) Podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP, mora iz svojega začetnega izkaza finančnega položaja v skladu z MSRP izključiti vse postavke, pripoznane v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli, ki ne izpolnjujejo pogojev za pripoznavanje kot sredstvo ali obveznost v skladu z MSRP. Podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP, mora obračunati nastale spremembe na naslednji način:

(i) podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP, je lahko preteklo poslovno združitev razvrstilo kot prevzem, kot neopredmeteno sredstvo pa pripoznalo postavko, ki ne izpolnjuje pogojev za pripoznanje kot sredstvo v skladu z MRS 38 *Neopredmetena sredstva*. Navedeno postavko (in morebitne povezane časovno razmejene davčne obveznosti in neobvladujoče deleže) mora ponovno razvrstiti kot del dobrega imena (razen če je dobro ime odštelo neposredno od lastniškega kapitala v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli; glej (g)(i) in (i) spodaj);

(ii) podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP, mora pripoznati vse druge nastale spremembe v zadržanih čistih dobičkih ([1]).

(d) MSRP zahtevajo naknadno merjenje nekaterih sredstev in obveznosti na podlagi, ki ni izvirna nabavna vrednost, kot je poštena vrednost. Podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP, mora meriti ta sredstva in obveznosti na tej podlagi v svojem začetnem izkazu finančnega položaja v skladu z MSRP, tudi če so bila pridobljena ali prevzeta v preteklih poslovnih združitvah. Nastale spremembe mora pripoznati v knjigovodski vrednosti s prilagoditvijo zadržanih čistih dobičkov (ali, če je to primerno, druge kategorije lastniškega kapitala), namesto dobrega imena.

(e) Takoj po poslovni združitvi se v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli knjigovodska vrednost sredstev, ki so bila prevzeta, in obveznosti, ki so bile prevzete v navedeni poslovni združitvi, šteje v skladu z MSRP kot njihova predpostavljena vrednost na navedeni dan. Če MSRP zahtevajo merjenje teh sredstev in obveznosti na podlagi stroškov na poznejši dan, je predpostavljena vrednost osnova za zmanjšanje vrednosti ali amortizacijo na podlagi stroškov od dneva poslovne združitve.

([1]) Take spremembe vključujejo prerazvrstitev iz ali v neopredmetena sredstva, če dobro ime v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli ni bilo pripoznano kot sredstvo. Do tega pride, če je podjetje v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli (a) dobro ime odštelo neposredno od lastniškega kapitala ali pa (b) poslovne združitve ni obravnavalo kot prevzem.

▼**M16**

(f) Če sredstvo, ki je bilo pridobljeno, ali obveznost, ki je bila prevzeta v prejšnji poslovni združitvi, nista bila pripoznana v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli, v začetnem izkazu finančnega položaja v skladu z MSRP predpostavljena vrednost ni nič. Namesto tega ga mora prevzemnik v svojem konsolidiranem izkazu finančnega položaja pripoznati in meriti na podlagi, ki bi jo MSRP zahtevali v izkazu finančnega položaja prevzetega podjetja. Da ponazorimo: če prevzemnik v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli ne bi usredstvil finančnih najemov, prevzetih v pretekli poslovni združitvi, mora te najeme usredstviti v svojih konsolidiranih računovodskih izkazih, kakor bi MRS 17 *Najemi* zahteval, da prevzeto podjetje naredi v svojem izkazu finančnega položaja v skladu z MSRP. Podobno, če prevzemnik v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli ne bi pripoznal pogojne obveznosti, ki še vedno obstaja na datum prehoda na MSRP, mora prevzemnik to pogojno obveznost pripoznati na ta datum, razen če bi MRS 37 *Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva* prepovedoval njeno pripoznanje v računovodskih izkazih prevzetega podjetja. Če pa sta bila sredstvo ali obveznost vključena v dobro ime v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli, vendar bi bila v skladu z MSRP 3 pripoznana ločeno, navedeno sredstvo ali obveznost ostaneta v dobrem imenu, razen če bi MSRP zahtevali, da se pripoznata v računovodskih izkazih prevzetega podjetja.

(g) Knjigovodska vrednost dobrega imena v začetnem izkazu finančnega položaja v skladu z MSRP je njegova knjigovodska vrednost v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli na datum prehoda na MSRP, po naslednjih dveh prilagoditvah:

(i) če (c)(i) zgoraj tako zahtevata, mora podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP, povečati knjigovodsko vrednost dobrega imena, ko ponovno razvrsti postavko, ki jo je v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli pripoznalo kot neopredmeteno sredstvo. Podobno, če (f) zgoraj zahteva, da podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP, pripozna neopredmeteno sredstvo, ki je bilo v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli vključeno v pripoznano dobro ime, mora podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP, skladno s tem zmanjšati knjigovodsko vrednost dobrega imena (in, če je to primerno, prilagoditi časovno razmejene davčne obveznosti in neobvladujoče deleže);

(ii) ne glede to, ali kaj kaže na možno oslabitev dobrega imena, mora podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP, uporabiti MRS 36 pri preskušanju dobrega imena zaradi oslabitve na datum prehoda na MSRP in pri pripoznavanju iz tega izhajajoče izgube zaradi oslabitve v zadržanih čistih dobičkih (ali če tako zahteva MRS 36 pri prevrednotovalnem presežku). Preskušanje oslabitve mora temeljiti na pogojih na datum prehoda na MSRP.

(h) Na datum prehoda na MSRP se ne naredijo nobene druge uskladitve knjigovodske vrednosti dobrega imena. Na primer podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP, ne spremeni knjigovodske vrednosti dobrega imena:

(i) da bi izključilo nedokončane raziskave in razvoj, prevzete v navedeni poslovni združitvi (razen če bi povezano neopredmeteno sredstvo izpolnjevalo pogoje za pripoznavanje v skladu z MRS 38 v izkazu finančnega položaja prevzetega podjetja);

▼M16

(ii) da bi prilagodilo prejšnjo amortizacijo dobrega imena;

(iii) da bi razveljavilo prilagoditve dobrega imena, ki jih MSRP 3 ne bi dovolil, vendar so bile opravljene v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli zaradi prilagoditev sredstev in obveznosti med dnem poslovne združitve in dnem prehoda na MSRP.

(i) Če je podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP, v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli dobro ime pripoznalo kot odbitek od lastniškega kapitala:

(i) navedenega dobrega imena v začetnem izkazu finančnega položaja v skladu z MSRP ne sme pripoznati. Nadalje tega dobrega imena ne sme prerazvrstiti v poslovni izid, če proda odvisno podjetje ali če pride do oslabitve naložbe v odvisno podjetje;

(ii) prilagoditve, ki izhajajo iz naknadne rešitve pogojnih obveznosti, ki vplivajo na premislek o nakupu, je treba pripoznati v zadržanih čistih dobičkih.

(j) V skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP, lahko ni konsolidiralo odvisnega podjetja, ki ga je prevzelo v pretekli poslovni združitvi (na primer zato, ker ga obvladujoče podjetje v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli ni štelo kot odvisno podjetje ali ni pripravljajo konsolidiranih računovodskih izkazov). Podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP, mora uskladiti knjigovodsko vrednost sredstev in obveznosti odvisnega podjetja z zneskom, ki bi jih MSRP zahtevali v izkazu finančnega položaja odvisnega podjetja. Predpostavljena vrednost dobrega imena je enaka razliki na datum prehoda na MSRP med:

(i) deležem obvladujočega podjetja v teh usklajenih knjigovodskih vrednostih; in

(ii) nabavno vrednostjo naložbe v odvisno podjetje v ločenih računovodskih izkazih obvladujočega podjetja.

(k) Merjenje neobvladujočega deleža in časovno razmejene davčne obveznosti izhaja iz merjenja drugih sredstev in obveznosti. Zato zgornje prilagoditve pripoznanih sredstev in obveznosti vplivajo na neobvladujoče deleže in časovno razmejene davčne obveznosti.

▼M46

C5 Izjema za pretekle poslovne združitve se uporablja tudi za pretekle pridobitve naložb v pridruženih podjetjih, deležev v skupnih podvigih ter deležev v skupnih dejavnostih, v katerih aktivnost skupne dejavnosti predstavlja poslovni subjekt, kakor je opredeljen v MSRP 3. Datum, izbran za C1. člen, se enako uporablja za vse take pridobitve.

▼M16

Priloga D

Izvzetje iz drugih MSRP

Ta priloga je sestavni del MSRP.

▼M53

D1 Podjetje se lahko odloči za uporabo enega ali več od naslednjih izvzetij:

▼M33

(a) plačilne transakcije z delnicami (D2. in D3. člen);

▼M16

(b) zavarovalne pogodbe (D4. člen);

▼M29

(c) predpostavljena vrednost (D.5–D.8-B člen);

▼M24

(d) najemi (D9. člen in D9.A člen);

▼M31

_____

▼M16

(f) kumulativne razlike pri prevedbi (D12. in D13. člen);

(g) naložbe v ►M32 odvisna podjetja, skupne podvige in pridruženа podjetja ◄ (D14. in D15. člen);

(h) sredstva in obveznosti odvisnih podjetij, pridruženih podjetij in skupnih podvigov (D16. in D17. člen);

(i) sestavljeni finančni instrumenti (D18. člen);

▼M53

(j) določitev predhodno pripoznanih finančnih instrumentov (D19.–D19.C člen);

▼M16

(k) merjenje poštene vrednosti finančnih sredstev ali finančnih obveznosti ob začetnem pripoznanju (D20. člen);

▼M24

(l) obveznosti razgradnje, vključene v nabavno vrednost opredmetenih osnovnih sredstev (D21. člen in D21.A člen);

▼M33

(m) finančna sredstva ali neopredmetena sredstva, obračunana v skladu z OPMSRP 12 *Dogovori o koncesiji storitev* (D22. člen);

(n) stroški izposojanja (D23. člen);

(o) prenosi sredstev od kupcev (D24. člen);

▼M32

(p) poravnavo finančnih obveznosti s kapitalskimi instrumenti (D25. člen);

(q) veliko hiperinflacijo (D26.–D30. člen);

▼M53

(r) skupni aranžmaji (D31. člen);

(s) stroški odstranjevanja v proizvodni fazi dnevnega kopa (D32. člen); in

(t) določitev pogodb za nakup ali prodajo nefinančnih sredstev (D33. člen).

Podjetje ne sme uporabljati teh izvzetij po analogiji pri drugih postavkah.

▼M16

Plačilne transakcije na podlagi delnic

D2 Podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP, se spodbuja, ne pa tudi od njega zahteva, da uporablja MSRP 2 *Plačilo na podlagi delnic* za kapitalske instrumente, ki so bili podeljeni 7. novembra 2002 ali pred tem datumom. Podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP, se prav tako spodbuja, ne pa tudi od njega zahteva, da uporablja MSRP 2 za kapitalske instrumente, ki so bili podeljeni po 7. novembru 2002 in ki so se odmerili pred kasnejšim od datumov: (a) datum prehoda na MSRP in (b) 1. januar 2005. Vendar če se podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP, odloči za uporabo MSRP 2 za takšne kapitalske instrumente, lahko to stori samo, če je podjetje javno izkazalo pošteno vrednost teh kapitalskih instrumentov, določeno na datum merjenja, kot je opredeljeno v MSRP 2. Za vse podelitve kapitalskih instrumentov, za katera se ne uporablja MSRP 2 (npr. kapitalski instrumenti, podeljeni 7. novembra 2002 ali pred tem datumom), podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP, vseeno razkrije informacije, ki jih zahtevata 44. in 45. člen MSRP 2. Če podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP, spremeni pogoje podelitve kapitalskih instrumentov, za katere se ni uporabljal MSRP 2, podjetje ni obvezano uporabljati 26.–29. člene iz MSRP 2, če je do spremembe prišlo pred datumom prehoda na MSRP.

D3 Podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP, se spodbuja, ne pa tudi od njega zahteva, da uporablja MSRP 2 za obveznosti, ki izhajajo iz plačilnih transakcij na podlagi delnic, ki so bile poravnane pred datumom prehoda na MSRP. Podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP, se prav tako spodbuja, ne pa tudi od njega zahteva, da uporablja MSRP 2 za obveznosti, ki so bile poravnane pred 1. januarjem 2005. Za obveznosti, za katere se uporablja MSRP 2, podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP, ni obvezano na novo formulirati primerjalnih informacij, v kolikor se te informacije nanašajo na obdobje ali datum pred 7. novembrom 2002.

Zavarovalne pogodbe

D4 Podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP, lahko uporabi prehodne določbe iz MSRP 4 *Zavarovalne pogodbe*. MSRP 4 omejuje spremembe v računovodskih usmeritvah za zavarovalne pogodbe, vključno s spremembami, ki jih naredi podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP.

Poštena vrednost ali prevrednotena vrednost kot predpostavljena vrednost

D5 Podjetje lahko izbere merjenje postavke nepremičnine, naprave in oprema na datum prehoda na MSRP po pošteni vrednosti in uporabi to pošteno vrednost kot predpostavljeno vrednost na ta dan.

D6 Podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP, lahko uporabi prevrednoteno vrednost po prejšnjih splošno sprejetih računovodskih načel za postavko nepremičnine, naprave in oprema na ali pred dnem prehoda na MSRP kot predpostavljeno vrednost na dan prevrednotenja, če je bila na dan prevrednotenja prevrednotena vrednost na splošno primerljiva s:

(a) pošteno vrednostjo; ali

(b) nabavno vrednostjo ali prevrednoteno vrednostjo v skladu z MSRP, prilagojeno tako, da odraža na primer spremembe splošnega ali določenega indeksa cen.

D7 Izbira v D5. in D6. členu je na voljo tudi za:

(a) naložbene nepremičnine, če se podjetje odloči za uporabo modela nabavne vrednosti v MRS 40 *Naložbene nepremičnine*, in

▼M16

(b) neopredmetena sredstva, ki izpolnjujejo:

(i) merila za pripoznavanje v MRS 38 (vključno z zanesljivim merjenjem izvirne nabavne vrednosti); in

(ii) merila v MRS 38 za prevrednotenje (vključno z obstojem delujočega trga).

Podjetje teh izbir ne uporablja za druga sredstva ali za obveznosti.

▼M29

D8 Podjetje, ki prvikrat uporablja MSRP, je lahko določilo predpostavljeno vrednost v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli za nekatera ali za vsa svoja sredstva in obveznosti z merjenjem po pošteni vrednosti na določen dan zaradi dogodka, kot je privatizacija ali začetna javna ponudba.

(a) Če je datum merjenja dan prehoda na MSRP ali pred tem datumom, lahko podjetje uporabi takšno merjenje poštene vrednosti na podlagi dogodkov kot predpostavljeno vrednost v skladu z MSRP na dan takega merjenja.

(b) Če je datum merjenja po datumu prehoda na MSRP, vendar v obdobju, ki ga zajemajo prvi računovodski izkazi v skladu z MSRP, se lahko merjenje poštene vrednosti na podlagi dogodkov uporabi kot predpostavljena vrednost, ko se dogodek zgodi. Podjetje te prilagoditve neposredno pripozna v zadržanem čistem dobičku (ali po potrebi drugi kategoriji lastniškega kapitala) na datum merjenja. Na datum prehoda na MSRP določi podjetje predpostavljeno vrednost, tako da uporabi merilo iz D.5–D.7 členov, ali meri sredstva in obveznosti v skladu z drugimi zahtevami tega MSRP.

▼M24

Predpostavljena vrednost

D8A V skladu z nekaterimi nacionalnimi računovodskimi zahtevami so stroški raziskovanja in razvoja za zemljišča z nafto in zemeljskim plinom v fazi razvoja ali proizvodnje obračunani v stroškovnih centrih, ki vključujejo vsa zemljišča na velikem geografskem območju. Podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP in uporablja takšno računovodstvo v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli, lahko izbere merjenje vrednosti nafte in zemeljskega plina na datum prehoda na MSRP na podlagi:

(a) sredstev za raziskovanje in vrednotenje po znesku, določenem v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli podjetja in

(b) sredstev v fazi razvoja ali proizvodnje po znesku, določenem za stroškovni center v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli podjetja. Podjetje dodeli ta znesek temeljnim sredstvom stroškovnega centra sorazmerno z uporabo obsega ali vrednosti rezerv na ta dan.

▼M24

Podjetje na datum prehoda na MSRP v skladu z MSRP 6 *Raziskovanje in vrednotenje rudnih bogastev* ali MRS 36 preveri, ali so sredstva za raziskovanje in vrednotenje ter sredstva v fazi razvoja in proizvodnje oslabljena, in po potrebi zmanjša znesek, določen v skladu s točko (a) ali (b) zgoraj. Za namene tega člena zajema vrednost nafte in zemeljskega plina samo tista sredstva, ki se uporabljajo za raziskovanje, vrednotenje, razvoj ali proizvodnjo nafte in zemeljskega plina.

▼M29

D8B Nekatera podjetja imajo v lasti opredmetena osnovna sredstva ali neopredmetena sredstva, ki se uporabljajo ali so se predhodno uporabljala pri poslovanju, za katerega velja regulacija cen. Knjigovodska vrednost takšnih postavk lahko vključuje zneske, ki so bili določeni v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli, vendar ne izpolnjujejo pogojev za kapitalizacijo v skladu z MSRP. V tem primeru se lahko podjetje, ki prvikrat uporablja MSRP, odloči, da bo uporabilo knjigovodsko vrednost takšne postavke v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli na dan prehoda na MSRP kot predpostavljeno vrednost. Če podjetje uporablja to izjemo za postavko, ni treba, da jo uporablja za vse postavke. Podjetje na datum prehoda na MSRP preveri oslabitev posamezne postavke, za katero se uporablja ta izjema, v skladu z MRS 36. Za namene tega člena velja za poslovanje regulacija cen, če se blago ali storitve zagotavljajo potrošnikom po cenah, ki jih določi organ, pooblaščen za določanje cen, in so cene za potrošnike zavezujoče ter so namenjene povrnitvi določenih stroškov, ki jih ima podjetje pri zagotavljanju reguliranega blaga ali storitev, ter doseganju določenega donosa. Določen donos je lahko minimalna vrednost ali razpon vrednosti ter ni nujno, da je fiksen ali zajamčen.

▼M16

Najemi

D9 Podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP, lahko uporabi prehodne določbe iz OPMSRP 4 *Določanje, ali dogovor vsebuje najem*. Tako lahko podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP, določi, ali dogovor, ki obstaja na datum prehoda na MSRP, vsebuje najem na podlagi dejstev in okoliščin, ki obstajajo na navedeni datum.

▼M24

D9A Če je podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP, prišlo do iste ugotovitve, ali dogovor vsebuje najem v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli in v skladu z OPMSRP 4, vendar na datum, ki se razlikuje od tistega iz OPMSRP 4, temu podjetju pri prehodu na MSRP ni treba ponovno presojati te ugotovitve. Podjetje pride do iste ugotovitve, ali je dogovor vseboval najem v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli, če ta ugotovitev pripelje do enakega rezultata kot uporaba MRS 17 *Najemi* in OPMSRP 4.

▼M31

_____

▼M16

Kumulativne razlike pri prevedbi

D12 MRS 21 zahteva, da podjetje:

(a) pripozna nekaj razlik pri prevedbi v drugem vseobsegajočem donosu in jih akumulira v ločeni sestavini lastniškega kapitala; in

(b) pri odpravi poslovanja v tujini prerazvrsti kumulativno razliko pri prevedbi za to poslovanje v tujini (vključno, če je primerno, dobičke in izgube na povezanem varovanju pred tveganjem) iz lastniškega kapitala v poslovni izid kot del dobička ali izgube ob odpravi.

D13 Vendar podjetju, ki prvikrat uporabi MSRP, ni treba ravnati v skladu s temi zahtevami za kumulativne razlike pri prevedbi, ki so obstajale na datum prehoda na MSRP. Če podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP, uporabi to izvzetje:

(a) kumulativne razlike pri prevedbi za vse poslovanje v tujini se štejejo, da so na datum prehoda na MSRP nič, in

(b) dobiček ali izguba pri poznejši ukinitvi poslovanja v tujini izključuje razlike pri prevedbi, ki so se pojavile pred dnem prehoda na MSRP in vključuje poznejše razlike pri prevedbi.

Naložbe v ►M32 odvisna podjetja, skupne podvige in pridružena podjetja ◄

▼M53

D14 Kadar podjetje pripravlja ločene računovodske izkaze, MRS 27 zahteva, da obračunava svoje naložbe v odvisna podjetja, skupne podvige in pridružena podjetja:

(a) po nabavni vrednosti ali

(b) v skladu z MSRP 9.

D15 Če podjetje, ki prvič uporabi MSRP, meri takšno naložbo po nabavni vrednosti v skladu z MRS 27, jo mora izmeriti po eni od naslednjih vrednosti v ločenem začetnem izkazu finančnega položaja po MSRP:

(a) nabavni vrednosti, določeni v skladu z MRS 27, ali

(b) predpostavljeni vrednosti. Predpostavljena vrednost takšne naložbe je njena:

(i) poštena vrednost na datum prehoda podjetja na MSRP v ločenih računovodskih izkazih ali

(ii) knjigovodska vrednost po prejšnjih splošno sprejetih računovodskih načelih na navedeni datum.

Podjetje, ki prvič uporablja MSRP, lahko za merjenje svoje naložbe v posamezno odvisno podjetje, skupni podvig ali pridruženo podjetje, za katero izbere, da jo bo meril po predpostavljeni vrednosti, izbere (i) ali (ii) zgoraj.

▼**M50**

D15A Če podjetje, ki prvič uporablja MSRP, obračunava takšno finančno naložbo po postopkih kapitalske metode, kot so opisani v MRS 28:

(a) podjetje, ki prvikrat uporablja MSRP, uporabi izvzetje za pretekle poslovne združitve (Priloga C) za pridobitve finančnih naložb;

(b) če podjetje za svoje ločene računovodske izkaze prvič uporabi MSRP prej kot za svoje konsolidirane računovodske izkaze ter

(i) pozneje kot njegovo obvladujoče podjetje, mora podjetje v svojih ločenih računovodskih izkazih uporabiti D16. člen,

(ii) pozneje kot njegovo odvisno podjetje, mora podjetje v svojih ločenih računovodskih izkazih uporabiti D17. člen.

▼**M16**

Sredstva in obveznosti odvisnih podjetij, pridruženih podjetij in skupnih podvigov

▼**M38**

D16 Če odvisno podjetje prvič uporabi standarde pozneje kot njegovo obvladujoče podjetje, mora odvisno podjetje v računovodskih izkazih svoja sredstva in obveznosti izmeriti bodisi po:

(a) knjigovodskih vrednostih, ki bi bile vključene v konsolidirane računovodske izkaze obvladujočega podjetja na podlagi datuma prehoda obvladujočega podjetja na MSRP, če niso bile opravljene nobene prilagoditve za postopke konsolidacije in za učinke poslovne združitve, v kateri je obvladujoče podjetje prevzelo odvisno (ta možnost ni na voljo za odvisno podjetje naložbenega podjetja, kot je opredeljeno v MSRP 10, ki se mora meriti po pošteni vrednosti prek poslovnega izida); ali

▼**M16**

(b) knjigovodskih vrednostih v skladu s preostankom tega MSRP, pri čemer se upošteva datum, ko je odvisno podjetje začelo uporabljati MSRP. Te knjigovodske vrednosti se lahko razlikujejo od tistih, ki so opisane v točki (a):

(i) če izvzetje v tem MSRP povzroči merjenje, ki je odvisno od datuma prehoda na MSRP;

(ii) če se računovodske usmeritve, ki jih odvisno podjetje uporablja pri izdelavi računovodskih izkazov, razlikujejo od tistih za pripravo konsolidiranih računovodskih izkazov. Na primer, odvisno podjetje lahko za svojo računovodsko usmeritev uporablja model nabavne cene iz MRS 16 *Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema)*, medtem ko skupina uporablja model prevrednotenja.

Podobna izbira je na voljo pridruženemu podjetju ali skupnemu podvigu, ki prvikrat uporabi MSRP pozneje kot podjetje, ki ima nanj občuten vpliv ali ga skupno obvladuje.

►**M38** D17 Če podjetje prvič uporabi MSRP pozneje kot njegovo odvisno podjetje (ali pridruženo podjetje ali skupni podvig), podjetje v konsolidiranih računovodskih izkazih meri sredstva in obveznosti odvisnega podjetja (ali pridruženega podjetja ali skupnega podviga) po istih knjigovodskih vrednostih kot v računovodskih izkazih odvisnega podjetja (ali pridruženega podjetja ali skupnega podviga), po prilagoditvi za konsolidacijo in prilagoditvi obračunavanja lastniškega kapitala ter prilagoditvi za učinke poslovne združitve, v kateri je obvladujoče podjetje prevzelo odvisno podjetje. Ne glede na to zahtevo, obvladujoče podjetje, ki ni naložbeno podjetje, ne uporablja izjeme pri konsolidaciji, ki jo uporablja katero koli odvisno naložbeno podjetje. ◄ Podobno, če obvladujoče podjetje prvikrat uporabi

▼M16

MSRP za svoje ločene računovodske izkaze prej ali pozneje kot za svoje konsolidirane računovodske izkaze, mora svoja sredstva in obveznosti meriti po istih vrednostih v obeh računovodskih izkazih, razen prilagoditev konsolidiranja.

Sestavljeni finančni instrumenti

D18 MRS 32 *Finančni instrumenti: predstavljanje* zahteva, da podjetje sestavljeni finančni instrument ob nastanku razdeli v ločene sestavine obveznosti in lastniškega kapitala. Če obveznosti niso več neporavnane, uporaba MRS 32 za nazaj vključuje ločevanje dveh delov lastniškega kapitala. Prvi del je v zadržanih čistih dobičkih in predstavlja kumulativne obresti, ki se natečejo na sestavni del obveznosti. Drugi del predstavlja prvotno sestavino lastniškega kapitala. Vendar v skladu s tem MSRP podjetju, ki prvikrat uporabi MSRP, ni treba ločiti teh dveh delov, če obveznosti na datum prehoda na MSRP niso več neporavnane.

▼M53

Določitev predhodno pripoznanih finančnih instrumentov

D19 MSRP 9 dovoljuje, da se finančna obveznost (če izpolnjuje določena merila) določi kot finančna obveznost, merjena po pošteni vrednosti prek poslovnega izida. Kljub tej zahtevi lahko podjetje na datum prehoda na MSRP določi katero koli finančno obveznost kot merjeno po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, če obveznost na ta datum izpolnjuje merila iz 4.2.2. člena MSRP 9.

D19A Podjetje lahko določi finančno sredstvo kot merjeno po pošteni vrednosti prek poslovnega izida v skladu s 4.1.5. členom MSRP 9 na podlagi dejstev in okoliščin, ki obstajajo na datum prehoda na MSRP.

D19B Podjetje lahko določi naložbo v kapitalski instrument kot merjeno po pošteni vrednosti prek drugega vseobsegajočega donosa v skladu s 5.7.5. členom MSRP 9 na podlagi dejstev in okoliščin, ki obstajajo na datum prehoda na MSRP.

D19C Za finančno obveznost, ki je določena kot finančna obveznost, merjena po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, mora podjetje določiti, ali bi obravnava iz 5.7.7. člena MSRP 9 privedla do računovodske neskladnosti v poslovnem izidu, na podlagi dejstev in okoliščin, ki obstajajo na datum prehoda na MSRP.

▼M16

Merjenje poštene vrednosti finančnih sredstev ali finančnih obveznosti ob začetnem pripoznanju

▼M53

D20 Kljub zahtevam iz 7. in 9. člena lahko podjetje uporablja zahteve iz B5.1.2.A(b) člena MSRP 9 za naprej za transakcije, sklenjene na datum prehoda na MSRP ali po njem.

▼M16

Obveznosti razgradnje, vključene v nabavno vrednost opredmetenih osnovnih sredstev

D21 OPMSRP 1 *Spremembe v obstoječih obveznostih razgradnje, ponovne vzpostavitve in podobnih obveznostih* zahteva posebne spremembe v razgradnji, ponovni vzpostavitvi in podobnih obveznostih, ki jih je treba prišteti ali odšteti od nabavne vrednosti sredstva, na katerega se nanašajo; popravljen amortizirljivi znesek sredstva se nato amortizira za naprej v njegovi preostali dobi koristnosti. Podjetju, ki prvikrat uporabi MSRP, ni treba upoštevati teh zahtev po spremembah v omenjenih obveznostih, če so se te pojavile pred datumom prehoda na MSRP. Če podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP, uporabi to izjemo, mora:

(a) izmeriti obveznost na datum prehoda na MSRP v skladu z MRS 37;

(b) v kolikor obveznost spada na področje uporabe OPMSRP 1, oceniti znesek, ki bi bil vključen v nabavno vrednost povezanega sredstva v trenutku, ko je nastala obveznost, z diskontiranjem obveznosti do tega datuma ob uporabi najprimernejše ocene tveganju prilagojene obrestne mere (ali mer) pri nabavi, ki bi jo (jih) uporabil za to obveznost v času trajanja zadevnega obdobja; in

(c) izračunati akumulirano amortizacijo na ta znesek na datum uvedbe MSRP, in sicer na podlagi trenutne ocene dobe koristnosti tega sredstva, pri čemer se upošteva politika amortizacije, ki jo podjetje sprejme v skladu z MSRP.

▼M24

D21A Podjetje, ki uporablja izjemo iz člena D8.A(b) (za vrednost nafte in zemeljskega plina v fazi razvoja ali proizvodnje, katerih vrednost je obračunana v stroškovnih centrih, ki vključujejo vsa zemljišča na velikem geografskem območju v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli), namesto, da bi uporabilo D21. člen ali OPMSRP 1:

(a) izmeri obveznost razgradnje, obnove in podobne obveznosti na datum prehoda na MSRP v skladu z MRS 37 in

(b) neposredno prizna v zadržanih dobičkih kakršno koli razliko med tem zneskom in knjigovodsko vrednostjo teh obveznosti na datum prehoda na MSRP, določen v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli.

▼M16

Finančna sredstva ali neopredmetena sredstva, obračunana v skladu z OPMSRP 12

D22 Podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP, lahko uporabi prehodne določbe iz OPMSRP 12.

Stroški izposojanja

▼M36

D23 Podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP, se lahko odloči, da bo uporabljalo zahteve MRS 23 od datuma prehoda ali od zgodnejšega datuma, kot je dovoljeno v 28. členu MRS 23. Podjetje, ki uporabi to izjemo, od datuma, ko začne uporabljati MRS 23:

(a) ne ugotavlja ponovno sestavnega dela stroškov izposojanja, ki je bil usredstven v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli in ki je bil vključen v knjigovodsko vrednost sredstev na navedeni datum; in

▼M36

(b) obračunava stroške izposojanja, nastale na navedeni datum ali kasneje, v skladu z MRS 23, vključno s stroški izposojanja, nastalimi na navedeni datum ali kasneje, za sredstva v pripravi, ki so že v izgradnji.

▼M18

Prenosi sredstev od naročnikov

D24 Podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP, lahko uporabi prehodne določbe iz 22. člena OPMSRP 18 *Prenosi sredstev od odjemalcev*. V tem členu je treba sklicevanje na datum začetka veljavnosti razumeti tako, da je datum začetka veljavnosti 1. julij 2009 ali datum prehoda na MSRP, kar je pozneje. Poleg tega lahko podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP, določi kateri koli datum pred datumom prehoda na MSRP in uporabi OPMSRP 18 za vse prenose sredstev od odjemalcev, prejetih na ta datum ali kasneje.

▼M28

Poravnava finančnih obveznosti s kapitalskimi instrumenti

D25 Podjetje, ki prvič uporabi MSRP, lahko upošteva prehodne določbe iz OPMSRP 19 *Poravnava finančnih obveznosti s kapitalskimi instrumenti*.

▼M33

Velika hiperinflacija

D26 Če ima podjetje funkcionalno valuto, ki je bila valuta hiperinflacijskega gospodarstva ali je to še vedno, določi, ali je bila pred datumom prehoda na MSRP podvržena veliki hiperinflaciji. To se uporablja za podjetja, ki prvikrat uporabljajo MSRP, ter podjetja, ki so že prej uporabljala MSRP.

D27 Valuta hiperinflacijskega gospodarstva je podvržena veliki hiperinflaciji, če ima obe naslednji značilnosti:

(a) zanesljivi splošni indeks cen ni na voljo vsem podjetjem s transakcijami in saldi v valuti.

(b) ne obstaja menjava med valuto in relativno stabilno tujo valuto.

D28 Na datum, ko se funkcijska valuta normalizira, ni več podvržena veliki hiperinflaciji. To je datum, ko funkcijska valuta nima več obeh ali ene od značilnosti iz D.27 člena ali ko se funkcijska valuta podjetja spremeni v valuto, ki ni podvržena veliki hiperinflaciji.

D29 Če je datum prehoda podjetja na MSRP enak datumu normalizacije funkcijske valute ali je po tem datumu, se podjetje lahko odloči, da bo merilo vsa sredstva in obveznosti, ki jih poseduje pred datumom normalizacije funkcijske valute, po pošteni vrednosti na datum prehoda na MSRP. Podjetje lahko uporabi to pošteno vrednost kot predpostavljeno vrednost sredstev in obveznosti v začetnem izkazu finančnega položaja v skladu z MSRP.

D30 Če je datum normalizacije funkcijske valute znotraj 12-mesečnega primerjalnega obdobja, je lahko primerjalno obdobje krajše od 12 mesecev, če je za to krajše obdobje zagotovljen celoten sklop računovodskih izkazov (kot se zahteva v 10. členu MRS 1).

▼M37

Skupni aranžmaji

D31 Podjetje, ki prvikrat uporablja MSRP, lahko upošteva prehodne določbe iz MSRP 11 z naslednjimi izjemami:

(a) Če uporablja prehodne določbe iz MSRP 11, podjetje, ki prvikrat uporablja MSRP, te določbe uporabi na datum prehoda na MSRP.

(b) Pri prehodu s sorazmerne konsolidacije na kapitalsko metodo podjetje, ki prvikrat uporablja MSRP, na datum prehoda na MSRP opravi preizkus oslabitve za finančno naložbo v skladu z MRS 36, ne glede na to, ali obstajajo znaki, da bi bila lahko finančna naložba oslabljena. Vsaka posledična oslabitev se na datum prehoda na MSRP pripozna kot prilagoditev zadržanih čistih dobičkov.

▼M33

Stroški odstranjevanja v proizvodni fazi dnevnega kopa

D32 Ko podjetje prvič uporabi ta dokument, lahko upošteva prehodne določbe iz A1. do A4. člena OPMSRP 20 Stroški odstranjevanja v proizvodni fazi dnevnega kopa. V tem členu se kot datum začetka uporabe navaja 1. januar 2013 ali začetek prvega obdobja poročanja MSRP, odvisno od tega, kaj je pozneje.

▼M53

Določitev pogodb za nakup ali prodajo nefinančnih sredstev

D33 V skladu z MSRP 9 se lahko nekatere pogodbe za nakup ali prodajo nefinančnih sredstev ob začetku določijo kot merjene po pošteni vrednosti prek poslovnega izida (glej 2.5. člen MSRP 9). Kljub tej zahtevi sme podjetje na datum prehoda na MSRP za pogodbe, ki že obstajajo na navedeni datum, določiti, da se merijo po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, vendar samo, če na navedeni datum izpolnjujejo zahteve iz 2.5. člena MSRP 9 in podjetje tako določitev izvede za vse podobne pogodbe.

▼M52

Prihodki

D34 Podjetje, ki prvič uporabi MSRP, lahko uporablja prehodne določbe iz C5. člena MSRP 15. V navedenih členih sklicevanja na datum prve uporabe pomenijo začetek prvega poročevalskega obdobja MSRP. Če se podjetje, ki prvič uporablja MSRP, odloči za uporabo teh prehodnih določb, uporablja tudi C6. člen MSRP 15.

D35 Podjetju, ki prvič uporablja MSRP, ni treba preračunati pogodb, ki so bile zaključene pred najzgodnejšim predstavljenim obdobjem. Zaključena pogodba je pogodba, za katero je podjetje preneslo vse blago ali storitve, določene v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli.

▼M16

Dodatek E

Kratkoročna izvzetja iz MSRP

Ta priloga je sestavni del MSRP.

[Priloga je namenjena za morebitna prihodnja kratkoročna izvzetja].

▼M53

Izvzetje iz zahteve po preračunu primerjalnih informacij za MSRP 9

E1 Če se prvo poročevalsko obdobje podjetja začne pred 1. januarjem 2019 in podjetje uporablja končno različico MSRP 9 (izdano leta 2014), primerjalnim informacijam v prvih računovodskih izkazih podjetja, pripravljenih po MSRP, ni treba izpolnjevati zahtev MSRP 7 *Finančni instrumenti: razkritja* ali končne različice MSRP 9 (izdane leta 2014), v obsegu, v katerem so razkritja, ki se zahtevajo z MSRP 7, povezana s postavkami iz področja uporabe MSRP 9. Za taka podjetja sklicevanja na „datum prehoda na MSRP“ pomenijo, samo v primeru MSRP 7 in MSRP 9 (2014), začetek prvega poročevalskega obdobja po MSRP.

E2 Podjetje, ki se odloči, da bo v prvem letu prehoda predstavilo primerjalne informacije, ki niso v skladu z MSRP 7 in končno različico MSRP 9 (izdano leta 2014), mora:

(a) namesto zahtev MSRP 9 za primerjalne informacije o postavkah, ki spadajo v področje uporabe MSRP 9, uporabljati zahteve iz prejšnjih splošno sprejetih računovodskih načel;

(b) razkriti to dejstvo, skupaj s podlago za pripravo teh informacij;

(c) obravnavati vsako prilagoditev med izkazom finančnega položaja na datum poročanja primerjalnega obdobja (tj. izkaz finančnega položaja, ki vključuje primerjalne informacije po prejšnjih splošno sprejetih računovodskih načelih) in izkazom finančnega položaja na začetku prvega obdobja poročanja po MSRP (tj. prvega obdobja, ki vključuje informacije, ki izpolnjujejo zahteve MSRP 7 in končne različice MSRP 9 (izdane 2014)), kot da izhaja iz spremembe v računovodski usmeritvi, in zagotoviti razkritja, ki jih zahtevajo 28.(a)–(e) in (f)(i) člen MRS 8. 28.(f)(i) člen se uporablja samo za zneske, predstavljene v izkazu finančnega položaja na datum poročanja primerjalnega obdobja;

(d) uporabiti 17.(c) člen MRS 1, da zagotovi dodatna razkritja, če skladnost s specifičnimi zahtevami v MSRP ne zadostuje, da bi uporabniki razumeli učinek posameznih transakcij, drugih dogodkov in določenih razmer na finančni položaj in finančne rezultate podjetja.

▼**M58**

E3	[črtano]
E4	[črtano]
E4A	[črtano]
E5	[črtano]
E6	[črtano]
E7	[črtano]

▼B

MEDNARODNI STANDARD RAČUNOVODSKEGA POROČANJA 2

Plačilo z delnicami

CILJ

1 Cilj tega MSRP je določiti računovodsko poročanje podjetij v primeru *plačilnih transakcij z delnicami.* Ta standard predvsem zahteva od podjetja, da v ►M5 izkazu vseobsegajočega donosa ◄ in ►M5 izkazu finančnega položaja ◄ prikaže učinke plačilnih transakcij z delnicami, vključno s stroški povezanimi s transakcijami pri katerih so *delniške opcije* podeljene zaposlencem.

PODROČJE UPORABE

▼M23

2 Podjetje uporablja ta MSRP pri obračunavanju vseh plačilnih transakcij na podlagi delnic, ne glede na to, ali lahko posebej opredeli del ali vse prejeto blago ali storitve, vključno z:

(a) *lastniškim kapitalom poravnanimi plačilnimi transakcijami na podlagi delnic*;

(b) *denarjem poravnanimi plačilnimi transakcijami na podlagi delnic in*

(c) transakcijami, prek katerih podjetje pridobi blago ali prejme storitve na podlagi dogovora, ki zagotavlja podjetju ali dobavitelju tega blaga ali storitve možnost, da podjetje poravna transakcijo z denarjem (ali drugimi sredstvi) ali prek izdaje kapitalskih instrumentov,

razen, če ni v 3A.–6. členu navedeno drugače. Če ni izrecno opredeljivega blaga ali storitev, lahko na dejstvo, da so bili (ali bodo) blago ali storitve prejeti, kažejo druge okoliščine, zato se MSRP v takem primeru uporablja.

———————

3A Plačilno transakcijo na podlagi delnic lahko poravna drugo podjetje v skupini (ali delničar katerega koli podjetja v skupini) v imenu podjetja, ki pridobiva blago ali prejema storitve. 2. člen se uporabi tudi za podjetje, ki

(a) pridobi blago ali prejme storitve, kadar ima drugo podjetje v isti skupini (ali delničar katerega koli podjetja v skupini) obvezo poravnave plačilne transakcije na podlagi delnic ali

(b) ima obvezo poravnave plačilne transakcije na podlagi delnic, kadar drugo podjetje v isti skupini pridobi blago ali prejme storitve,

razen če gre pri transakciji za očitno drug namen, kot je plačilo dobavljenega blaga ali storitev podjetju, ki jih prejme.

▼B

4 Za namen tega MSRP se transakcija z zaposlencem (ali drugo stranko) kot imetnikom kapitalskega instrumenta podjetja ne šteje za plačilno transakcijo z delnicami. Na primer, če podjetje podeli vsem imetnikom kapitalskih instrumentov določene skupine pravico, da lahko pridobijo dodatne kapitalske instrumente podjetja za ceno, ki je manjša od poštene vrednosti tega kapitalskega instrumenta, in zaposlenec dobi to pravico, ker je imetnik kapitalskega instrumenta te skupine, potem za podelitev oz. uveljavljanje te pravice ne veljajo zahteve iz tega MSRP.

5 Kakor je navedeno v 2. členu, se ta MSRP uporablja za plačilne transakcije z delnicami pri katerih podjetje pridobi blago ali prejme storitve. Blago vključuje zaloge, potrošno blago, opredmetena osnovna sredstva, neopredmetena sredstva in druga nefinančna sredstva. ►M22 Vendar podjetje tega MSRP ne uporablja za transakcije, v katerih prevzame blago kot del čistih sredstev, pridobljenih v poslovni združitvi, kot je opredeljena v MSRP 3 *Poslovne združitve* (kakor je bil spremenjen leta 2008), v združitvi podjetij ali poslovnih subjektov pod skupnim upravljanjem, kot je opisana v B1.–B4. členu MSRP 3, ali kot prispevek poslovnega subjekta pri oblikovanju skupnega vlaganja, kot je opredeljeno v ►M32 MSRP 11 *Skupni aranžmaji* ◄. Kapitalski instrumenti, izdani ◄ pri poslovnih združitvah v zameno za obvladanje prevzetega podjetja, torej ne spadajo v okvir teh MSRP. Vendar pa kapitalski instrumenti podeljeni zaposlencem prevzetega podjetja kot zaposlenim (t.j. v zameno za neprekinjeno službovanje) spadajo v okvir tega MSRP. ►M12 Podobno se tudi preklic, zamenjava ali sprememba *dogovorov za plačilo na podlagi delnic* zaradi poslovne združitve ali druge reorganizacije lastniškega kapitala obračuna v skladu s tem MSRP. MSRP 3 daje napotke za določanje, ali so kapitalski instrumenti, izdani v poslovni združitvi, del nadomestila, prenesenega v zamenjavo za obvladovanje prevzetega podjetja (in zato sodi v področje uporabe MSRP 3), ali so v zameno za neprekinjeno službovanje, ki ga je treba pripoznati v obdobju po združitvi (in zato sodijo v področje uporabe tega MSRP). ◄

▼M53

6 Ta MSRP se ne uporablja za plačila z delnicami, na podlagi katerih podjetje prejme blago ali storitve v skladu s pogodbo, ki spada v področje uporabe 8.–10. člena MRS 32 *Finančni instrumenti: predstavljanje* (kot je bil popravljen leta 2003) ali 2.4.–2.7. člena MSRP 9 *Finančni instrumenti*.

▼M33

6A V tem MSRP se izraz „poštena vrednost“ uporablja na način, ki se v nekaterih pogledih razlikuje od opredelitve poštene vrednosti v MSRP 13 *Merjenje poštene vrednosti*. Zato mora podjetje pri uporabi MSRP 2 izmeriti pošteno vrednost v skladu s tem MSRP in ne v skladu z MSRP 13.

▼B

PRIPOZNAVANJE

7 Podjetje mora pripoznati blago ali storitev pridobljeno ali prejeto pri plačilnih transakcijah z delnicami, ko je to blago pridobljeno oz. storitev prejeta. Podjetje mora pripoznati ustrezno povečanje lastniškega kapitala, če je bilo blago oz. storitev dobljena na podlagi z lastniškim kapitalom poravnane plačilne transakcije za delnice in mora pripoznati obveznost, če je bilo blago oz. storitev pridobljena na podlagi z denarjem poravnane plačilne transakcije z delnicami.

▼B

8 Ko pridobljeno blago ali prejeta storitev preko plačilnih transakcij z delnicami ne more biti pripoznana kot sredstvo, se jo pripozna kot odhodek.

9 Odhodek ponavadi izvira iz porabe blaga ali storitev. Na primer, storitve so ponavadi takoj porabljene, kar pomeni, da je odhodek pripoznan, ko nasprotna stranka opravi storitev. Blago se lahko porablja več časa ali, v primeru zalog, se proda čez čas – v tem primeru je odhodek pripoznan, ko je blago porabljeno oz. prodano. Včasih pa je vendarle potrebno pripoznati odhodek preden se blago oz. storitev porabi oz. proda, ker ne more biti pripoznano kot sredstvo. Na primer, podjetje lahko pridobi blago, ki je del raziskovalne faze projekta namenjenega razvoju novega proizvoda. Čeprav to blago ni porabljeno, morda ne more biti pripoznano kot sredstvo po veljavnem MSRP.

S KAPITALOM PORAVNANE PLAČILNE TRANSAKCIJE ZA DELNICE

Pregled

10 Ko gre za z lastniškim kapitalom poravnane plačilne transakcije za delnice mora podjetje izmeriti prejeto blago oz. storitve in ustrezno povečanje lastniškega kapitala neposredno in po *pošteni vrednosti*, razen če se poštena vrednost ne more zanesljivo oceniti. Če podjetje ne more zanesljivo oceniti poštene vrednosti prejetega blaga oz. storitev, mora izmeriti njihovo vrednost in ustrezno povečanje lastniškega kapitala posredno, s sklicevanjem [1] na pošteno vrednost danega kapitalskega instrumenta.

11 Za uveljavljanje zahtev iz 10. člena, za transakcije z *zaposlenci in drugimi, ki opravljajo podobne storitve* [2], mora podjetje izmeriti pošteno vrednost prejetih storitev s sklicevanjem na pošteno vrednost danega kapitalskega instrumenta, ker, kot je razloženo v 12. členu, ponavadi ni mogoče zanesljivo oceniti poštene vrednosti prejetih storitev. Pri merjenju poštene vrednosti teh kapitalskih instrumentov je treba upoštevati *datum podelitve*.

12 Ponavadi so delnice, delniške opcije ali drugi kapitalski instrumenti podeljeni zaposlencem kot del plačila poleg plače v gotovini in drugih zaslužkov zaposlencev. Prejete storitve se ponavadi ne morejo meriti neposredno, kar velja še posebno za sestavine plačila zaposlenca. Možno je, da se poštena vrednost celotnega plačila delavca ne da izmeriti neodvisno od neposredne izmere poštene vrednosti podeljenega kapitalskega instrumenta. Poleg tega so delnice ali delniške

[1] Ta MSRP uporablja izraz „s sklicevanjem“ namesto „z/s“, saj je transakcija na koncu izmerjena z množenjem poštene vrednosti podeljenih kapitalskih instrumentov, izmerjeno na datum, določen v 11. ali 13. členu (kar od tega je ustrezno), s številom kapitalskih instrumentov, ki so odmerjeni, kot je opisano v 19. členu.

[2] V nadaljevanju tega MSRP se vsa sklicevanja na zaposlence nanašajo tudi na druge, ki opravljajo podobne storitve.

▼B

opcije včasih podeljene kot del premij in torej niso del osnovne plače – so za vzpodbudo delavcem, da ostanejo v podjetju ali za nagrado za njihova prizadevanja za izboljšanje uspešnosti podjetja. S tem ko podjetje podeli delnice ali delniške opcije kot dodatek k plačilu delavcev, da dodatno plačilo za pridobitev dodatnih zaslužkov. Pošteno vrednost teh dodatnih zaslužkov je težko oceniti. Ker se poštena vrednost prejetih storitev težko izmeri neposredno, mora podjetje izmeriti pošteno vrednost prejetih storitev od zaposlenca s sklicevanjem na pošteno vrednost danih kapitalskih instrumentov.

13 Za uveljavljanje zahtev iz 10. člena za transakcije s strankami, ki niso zaposlenci, mora obstajati spodbitna domneva, da se da prejeto blago oz. storitve zanesljivo oceniti. Poštena vrednost mora biti izmerjena na datum, ko podjetje pridobi blago oz. ko nasprotna stranka opravi storitev. V redkih primerih, ko podjetje spodbije to domnevo, ker ne more zanesljivo izmeriti poštene vrednosti prejetega blaga ali storitev, mora podjetje izmeriti prejeto blago ali storitve in ustrezno povečanje lastniškega kapitala posredno s sklicevanjem na pošteno vrednost danih kapitalskih instrumentov, ki je izmerjena na datum, ko podjetje pridobi blago oz. ko nasprotna stranka opravi storitev.

▼M23

13A Če se zdi, da je (morebitno) opredeljivo nadomestilo, ki ga je prejelo podjetje, manjše od poštene vrednosti podeljenih kapitalskih instrumentov ali nastale obveznosti, ta okoliščina običajno kaže, da je (ali bo) podjetje prejelo drugo nadomestilo (tj. neopredeljivo blago ali storitve). Podjetje meri prejeto opredeljivo blago ali storitve v skladu s tem MSRP. Podjetje meri neopredeljivo blago ali storitve, ki so bili (ali bodo) prejeti, kot razliko med pošteno vrednostjo plačila na podlagi delnic in pošteno vrednostjo katerega koli opredeljivega blaga ali storitev, ki so bili (ali bodo) prejeti. Podjetje meri prejeto neopredeljivo blago ali storitve na datum podelitve. Za z denarjem poravnane transakcije pa se obveznost ponovno izmeri na koncu vsakega poročevalnega obdobja, dokler ni poravnana v skladu s 30.–33. členom.

▼B

Transakcije, pri katerih so prejete storitve

14 Če so dani kapitalski instrumenti takoj odmerjeni, potem od nasprotne stranke ni zahtevano, da zaključi določeno obdobje službovanja, preden postane brezpogojno upravičena do teh kapitalskih instrumentov. V primeru pomanjkanja nasprotnih dokazov, mora podjetje predpostaviti, da so storitve, ki jih je opravila nasprotna stranka kot plačilo za kapitalske instrumente, bile prejete. V takšnem primeru mora podjetje na datum podelitve pripoznati prejete storitve v celoti, z ustreznim povečanjem lastniškega kapitala.

▼M43

15 Če se podeljeni kapitalski instrumenti odmerijo šele, ko nasprotna stranka zaključi določeno obdobje službovanja, mora podjetje predpostaviti, da bodo storitve, ki jih namerava opraviti nasprotna stranka kot plačilo za te kapitalske instrumente, prejete v prihodnosti, in sicer v *odmerni dobi*. Podjetje mora obračunati te storitve z ustreznim povečanjem lastniškega kapitala, ko jih nasprotna stranka med odmerno dobo opravi. Na primer:

▼B

(a) če so zaposlencu podeljene delniške opcije pod pogojem, da opravi triletno službovanje, potem podjetje predpostavi, da bodo storitve, ki jih bo opravil zaposlenec kot plačilo za delniške opcije, prejete v prihodnosti, in sicer v odmerni dobi treh let.

►M43 (b) če so zaposlencu podeljene delniške opcije pod pogojem, da izpolni *pogoj uspešnosti* in ostane zaposlen v podjetju, dokler ta pogoj uspešnosti ni izpolnjen, in je dolžina odmerne dobe odvisna od tega, kdaj bo ta pogoj uspešnosti izpolnjen, potem podjetje predpostavi, da bodo storitve, ki jih bo opravil zaposlenec kot plačilo za delniške opcije, prejete v prihodnosti, v pričakovani odmerni dobi. ◄ Podjetje oceni dolžino pričakovane odmerne dobe na datum podelitve, in sicer na podlagi najverjetnejšega izida pogoja uspešnosti. Če je pogoj uspešnosti *tržna okoliščina*, mora biti ocena dolžine pričakovane odmerne dobe skladna s predpostavkami, ki so bile uporabljene pri oceni poštene vrednosti podeljene opcije in ne sme biti kasneje popravljena. Če pogoj uspešnosti ni tržna okoliščina, podjetje spremeni svojo oceno glede dolžine odmerne dobe, če je to potrebno in sicer, če kasnejši podatki kažejo na to, da dolžina odmerne dobe ni enaka prejšnjim ocenam.

Transakcije, merjene s sklicevanjem na pošteno vrednost danih kapitalskih instrumentov

Določitev poštene vrednosti danih kapitalskih instrumentov

16 Pri transakcijah, ki se jih meri s sklicevanjem na pošteno vrednost danih kapitalskih instrumentov, podjetje izmeri pošteno vrednost danih kapitalskih instrumentov na *datum merjenja,* in sicer na podlagi tržnih tečajev, če so le-ti na razpolago. Pri tem se upoštevajo pogoji, na podlagi katerih so bili kapitalski instrumenti podeljeni (zahteve iz 19.–22. člena).

17 Če tržni tečaji niso na razpolago, podjetje oceni pošteno vrednost danih kapitalskih instrumentov tako, da oceni kakšen tečaj bi ti kapitalski instrumenti dosegali na datum merjenja v transakciji med nepovezanima in neodvisnima ter dobro obveščenima in voljnima strankama. Tehnika ocenjevanja vrednosti mora biti skladna s splošno sprejeto metodologijo ocenjevanja vrednosti cen finančnih instrumentov in mora vsebovati vse dejavnike in predpostavke, ki bi jih dobro obveščen in voljan udeleženec na trgu upošteval pri določanju cene (zahteve iz 19.–22. člena).

18 Priloga B vsebuje nadaljnje smernice glede merjenja poštene vrednosti delnic in delniških opcij, s tem da se osredotoča na skupne značilnosti glede pogojev, za delnice in delniške opcije podeljene zaposlencem.

▼B

Obravnava zahtevanih pogojev

▼M59

19 Podelitev kapitalskih instrumentov je lahko pogojena z izpolnitvijo določenih odmernih pogojev. Na primer, podelitev delnic ali delniških opcij zaposlencu je ponavadi pogojena z določeno dobo, v kateri mora zaposlenec ostati zaposlen v podjetju. Lahko je postavljen pogoj uspešnosti, ki mora biti izpolnjen, kot na primer doseganje določene rasti dobička ali določen dvig cene delnice podjetja. Odmerni pogoji, razen tržnih okoliščin, se ne upoštevajo, ko se ocenjuje poštena vrednost delnic ali delniških opcij na datum merjenja. Vendar pa se odmerni pogoji, razen tržnih okoliščin, upoštevajo tako, da se prilagodi število kapitalskih instrumentov, ki so vključeni v merjenje zneska transakcije, tako da je končni pripoznani znesek za blago oz. storitve, prejet kot plačilo za dane kapitalske instrumente, določen na podlagi števila odmerjenih kapitalskih instrumentov. Torej, gledano kumulativno, znesek za prejeto blago ali storitve se ne pripozna, če dani kapitalski instrumenti niso odmerjeni, ker ne izpolnjujejo *odmernih pogojev*, razen tržnih okoliščin, tj. nasprotna stranka ne zaključi določenega obdobja službovanja ali ni izpolnjen pogoj uspešnosti, kot je določeno v zahtevah iz 21. člena.

▼B

20 Za uveljavitev pogojev iz 19. člena mora podjetje pripoznati znesek za blago ali storitve, prejeto med odmerno, dobo na osnovi najboljše ocene, ki je na razpolago glede števila kapitalskih instrumentov, za katere se pričakuje, da bodo odmerjeni, in mora spremeniti to oceno, če je to potrebno, in sicer če je iz kasnejših podatkov razvidno, da je število kapitalskih instrumentov, za katere se pričakuje da bodo odmerjeni, drugačno od prejšnjih ocen. Na datum odmere mora podjetje spremeniti oceno tako, da je število kapitalskih instrumentov enako številu končno odmerjenih, kar je predmet zahtev 21. člena.

21 Ko se ocenjuje pošteno vrednost danih kapitalskih instrumentov, se mora upoštevati tržne okoliščine, kot na primer ciljni tečaj delnice, na osnovi katere je odmera (izpolnljivost) pogojena. Zato mora podjetje pri podeljenih kapitalskih instrumentih s tržnimi okoliščinami pripoznati blago ali storitve, prejete od nasprotne stranke, ki zadovoljijo vsem ostalim zahtevanim pogojem (t.j. storitve prejete od zaposlenca, ki ostane v službi za določeno obdobje), ne glede na to ali so tržne okoliščine zadovoljene ali ne.

▼M2

Obravnava pogojev, različnih od odmernih pogojev

21A Podjetje mora podobno upoštevati vse pogoje, različne od odmernih pogojev, ko ocenjuje pošteno vrednost danih kapitalskih instrumentov. Zato mora podjetje pri podeljenih kapitalskih instrumentih, na katere se nanašajo pogoji, različni od odmernih pogojev, pripoznati blago ali storitve, prejete od nasprotne stranke, ki zadostijo vsem odmernim pogojem, ki niso tržni pogoji (npr. storitve, prejete od zaposlenca, ki ostane v službi za določeno obdobje), ne glede na to, ali so taki pogoji, različni od odmernih pogojev, izpolnjeni ali ne.

▼B

Obravnava lastnosti ponovnega podelitve

22 Za opcije z *lastnostjo ponovne podelitve*, se lastnost ponovne podelitve ne upošteva, ko se ocenjuje pošteno vrednost podeljenih opcij na datum merjenja. Namesto tega se *možnost ponovne podelitve* obračuna kot podelitev nove opcije, če in ko je možnost ponovne podelitve kasneje uresničena.

Po datumu odmere

23 Potem ko podjetje pripozna prejeto blago in storitve, v skladu z 10.–22. členom, in ustrezno povečanje lastniškega kapitala, po datumu odmere ne sme več delati kasnejših prilagoditev končnega lastniškega kapitala. Na primer, podjetje ne sme kasneje povsem spremeniti pripoznan znesek za storitve prejete od zaposlenca, če se odmerjeni kapitalski instrumenti kasneje odvzamejo ali, v primeru delniških opcij, če opcije niso uveljavljene. Vendar pa ta zahteva ne preprečuje podjetju, da pripozna prenos znotraj lastniškega kapitala, t.j. prenos iz ene sestavine lastniškega kapitala na drugo.

Če poštene vrednosti kapitalskega instrumenta ni mogoče zanesljivo izmeriti.

24 Zahteve iz 16.–23. člena se uporabijo, ko se od podjetja zahteva, da izmeri plačilne transakcije z delnicami s sklicevanjem na pošteno vrednost danih kapitalskih instrumentov. V redkih primerih se lahko zgodi, da podjetje ne more zanesljivo izmeriti poštene vrednosti danih kapitalskih instrumentov na datum merjenja v skladu z zahtevami iz 16.–22. člena. Samo v teh redkih primerih, lahko podjetje namesto tega stori sledeče:

(a) izmeri *notranjo vrednost* kapitalskih instrumentov, najprej na datum, ko podjetje pridobi blago ali nasprotna stranka opravi storitev in nato ►**M5** ob koncu vsakega poročevalskega obdobja, ◄ ter na datum končne poravnave, pri čemer se vsaka sprememba notranje vrednosti pripozna v poslovnem izidu. Za podeljene delniške opcije, je dogovor za plačilo z delnicami dokončno poravnan, ko se opcije uveljavijo, odvzamejo (t.j. ob prekinitvi delovnega razmerja) ali potečejo (tj. na koncu trajanja opcije).

(b) pripozna prejeto blago ali storitve na podlagi števila kapitalskih instrumentov, ki so dejansko odmerjeni ali (kjer je primerno) dejansko izkoriščeni. Za uveljavitev te zahteve pri delniških opcijah, mora podjetje, na primer, pripoznati blago ali storitve, prejete med odmerno dobo, če katerakoli zahteva v skladu s 14. in 15. členom, razen zahteve iz 15.(b) člena, ki zadevajo tržne okoliščine, ne velja. Pripoznani znesek za blago ali storitve, prejete med odmerno dobo, mora biti oblikovan na podlagi števila delniških opcij, za katere se pričakuje da bodo odmerjene. Če je

▼B

potrebno, mora podjetje spremeniti to oceno in sicer, če je iz kasnejših podatkov razvidno, da je število delniških opcij, za katere se pričakuje da bodo odmerjene, drugačno od prejšnjih ocen. Na datum odmere mora podjetje spremeniti oceno tako, da je število kapitalskih instrumentov enako številu odmerjenih. Po datumu odmere podjetje lahko povsem spremeni pripoznani znesek za prejeto blago ali storitve, če so delniške opcije kasneje odvzete ali potečejo na koncu trajanja opcije.

25 Če podjetje uporabi 24. člen, potem ni potrebno uporabiti 26.–29. člena, kajti kakršnakoli sprememba pogojev, na osnovi katerih so bili podeljeni kapitalski instrumenti, bo upoštevana ob uveljavitvi metode notranje vrednosti iz 24. člena. Če podjetje podeli kapitalske instrumente, za katere se uporablja 24. člen, potem:

(a) v primeru, da se poravnava odvija med odmerno dobo, mora podjetje šteti poravnavo za pospešeno odmero in mora zato takoj pripoznati znesek, ki bi bil sicer pripoznan za storitve prejete preko preostale odmerne dobe.

(b) vsako plačilo na poravnavi se obračuna kot ponovni nakup kapitalskih instrumentov, t.j. odbitek od lastniškega kapitala, razen, če plačilo presega notranjo vrednost kapitalskega instrumenta, merjeno na datum ponovnega nakupa. Vsako tako preseganje vrednosti, se pripozna kot strošek.

Sprememba pogojev, na osnovi katerih so bili kapitalski instrumenti podeljeni, vključno s preklicem in poravnavo

26 Podjetje lahko spremeni pogoje, na osnovi katerih so bili podeljeni kapitalski instrumenti. Na primer, lahko zniža izpolnitveno ceno opcij, podeljenih zaposlencem (t.j. popravi ceno opcij), kar dvigne pošteno vrednost teh opcij. Zahteve v 27.–29. členu za obračun učinkov sprememb so prikazane v kontekstu plačilnih transakcij z delnicami, ki jih ima podjetje z zaposlenci. Toda te zahteve se uporabijo, tudi za plačilne transakcije z delnicami s strankami, ki niso zaposlenci in ki so merjene s sklicevanjem na pošteno vrednost danih kapitalskih instrumentov. V zadnjem primeru se vsako sklicevanje na 27.–29. člen v smislu datuma podelitve nanaša na datum, ko podjetje pridobi blago oz. ko nasprotna stranka opravi storitev.

27 Podjetje mora pripoznati vsaj tiste prejete storitve, za katere je bila izmerjena poštena vrednost danih kapitalskih instrumentov na datum podelitve, razen če se ti kapitalski instrumenti ne odmerijo, ker ne izpolnjujejo odmernega pogoja (ki ni tržna okoliščina), ki je bil določen na datum podelitve. To velja ne glede na kakršnekoli spremembe pogojev, na osnovi katerih so bili kapitalski instrumenti podeljeni preklicani ali poravnani. Poleg tega mora podjetje pripoznati učinke sprememb, ki povečajo celotno pošteno vrednost dogovora za plačilo z delnicami ali kako drugače koristijo zaposlencu. Smernice o uveljavitvi te zahteve so dane v Prilogi B.

▼M2

28 Če je podeljeni kapitalski instrument med odmerno dobo preklican ali poravnan (kar ne velja za preklic zaradi odvzema na osnovi neizpolnitve odmernih pogojev):

▼B

(a) mora podjetje šteti preklic ali poravnavo za pospešeno odmero in mora zato takoj pripoznati znesek, ki bi bil sicer pripoznan za storitve, prejete preko preostale odmerne dobe.

▼M2

(b) vsako plačilo dano zaposlencu ob preklicu ali na poravnavi se obračuna kot ponovni nakup deleža v lastniškem kapitalu, t.j. odbitek od lastniškega kapitala, razen če plačilo presega pošteno vrednost danega kapitalskega instrumenta, merjeno na datum ponovnega nakupa. Vsako tako preseganje vrednosti se mora pripoznati kot strošek. Vendar če dogovor za plačilo z delnicami vključuje sestavino obveznosti, mora podjetje vnovič izmeriti pošteno vrednost obveznosti na datum preklica ali poravnave. Vsakršno plačilo, namenjeno poravnavi sestavine obveznosti, se mora obračunati kot prenehanje obveznosti.

▼B

(c) Če so zaposlencu podeljeni novi kapitalski instrumenti in na datum, ko so ti kapitalski instrumenti podeljeni, podjetje opredeli te nove kapitalske instrumente kot nadomestilo za preklicane kapitalske instrumente, mora podjetje obračunati te nadomestne kapitalske instrumente na isti način kot spremembo prvotno podeljenih kapitalskih instrumentov in sicer v skladu s 27. členom in po smernicah iz priloge B. Podeljena dodatna poštena vrednost je razlika med pošteno vrednostjo nadomestnega kapitalskega instrumenta in čisto pošteno vrednostjo preklicanega kapitalskega instrumenta na dan, ko je bil nadomestni kapitalski instrument podeljen. Čista poštena vrednost preklicanih kapitalskih instrumentov je poštena vrednost tik pred preklicem, zmanjšana za znesek kakršnegakoli plačila danega zaposlencu za preklican kapitalski instrument, ki se obračuna kot odbitek od lastniškega kapitala v skladu z zgornjo (b) postavko. Če podjetje ne opredeli novih kapitalskih instrumentov kot nadomestne kapitalske instrumente za preklicane, jih mora obračunati kot na novo podeljene kapitalske instrumente.

▼M2

28A Če imata podjetje ali nasprotna stranka možnost izbrati, ali bosta izpolnila pogoj, različen od odmernega pogoja, mora podjetje obravnavati njuno neizpolnitev takega pogoja, različnega od odmernega pogoja, v odmerni dobi kot preklic.

▼B

29 Če podjetje ponovno odkupi odmerjene kapitalske instrumente, se plačilo zaposlencu obračuna kot odbitek od lastniškega kapitala, razen če plačilo presega pošteno vrednost ponovno odkupljenega kapitalskega instrumenta, merjeno na datum ponovnega nakupa. Vsako tako preseganje vrednosti, se pripozna kot strošek.

▼B

Z DENARJEM PORAVNANE PLAČILNE TRANSAKCIJE ZA DELNICE

▼M59

30 **Ko gre za z denarjem poravnane plačilne transakcije z delnicami mora podjetje oceniti pridobljeno blago oz. storitve in nastalo obveznost na osnovi poštene vrednosti obveznosti, ob upoštevanju zahtev iz 31.–33.D člena. Dokler ni obveznost poravnana, mora podjetje ponovno meriti pošteno vrednost obveznosti ob koncu vsakega poročevalskega obdobja ter na datum poravnave, pri čemer se kakršno koli spremembo poštene vrednosti pripozna v poslovnem izidu za obdobje.**

31 Na primer, podjetje lahko podeli zaposlencem pravice do povečane vrednosti delnice kot del njihove plače, pri čemer so zaposlenci upravičeni do prihodnjega denarnega plačila (namesto kapitalskega instrumenta) na podlagi povečanega tečaja delnice podjetja od določene meje v določenem obdobju. Podjetje tudi lahko podeli zaposlencem pravico do prejetja denarnega plačila v prihodnosti s tem, da jim podeli pravico do delnic (vključno z delnicami, ki so namenjene izdaji na osnovi uveljavitve delniških opcij), ki so odkupljive, na podlagi obveze (t.j. ob prekinitvi delovnega razmerja) ali zaposlenčeve izbire. Te ureditve so primeri z denarjem poravnanih plačilnih transakcij z delnicami. Pravice do povečane vrednosti delnice se uporabljajo za ponazoritev nekaterih zahtev iz 32.–33.D člena, vendar pa se zahteve iz teh členov uporabljajo za vse z denarjem poravnane plačilne transakcije z delnicami.

▼B

32 Podjetje mora pripoznati prejete storitve ali obveznosti, ko zaposlenec opravi storitev. Na primer, nekatere pravice do povečane vrednosti delnice se takoj odmerijo, zato se od zaposlencev ne zahteva, da zaključijo določeno obdobje službovanja preden postanejo upravičeni do gotovinskega plačila. V primeru pomanjkanja nasprotnih dokazov, mora podjetje predpostaviti, da so storitve, ki so jih je opravili zaposlenci v zameno za pravice do povečane vrednosti delnice, bile prejete. Podjetje torej mora takoj pripoznati prejete storitve in obveznosti plačila zanje. Če se pravice do povečane vrednosti delnice odmerijo šele, ko zaposlenci zaključijo določeno obdobje službovanja, mora podjetje pripoznati prejete storitve in obveznosti plačila zanje, ko zaposlenci v tem obdobju opravijo storitve.

▼M59

33 Obveznost mora biti na začetku in nato ob koncu vsakega poročevalskega obdobja, dokler ni poravnana, merjena po pošteni vrednosti pravic do povečane vrednosti delnice, pri čemer se uporabi model določanja vrednosti opcij, ob upoštevanju pogojev, na osnovi katerih so bile pravice do povečane vrednosti delnice podeljene, in v kolikšni meri so zaposlenci opravili storitve do trenutka merjenja – ob upoštevanju zahtev iz 33.A–33.D člena. Podjetje lahko spremeni pogoje, pod katerimi je bilo odobreno plačilo z delnicami. Napotki za spremembo plačilne transakcije z delnicami, ki spremeni njeno razvrstitev iz poravnane z denarjem v poravnano z lastniškim kapitalom, so v B44.A–B44.C členu v Dodatku B.

▼**M59**

OBRAVNAVA ODMERNIH POGOJEV IN POGOJEV, RAZLIČNIH OD ODMERNIH POGOJEV

33A Z denarjem poravnana plačilna transakcija z delnicami je lahko pogojena z izpolnitvijo določenih odmernih pogojev. Lahko je postavljen pogoj uspešnosti, ki mora biti izpolnjen, kot na primer doseganje določene rasti dobička ali določen dvig cene delnice podjetja. Odmerni pogoji, razen tržnih okoliščin, se ne upoštevajo pri oceni poštene vrednosti z denarjem poravnane plačilne transakcije z delnicami na datum merjenja. Namesto tega se odmerni pogoji, razen tržnih okoliščin, upoštevajo tako, da se prilagodi število nagrad, vključenih v merjenje obveznosti, ki izhaja iz transakcije.

33B Za izpolnitev zahtev iz 33.A člena mora podjetje pripoznati znesek za blago ali storitve, ki jih je prejelo med odmerno dobo. Ta znesek temelji na najboljši razpoložljivi oceni števila nagrad, za katere se pričakuje, da bodo odmerjene. Če je potrebno, mora podjetje spremeniti to oceno, če je iz kasnejših podatkov razvidno, da je število nagrad, za katere se pričakuje da bodo odmerjene, drugačno od prejšnjih ocen. Na datum odmere mora podjetje spremeniti oceno tako, da je enaka številu na koncu odmerjenih nagrad.

33C Ko se ocenjuje poštena vrednost z denarjem poravnane podeljene plačilne transakcije z delnicami in ko se ponovno meri poštena vrednost ob koncu vsakega poročevalskega obdobja in na datum poravnave, se morajo upoštevati tržne okoliščine, kot je na primer ciljna cena delnice, s katero je pogojena odmera (ali izpolnljivost), in pogoji, drugi kot odmerni.

33D Zaradi uporabe 30.–33.C člena je skupni znesek, ki se za prejeto blago ali storitve na koncu pripozna kot plačilo za z denarjem poravnano plačilno transakcijo z delnicami, enak plačanemu denarnemu znesku.

PLAČILNE TRANSAKCIJE Z DELNICAMI Z ELEMENTOM NETO PORAVNAVE ZA OBVEZNOSTI NA PODLAGI PRI VIRU ODTEGNJENEGA DAVKA

33E Davčni zakoni ali predpisi lahko določajo, da mora podjetje zadržati znesek za davčno obveznost zaposlenca, povezano s plačilno transakcijo z delnicami, in ta znesek, običajno v denarju, v imenu zaposlenca prenesti na davčni organ. Za izpolnitev te obveznosti lahko pogoji dogovora o plačilu z delnicami dovoljujejo ali zahtevajo, da podjetje zadrži število kapitalskih instrumentov, enakovrednih denarni vrednosti davčne obveznosti zaposlenca na podlagi skupnega števila kapitalskih instrumentov, ki bi bili sicer izdani zaposlencu ob uveljavitvi (ali odmeri) plačila z delnicami (tj. dogovor o plačilu z delnicami ima „element neto poravnave“).

33F Transakcija, opisana v 33.E členu, se kot izjema od zahtev iz 34. člena v celoti razvrsti kot z lastniškim kapitalom poravnana plačilna transakcija z delnicami, če bi bila tako razvrščena tudi brez elementa neto poravnave.

▼M59

33G Podjetje za obračunavanje zadržanja delnic za financiranje plačila davčnemu organu v zvezi z davčnimi obveznostmi zaposlenca, povezanimi s plačilom z delnicami, uporabi 29. člen tega standarda. Zato se izvršeno plačilo obračuna kot odbitek od lastniškega kapitala za zadržane delnice, razen če plačilo presega pošteno vrednost na datum neto poravnave zadržanih lastniških instrumentov.

33H Izjema iz 33.F člena se ne uporablja za:

(a) dogovor o plačilu z delnicami z elementom neto poravnave, za katerega davčni zakoni ali predpisi ne določajo, da mora podjetje zadržati znesek za davčno obveznost zaposlenca, povezano s tem plačilom z delnicami; ali

(b) katere koli lastniške instrumente, ki jih podjetje zadrži nad višino davčne obveznosti zaposlenca, povezane s plačilom z delnicami (tj. podjetje je zadržalo znesek delnic, ki presega denarno vrednost davčne obveznosti zaposlenca). Tak presežek zadržanih delnic se obračuna kot z denarjem poravnana plačilna transakcija z delnicami, če se ta znesek zaposlencu izplača v denarju (ali z drugimi sredstvi).

▼B

PLAČILNE TRANSAKCIJE Z DELNICAMI Z DENARNO ALTERNATIVO

34 Pri plačilnih transakcijah z delnicami, pri katerih določbe dogovora dopuščajo bodisi podjetju bodisi nasprotni stranki izbiro glede tega, ali podjetje poravna transakcijo z denarjem (ali drugim sredstvi) ali z izdajo kapitalskih instrumentov, mora podjetje obračunati takšno transakcijo ali sestavino le-te kot z denarjem poravnano plačilno transakcijo za delnice, če in v obsegu kot je podjetje dolžno poravnati obveznost z denarjem ali drugimi sredstvi ali kot z lastniškim kapitalom poravnano plačilno transakcijo z delnicami, če se obveznost ni pojavila.

Plačilne transakcije z delnicami, pri katerih ima nasprotna stranka zagotovljeno izbiro poravnave z določili dogovora

35 Če podeli podjetje nasprotni stranki pravico, da lahko izbere ali bo plačilna transakcija za delnice poravnana z denarjem ([1]) ali preko izdaje kapitalskih instrumentov, potem podjetje podeli sestavljen finančni instrument, ki vključuje sestavino dolga (t.j. pravica nasprotne stranke, da zahteva denarno plačilo) in sestavino lastniškega kapitala (t.j. pravica nasprotne stranke da zahteva namesto poravnave z denarjem poravnavo s kapitalskimi instrumenti). Za transakcije s strankami, ki niso zaposlenci in pri katerih je poštena vrednost prejetega blaga ali storitev izmerjena neposredno, mora podjetje izmeriti sestavino lastniškega kapitala sestavljenega finančnega instrumenta kot razliko med pošteno vrednostjo prejetega blaga ali storitev in pošteno vrednostjo sestavine dolga na datum, ko je bilo blago ali storitev prejeta.

36 Za druge transakcije, vključno s transakcijami z zaposlenci, mora podjetje izmeriti pošteno vrednost sestavljenega kapitalskega instrumenta na datum merjenja, pri čemer se upoštevajo pogoji, na podlagi katerih so bile podeljene pravice do udenarjenja oz. do kapitalskih instrumentov.

([1]) V 35.–43. členu sklicevanja na denar vključujejo tudi druga sredstva podjetja.

▼B

37 Za uporabo 36. člena mora podjetje najprej izmeriti pošteno vrednost sestavine dolga, nato pa pošteno vrednost sestavine lastniškega kapitala, pri čemer mora upoštevati, da se nasprotni stranki odvzame pravica prejetja denarja, če želi prejeti kapitalski instrument. Poštena vrednost sestavljenega finančnega instrumenta je vsota poštenih vrednosti obeh sestavin. Toda plačilne transakcije z delnicami, pri katerih ima nasprotna stranka možnost izbire poravnave, so pogosto strukturirane tako, da je poštena vrednost ene poravnave enaka drugi. Na primer, nasprotna stranka ima možnost prejetja delniških opcij ali z denarjem poravnanih pravic do dvignjene vrednosti delnice. V takih primerih je poštena vrednost sestavine lastniškega kapitala nič, zato je poštena vrednost sestavljenega finančnega instrumenta enaka pošteni vrednosti sestavine dolga. In nasprotno, če poštene vrednosti alternativnih poravnav niso enake, je poštena vrednost sestavine lastniškega kapitala ponavadi večja od nič in v takem primeru je poštena vrednost sestavljenega kapitalskega instrumenta večja od poštene vrednosti sestavine dolga.

38 Podjetje mora posebej obračunati pridobljeno blago ali prejete storitve glede na posamezno sestavino sestavljenega finančnega instrumenta. Pri sestavini dolga mora podjetje pripoznati pridobljeno blago ali storitev in obveznost plačila za to blago ali storitev, ko nasprotna stranka dobavi blago ali storitev v skladu z zahtevami, ki veljajo za z denarjem poravnane plačilne transakcije za delnice (30.–33. člen). Pri sestavini lastniškega kapitala (če obstaja) mora podjetje pripoznati pridobljeno blago ali storitev in povečanje lastniškega kapitala, ko nasprotna stranka dobavi blago ali opravi storitev v skladu z zahtevami, ki veljajo za z lastniškim kapitalom poravnane plačilne transakcije za delnice (10.–29. člen).

39 Na datum poravnave mora podjetje ponovno izmeriti obveznost po pošteni vrednosti. Če podjetje pri poravnavi izda kapitalski instrument namesto denarnega plačila, se obveznost plačila za izdane kapitalske instrumente prenese neposredno na lastniški kapital.

40 Če podjetje poravna dolg z denarjem, namesto da izda kapitalske instrumente, se smatra, da je s tem plačilom obveznost v celoti poravnana. Vsaka sestavina lastniškega kapitala, ki je bila predhodno pripoznana, ostane v okviru lastniškega kapitala. Če nasprotna stranka na poravnavi izbere denarno plačilo, izgubi pravico do prejetja kapitalskih instrumentov. Vendar pa ta zahteva ne preprečuje podjetju, da pripozna prenos znotraj lastniškega kapitala, t.j. prenos iz ene sestavine lastniškega kapitala na drugo.

Plačilne transakcije z delnicami, pri katerih ima podjetje zagotovljeno izbiro poravnave z določili dogovora

41 Pri plačilnih transakcijah z delnicami, kjer določila dogovora zagotavljajo podjetju, da lahko izbira med poravnavo z denarjem in izdajo kapitalskih instrumentov, mora podjetje ugotoviti ali ima sedanjo obvezo poravnave z denarjem in plačilno transakcijo z delnicami temu primerno obračuna. Podjetje ima sedanjo obvezo poravnave z denarjem, če izbira poravnave s kapitalskimi instrumenti nima komercialne vsebine (t.j. podjetju je zakonsko prepovedano izdajati delnice) ali če ima podjetje navado iz preteklosti ali določeno politiko poravnave z denarjem ali na splošno poravna dolg z denarjem, ko nasprotna stranka prosi za poravnavo z denarjem.

▼B

42 Če ima podjetje sedanjo obvezo denarnega plačila, mora transakcijo obračunati v skladu z zahtevami, ki veljajo za z denarjem poravnane plačilne transakcije za delnice iz 30.–33. člena.

43 Če taka obveza ne obstaja, podjetje obračuna transakcijo v skladu z zahtevami, ki veljajo za z lastniškim kapitalom poravnane plačilne transakcije za delnice iz 10.–29. člena. Po poravnavi velja:

(a) če podjetje izbere poravnavo z denarjem, se denarno plačilo obračuna kot ponovni nakup deležev v lastniškem kapitalu, t.j. kot odbitek od lastniškega kapitala, razen, kot je navedeno v (c) spodaj.

(b) če podjetje izbere poravnavo z izdajo kapitalskih instrumentov, nadaljnje obračunavanje ni potrebno (razen prenos iz ene sestavine lastniškega kapitala na drugo, če je potrebno), razen, kot je navedeno v (c) spodaj.

(c) Če podjetje izbere tisto poravnavo, ki ima na datum poravnave višjo pošteno vrednost, mora pripoznati dodaten strošek za dano presežno vrednost, t.j. razliko med denarnim plačilom in pošteno vrednostjo kapitalskih instrumentov, ki bi sicer bili izdani, ali razliko med pošteno vrednostjo izdanih kapitalskih instrumentov in denarnim zneskom, ki bi sicer bil plačan, kar od tega je ustrezno.

▼M23

PLAČILNE TRANSAKCIJE NA PODLAGI DELNIC MED PODJETJI V SKUPINI (SPREMEMBE ZA LETO 2009)

43A Pri plačilnih transakcijah na podlagi delnic med podjetji v skupini meri podjetje, ki prejema blago ali storitve, v svojih ločenih ali posameznih računovodskih izkazih prejeto blago ali storitve kot z lastniškim kapitalom poravnane plačilne transakcije na podlagi delnic ali z denarjem poravnane plačilne transakcije na podlagi delnic, tako da oceni:

(a) naravo danih plačil ter

(b) svoje pravice in obveze.

Znesek, ki ga pripozna podjetje, ki prejema blago ali storitve, se lahko razlikuje od zneska, ki ga pripozna konsolidirana skupina ali drugo podjetje v skupini, ki poravna plačilne transakcije na podlagi delnic.

43B Podjetje, ki prejema blago ali storitve, meri prejeto blago ali storitve kot z lastniškim kapitalom poravnane transakcije na podlagi delnic, kadar:

(a) so dana plačila njegovi kapitalski instrumenti ali

(b) kadar podjetje nima obveze poravnave plačilnih transakcij na podlagi delnic.

Podjetje naknadno ponovno meri takšne z lastniškim kapitalom poravnane plačilne transakcije na podlagi delnic le v primeru, če se v skladu z 19.–21. členom od trga neodvisni zahtevani pogoji spremenijo. V vseh drugih okoliščinah meri podjetje, ki prejema blago ali storitve, prejeto blago ali storitve kot z denarjem poravnane plačilne transakcije na podlagi delnic.

▼**M23**

43C Podjetje, ki poravna plačilne transakcije na podlagi delnic, kadar prejme blago ali storitve drugo podjetje v skupini, pripozna transakcijo kot z lastniškim kapitalom poravnano plačilno transakcijo na podlagi delnic le, če je poravnana s kapitalskimi instrumenti podjetja. V nasprotnem primeru se transakcija pripozna kot z denarjem poravnana plačilna transakcija na podlagi delnic.

43D Nekatere transakcije v skupini vključujejo dogovore o vračilih, v skladu s katerimi mora eno podjetje v skupini plačati drugemu podjetju v skupini za zagotovitev plačil na podlagi delnic dobaviteljem blaga ali storitev. V takšnih primerih podjetje, ki prejme blago ali storitve, obračuna plačilne transakcije na podlagi delnic v skladu s 43B. členom ne glede na dogovore o vračilih znotraj skupine.

▼**B**

RAZKRITJA

44 Podjetje razkrije informacije, ki omogočajo uporabnikom njegovih računovodskih izkazov, da razumejo naravo in obseg dogovorov za plačilo z delnicami, ki so obstajali v obdobju.

45 Za upoštevanje načela iz 44. člena podjetje razkrije vsaj naslednje:

(a) opis vsake vrste dogovorov za plačilo z delnicami, ki so obstajali kadarkoli v obdobju, vključno s splošnimi pogoji vsakega dogovora, kot so odmerne zahteve, najdaljše obdobje podeljenih opcij in metoda poravnave (npr. v denarju ali lastniškem kapitalu). Podjetje z vsebinsko podobnimi vrstami dogovorov za plačilo z delnicami lahko podajo te informacije kot agregat, razen če je ločeno razkritje teh dogovorov potrebno za izpolnjevanje načela iz 44. člena.

(b) število in tehtano povprečje izpolnitvenih cen delniških opcij za vsako od naslednjih skupin opcij:

(i) neuveljavljene na začetku obdobja,

(ii) podeljene v obdobju,

(iii) odvzete v obdobju,

(iv) uveljavljene v obdobju,

(v) zapadle v obdobju,

(vi) neuveljavljene na koncu obdobja, ter

(vii) možne za uveljavitev na koncu obdobja.

(c) za delniške opcije, uveljavljene v obdobju, tehtano povprečje tečaja delnice na datum uveljavitve. Če so bile opcije uveljavljene redno skozi celotno obdobje, lahko podjetje namesto tega razkrije tehtano povprečje tečaja delnice v obdobju.

▼B

(d) za delniške opcije, ki so neuveljavljene na koncu obdobja, razpon uveljavitvenih tečajev in tehtano povprečje preostale pogodbene veljavnosti. Če je razpon uveljavitvenih tečajev širok, se neuveljavljene opcije razdelijo v razpone, ki imajo pomen za oceno časa, ko so lahko izdane dodatne delnice, in njihovo število ter denar, ki bi lahko bil prejet ob uveljavitvi teh opcij.

46 Podjetje razkrije informacije, ki uporabnikom računovodskih izkazov omogočajo razumevanje, kako je bila v obdobju določena poštena vrednost prejetega blaga ali storitev ali poštena vrednost podeljenih kapitalskih instrumentov.

47 Če je podjetje izmerilo pošteno vrednost prejetega blaga in storitev kot plačilo za kapitalske instrumente podjetja posredno, s sklicevanjem na pošteno vrednost danih kapitalskih instrumentov, podjetje za upoštevanje načela iz 46. člena razkrije vsaj naslednje:

(a) za delniške opcije, podeljene v obdobju, tehtano povprečno pošteno vrednost teh opcij na datum merjenja in informacije o tem, kako je bila poštena vrednost izmerjena, vključno s/z:

(i) modelom za določanje vrednosti opcij in vložki podatkov v ta model, vključno s tehtanim povprečnim tečajem delnice, izpolnitveno ceno, pričakovano nihajnostjo, trajanjem opcije, pričakovanimi dividendami, obrestno mero brez tveganja in drugimi vložki podatkov v model, vključno z uporabljeno metodo in predpostavkami za vključitev učinka pričakovane predčasne uveljavitve,

(ii) tem, kako je bila določena pričakovana nihajnost, vključno z razlago obsega, v katerem je bila pričakovana nihajnost zasnovana na pretekli nihajnosti, ter

(iii) ali in kako so bile morebitne druge značilnosti podeljene opcije, kot so na primer tržne okoliščine, vključene v merjenje poštene vrednosti.

(b) za druge kapitalske instrumente, podeljene v obdobju (tj. tiste, ki niso delniške opcije), število in tehtano povprečno pošteno vrednost teh kapitalskih instrumentov na datum merjenja in informacije o tem, kako je bila poštena vrednost izmerjena, vključno z:

(i) kako je bila določena poštena vrednost, če ni bila izmerjena na podlagi upoštevanih tržnih tečajev,

(ii) ali in kako so bile pričakovane dividende vključene v merjenje poštene vrednosti, ter

(iii) ali in kako so bile morebitne druge značilnosti danih kapitalskih instrumentov vključene v merjenje poštene vrednosti.

(c) glede dogovorov za plačilo z delnicami, ki so bili spremenjeni med obdobjem:

(i) pojasnilo glede teh sprememb,

(ii) dodatna podeljena poštena vrednost (kot posledica teh sprememb), ter

(iii) informacije o tem, kako je bila dodatna podeljena poštena vrednost izmerjena, v skladu z zahtevami, določenimi v (a) in (b) zgoraj, če je ustrezno.

▼B

48 Če je podjetje neposredno izmerilo pošteno vrednost prejetega blaga ali storitev v obdobju, potem razkrije, kako je bila poštena vrednost določena, npr. ali je bila poštena vrednost izmerjena po tržnih cenah za to blago ali storitve.

49 Če je podjetje ovrglo domnevo iz 13. člena, potem to dejstvo razkrije in poda razlago, zakaj je bila domneva ovržena.

50 Podjetje razkrije informacije, ki omogočajo uporabnikom njegovih računovodskih izkazov, da razumejo učinek plačilnih transakcij z delnicami na poslovni izid podjetja v obdobju in na njegov finančni položaj.

51 Za upoštevanje načela iz 50. člena podjetje razkrije vsaj naslednje:

(a) celotne odhodke, pripoznane v obdobju, ki izhajajo iz plačilnih transakcij z delnicami, pri katerih se prejeto blago ali storitve niso kvalificirale za pripoznanje kot sredstva in so bile zato takoj pripoznane kot odhodek, vključno z ločenim razkritjem tistega deleža celotnih odhodkov, ki izhaja iz transakcij, obračunanih kot z lastniškim kapitalom poravnane plačilne transakcije za delnice,

(b) za obveznosti, ki izhajajo iz plačilnih transakcij z delnicami:

(i) celotno knjigovodsko vrednost na koncu obdobja, ter

(ii) celotno notranjo vrednost obveznosti na koncu obdobja, za katere je pravica nasprotne stranke do denarja ali drugih sredstev odmerjena ob koncu obdobja (npr. odmerjena pravica do povečane vrednosti delnice).

▼M59

52 Če v kakršnem koli primeru informacije, ki jih je treba razkriti v skladu s tem standardom, ne izpolnjujejo načel, opredeljenih v 44., 46. in 50. členu, podjetje razkrije dodatne informacije, ki so potrebne za izpolnitev teh načel. Na primer, če podjetje razvrsti vse plačilne transakcije z delnicami kot poravnane z lastniškim kapitalom v skladu s 33.F členom, mora razkriti oceno zneska, ki ga bo po pričakovanjih preneslo davčnemu organu za poravnavo davčne obveznosti zaposlenca, kadar je to potrebno, da uporabnike obvesti o učinkih prihodnjih denarnih tokov, povezanih z dogovorom o plačilu z delnicami.

▼B

PREHODNE DOLOČBE

53 Podjetje uporabi ta MSRP za z lastniškim kapitalom poravnane plačilne transakcije za delnice za podelitev delnic, delniških opcij ali drugih kapitalskih instrumentov, ki so bili podeljeni po 7. novembru 2002 in še niso odmerjeni ob dnevu uveljavitve tega MSRP.

54 Podjetje se spodbuja, a se od njega ne zahteva uporaba tega MSRP za drugo podelitev kapitalskih instrumentov, če je podjetje javno razkrilo pošteno vrednost teh kapitalskih instrumentov, določeno na datum merjenja.

▼B

55 Za vse podelitve kapitalskih instrumentov, za katera se uporablja ta MSRP, podjetje na novo formulira primerjalne informacije in, če je ustrezno, prilagodi začetni saldo zadržanega čistega dobička za najbolj zgodnje predstavljeno obdobje.

56 Za vse podelitve kapitalskih instrumentov, za katera se ne uporablja ta MSRP (npr. kapitalski instrumenti podeljeni na ali pred 7. novembrom 2002), podjetje vseeno razkrije informacije, ki jih zahtevata 44. in 45. člen.

57 Če podjetje po tem, ko ta MSRP stopi v veljavo, spremeni pogoje podeljenih kapitalskih instrumentov, za katere se ta MSRP ni uporabil, podjetje vseeno uporabi 26.–29. člen za obračun takšnih sprememb.

58 Za obveznosti, izhajajoče iz plačilnih transakcij z delnicami, ki obstajajo na datum uveljavitve tega MSRP, podjetje uporabi ta MSRP za nazaj. Za te obveznosti, podjetje na novo formulira primerjalne informacije, vključno s prilagoditvijo začetnega salda zadržanega čistega dobička iz najbolj zgodnjega predstavljenega obdobja, za katerega so bile primerjalne informacije na novo oblikovane, vendar pa podjetje ni dolžno na novo oblikovati primerjalnih informacij, kolikor se te informacije nanašajo na obdobje sli datum, ki je pred 7. novembrom 2002.

59 Podjetje se spodbuja, a se od njega ne zahteva uporaba tega MSRP za nazaj za druge obveznosti, ki izhajajo iz plačilnih transakcij z delnicami, na primer za obveznosti, ki so bile poravnane v obdobju, za katerega so predstavljene primerjalne informacije.

▼M59

59A Podjetje uporablja spremembe 30.–31. člena, 33.–33.H člena in B44.A–B44.C člena, kot je določeno spodaj. Prejšnja obdobja se ne preračunajo.

(a) Spremembe v B44.A–B44.C člena se uporabljajo samo za spremembe, ki nastanejo na datum, ko podjetje prvič uporabi spremembe, ali po njem.

(b) Spremembe 30.–31. člena in 33.–33.D člena se uporabljajo za plačilne transakcije z delnicami, ki na datum, ko podjetje prvič uporabi spremembe, niso odmerjene, in plačilne transakcije z delnicami z datumom podelitve, ki je enak ali poznejši kot datum, ko podjetje prvič uporabi spremembe. Za neodmerjene plačilne transakcije z delnicami, podeljene pred datumom, ko podjetje prvič uporabi spremembe, mora podjetje ponovno izmeriti obveznost na ta datum in učinek ponovne izmere pripoznati v začetnem zadržanem čistem dobičku (ali drugi sestavini lastniškega kapitala, če je ustrezno) v poročevalskem obdobju, v katerem se spremembe prvič uporabijo.

▼M59

(c) Spremembe 33.E–33.H člena in spremembe 52. člena se uporabljajo za plačilne transakcije z delnicami, ki na datum, ko podjetje prvič uporabi spremembe, niso odmerjene (ali so odmerjene, vendar niso izvršene), in plačilne transakcije z delnicami z datumom podelitve, ki je enak ali poznejši kot datum, ko podjetje prvič uporabi spremembe. Za plačilne transakcije z delnicami (ali njihove sestavine), ki niso odmerjene (ali so odmerjene, vendar niso izvršene) in so bile prej razvrščene kot z denarjem poravnane plačilne transakcije z delnicami, zdaj pa so v skladu s spremembami razvrščene kot poravnane z lastniškim kapitalom, podjetje na datum, ko prvič uporabi spremembe, prerazvrsti knjigovodsko vrednost obveznosti za plačilo z delnicami v lastniški kapital.

59B Podjetje lahko ne glede na zahteve iz 59.A člena uporablja spremembe iz 63.D člena za nazaj ob upoštevanju prehodnih določb iz 53.–59. člena tega standarda v skladu z MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake*, samo če je to možno brez uporabe ugotovitev za nazaj. Če se podjetje odloči za uporabo za nazaj, mora to storiti za vse spremembe, sprejete z *Razvrščanjem in merjenjem plačilnih transakcij z delnicami* (spremembe MSRP 2).

▼B

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

60 Podjetje začne uporabljati ta MSRP za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2005 ali kasneje. Njegova uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Če podjetje uporablja ta MSRP za obdobja, ki se začnejo pred 1. januarjem 2005, mora to razkriti.

▼M22

61 MSRP 3 (kakor je bil popravljen leta 2008) in *Izboljšave MSRP*, izdane aprila 2009, so spremenili 5. člen. Podjetje mora uporabljati navedene spremembe za letna obdobja, ki se začnejo 1. julija 2009 ali pozneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporabi MSRP 3 (popravljen leta 2008) za zgodnejše obdobje, morajo te spremembe veljati tudi za tako zgodnejše obdobje.

▼M2

62 Podjetje mora uporabljati naslednje spremembe za nazaj v letnih obdobjih, ki se začnejo 1. januarja 2009 ali pozneje:

(a) zahteve v 21.A členu v zvezi z obravnavo pogojev, različnih od odmernih pogojev;

(b) dopolnjeni opredelitvi izrazov „podeliti“ in „odmerni pogoji“ v Prilogi A;

(c) spremembe v 28. in 28.A členu z zvezi s preklici.

Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporablja te spremembe za obdobja, ki se začnejo pred 1 januarjem 2009, mora to razkriti.

▼**M59**

63 Podjetje uporabi naslednje spremembe, ki so bile junija 2009 izdane z dokumentom *Z denarjem poravnane plačilne transakcije na podlagi delnic v skupini*, za nazaj ob upoštevanju prehodnih določb iz 53.–59. člena v skladu z MRS 8 za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2010 ali pozneje:

(a) spremeni se 2. člen, črta se 3. člen in dodajo se 3A. člen, 43A.–43D. člen, v prilogi B pa se doda B45., B47., B50., B54., B56.–B58. in B60. člen v zvezi z obračunavanjem transakcij med podjetji v skupini;

(b) popravljene opredelitve naslednjih izrazov v Prilogi A:

— z denarjem poravnane plačilne transakcije na podlagi delnic,

— z lastniškim kapitalom poravnane plačilne transakcije na podlagi delnic,

— dogovor za plačilo na podlagi delnic in

— plačilne transakcije na podlagi delnic.

Če informacije, potrebne za uporabo za nazaj, niso na voljo, prikaže podjetje v svojih ločenih ali posameznih računovodskih izkazih zneske, ki so bili predhodno pripoznani v konsolidiranih računovodskih izkazih skupine. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporabi spremembe v obdobju pred 1. januarjem 2010, ta podatek razkrije.

▼**M32**

63A Z MSRP 10 *Konsolidirani računovodski izkazi* in MSRP 11, ki sta bila izdana maja 2011, sta bila spremenjena 5. člen in Priloga A. Podjetje mora uporabiti navedene spremembe, kadar uporablja MSRP 10 in MSRP 11.

▼**M43**

63B *Cikel letnih izboljšav MSRP 2010–2012*, ki je bil izdan decembra 2013, je spremenil 15. in 19. člen. V Prilogi A sta se spremenili opredelitvi pojmov „odmerni pogoji“ in „tržna okoliščina“ ter dodali opredelitvi pojmov „pogoj uspešnosti“ in „pogoj glede službovanja“. Podjetje mora uporabljati navedeno spremembo za naprej za plačilne transakcije na podlagi delnic, za katere je datum podelitve 1. julija 2014 ali po tem datumu. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje to spremembo uporabi za zgodnejše obdobje, mora to razkriti.

▼**M53**

63C Z MSRP 9, kot je bil izdan julija 2014, je bil spremenjen 6. člen. Podjetje mora uporabljati navedeno spremembo, kadar uporablja MSRP 9.

▼M59

63D Z dokumentom *Razvrščanje in merjenje plačilnih transakcij z delnicami* (spremembe MSRP 2), izdanim junija 2016, so bili spremenjeni 19. člen, 30.–31. člen, 33. člen, 52. člen in 63. člen ter dodani 33.A–33.H člen, 59.A–59.B člen, 63.D člen in B44.A–B44.C člen in zadevni naslovi. Podjetje začne uporabljati navedene spremembe za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2018 ali pozneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporablja te spremembe za zgodnejše obdobje, mora to razkriti.

▼M23

RAZVELJAVITEV POJASNIL

64 Dokument *Z denarjem poravnane plačilne transakcije na podlagi delnic v skupini*, izdan junija 2009, nadomesti OPMSRP 8 *Področje uporabe MSRP 2* in OPMSRP 11 *MSRP 2 – Transakcije z delnicami skupine in lastnimi delnicami*. Spremembe, sprejete s tem dokumentom, so vključevale naslednje predhodne zahteve iz OPMSRP 8 in OPMSRP 11:

(a) spremeni se 2. člen in doda 13A. člen v zvezi z obračunavanjem transakcij, pri katerih podjetje ne more posebej opredeliti dela ali vsega prejetega blaga ali storitev. Te zahteve so bile veljavne v letnih obdobjih, ki so se začela 1. maja 2006 ali pozneje;

(b) v Prilogi B se dodajo B46., B48., B49., B51.–B53., B55., B59. in B61. člen v zvezi z obračunavanjem transakcij med podjetji v skupini. Te zahteve so bile veljavne v letnih obdobjih, ki so se začela 1. marca 2007 ali pozneje.

Te zahteve so se ob upoštevanju prehodnih določb iz MSRP 2 uporabile za nazaj v skladu z zahtevami MRS 8.

▼B

Priloga A

Opredeljeni izrazi

Ta priloga je sestavni del MSRP.

▼M23

Z denarjem poravnane plačilne transakcije na podlagi delnic	**Plačilna transakcija na podlagi delnic**, pri kateri pridobi podjetje blago ali storitve, pri čemer nastane obveznost glede prenosa denarja ali drugih sredstev dobavitelju tega blaga ali storitev za zneske, ki temeljijo na tečaju (ali vrednosti) **kapitalskega instrumenta** (vključno z delnicami ali **delniškimi opcijami**) podjetja ali drugega podjetja v skupini.

▼B

Zaposlenci in drugi, ki opravljajo podobne storitve	posamezniki, ki nudijo osebne storitve podjetju in so bodisi (a) posamezniki, ki se štejejo kot zaposlenci za pravne ali davčne namene, (b) posamezniki, ki delajo za podjetje pod njegovim vodstvom na isti način kot posamezniki, ki se štejejo kot zaposlenci za pravne ali davčne namene ali (c) opravljene storitve, ki so podobne tistim, ki jih opravljajo zaposlenci. Izraz na primer vključuje vse poslovodno osebje, tj. osebe, ki imajo pooblastila in odgovornost za načrtovanje, usmerjanje in nadzor dejavnosti podjetja, vključno s člani nadzornega sveta.
Lastniški instrument	Pogodba, ki dokazuje preostali delež v sredstvih podjetja po odštetju vseh njegovih obveznosti ([1])
Podeljeni kapitalski instrument	Pravica (pogojna ali brezpogojna) do **kapitalskega instrumenta** podjetja, ki jo podjetje podeli drugi stranki v skladu z **dogovorom o plačilu z delnicami**.

▼M23

Z lastniškim kapitalom poravnane plačilne transakcije na podlagi delnic	**Plačilna transakcija na podlagi delnic**, pri kateri podjetje (a) prejme blago ali storitve kot nadomestilo za **kapitalski instrument** (vključno z delnicami ali **delniškimi opcijami**) ali (b) prejme blago ali storitve, vendar nima obveze poravnave transakcije z dobaviteljem.

▼B

Poštena vrednost	Znesek, za katerega je mogoče izmenjati sredstvo, poravnati obveznost ali izmenjati **podeljen kapitalski instrument** med dobro obveščenima in voljnima strankama v premišljenem poslu.

([1]) *Okvirna navodila* opredeljujejo obveznost kot sedanjo obveznost podjetja, ki izhaja iz preteklih poslovnih dogodkov, njena poravnava pa bo po pričakovanju zmanjšala tiste dejavnike v podjetju, iz katerih pritekajo gospodarske koristi (tj. odtok denarja ali drugih sredstev podjetja).

▼B

Datum podelitve	Datum, na katerega se podjetje in druga stranka (vključno z zaposlencem) dogovorita o **dogovoru o plačilu z delnicami**, kar pomeni, da se podjetje in druga oseba med seboj strinjata glede pogojev dogovora. Na datum podelitve podjetje nasprotni stranki zagotovi pravico do denarja, drugih sredstev ali **kapitalskih instrumentov** podjetja, pod pogojem, da so izpolnjeni določeni **zahtevani pogoji**, če obstajajo. Če za ta dogovor velja proces odobritve (na primer s strani delničarjev), je datum podelitve tisti datum, ko je ta odobritev pridobljena.
Notranja vrednost	Razlika med **pošteno vrednostjo** delnic, do katerih ima nasprotna stranka (pogojno ali brezpogojno) pravico vpisa ali, ki jih ima pravico prejeti, in tečajem (če obstaja), ki ga mora (ali ga bo morala) nasprotna stranka plačati za te delnice. Na primer, **delniška opcija** z izpolnitveno ceno 15 DE ([1]) za delnico s **pošteno vrednostjo** 20 DE ima notranjo vrednost 5 DE.

▼M43

Tržna okoliščina	**Pogoj uspešnosti**, od katerega je odvisna izpolnitvena cena, podelitev ali izpolnljivost **kapitalskega instrumenta**, ki je povezana s tržno ceno (ali vrednostjo) **kapitalskih instrumentov** podjetja (ali kapitalskih instrumentov drugega podjetja v isti skupini), kot je: (a) doseganje določene cene za delnico ali določenega zneska **notranje vrednosti delniške opcije** ali (b) doseganje določenega cilja, ki temelji na tržni ceni (ali vrednosti) **kapitalskih instrumentov** podjetja (ali kapitalskih instrumentov drugega podjetja v isti skupini), relativno glede na tržne cene **kapitalskih instrumentov** drugih podjetij. Tržna okoliščina zahteva od nasprotne stranke, da zaključi določeno obdobje služb ovanja (tj. **pogoj glede službovanja**); zahteva glede službovanja je lahko izražena eksplicitno ali implicitno.

([1]) V tej prilogi so denarni zneski denominirani v „denarnih enotah“ (DE).

▼B

Datum merjenja	Datum, na katerega je **poštena vrednost danih kapitalskih instrumentov** merjena za namene tega MSRP. Za transakcije z **zaposlenci in drugimi, ki opravljajo podobne storitve**, je datum merjenja enak **datumu podelitve**. Za transakcije z drugimi osebami, ki niso zaposlenci (in tisti, ki opravljajo podobne storitve) je datum merjenja enak datumu, ko podjetje pridobi blago ali ko nasprotna stranka opravi storitev.

▼M43

Pogoj uspešnosti	**Odmerni pogoj**, v skladu s katerim mora: (a) nasprotna stranka zaključiti določeno obdobje službovanja (tj. **pogoj glede službovanja**); zahteva glede službovanja je lahko izražena eksplicitno ali implicitno; in (b) doseči določene cilje glede uspešnosti, medtem ko nasprotna stranka opravlja storitev, ki se zahteva v točki (a). Obdobje doseganja ciljev glede uspešnosti: (a) se ne podaljša po koncu obdobja službovanja; in (b) se lahko začne pred obdobjem službovanja pod pogojem, da datum začetka cilja glede uspešnosti ni bistveno pred začetkom obdobja službovanja. Cilj glede uspešnosti je opredeljen s sklicevanjem na: (a) lastno poslovanje (ali dejavnosti) podjetja ali poslovanje ali dejavnosti drugega podjetja v isti skupini (tj. netržna okoliščina); ali (b) ceno (ali vrednost) **kapitalskih instrumentov** podjetja ali kapitalskih instrumentov drugega podjetja v isti skupini (vključno z delnicami in **delniškimi opcijami**) (tj. **tržna okoliščina**). Cilj glede uspešnosti je lahko povezan z uspešnostjo podjetja kot celote ali dela podjetja (ali dela skupine), kot sta oddelek ali posamezni zaposlenec.

▼B

Lastnost ponovne podelitve	Lastnost, ki omogoča avtomatsko dajanje dodatnih **delniških opcij**, kadarkoli imetnik opcije uveljavi predhodno podeljene opcije z uporabo delnic podjetja namesto denarja za uveljavitev izpolnitvene cene.

▼B

Možnost ponovne podelitve	Nova **delniška opcija**, podeljena, ko je delnica uporabljena za uveljavitev izpolnitvene cene predhodne **delniške opcije**.

▼M43

Pogoj glede službovanja	**Odmerni pogoj**, v skladu s katerim mora nasprotna stranka zaključiti določeno obdobje službovanja, v katerem se podjetju zagotavljajo storitve. Če nasprotna stranka, ne glede na razlog, preneha opravljati storitve med **odmerno dobo**, pomeni, da ne izpolnjuje pogoja. V skladu s pogojem glede službovanja ni treba izpolniti cilja glede uspešnosti.

▼M23

Dogovor za plačilo na podlagi delnic	Dogovor med podjetjem (ali drugim podjetjem v skupini ([a]) ali katerim koli delničarjem katerega koli podjetja v skupini) in drugo stranko (vključno z zaposlencem), ki daje drugi stranki pravico, da prejme (a) denar ali druga sredstva podjetja za zneske, ki imajo podlago v tečaju (ali vrednosti) **kapitalskih instrumentov** (vključno z deleži ali **delniškimi opcijami**) podjetja ali drugega podjetja v skupini, ali (b) **kapitalske instrumente** (vključno z delnicami ali **delniškimi opcijami**) podjetja ali drugega podjetja v skupini, če so izpolnjeni določeni **zahtevani pogoji**, če obstajajo.
	([a]) ►**M32** „Skupina“ je v Prilogi A k MSRP 10 *Konsolidirani računovodski izkazi* opredeljena kot „obvladujoče podjetje in njegova odvisna podjetja“ z vidika zadnjega obvladujočega podjetja poročajočega podjetja. ◄
Plačilne transakcije na podlagi delnic	Transakcija, pri kateri podjetje (a) prejme blago ali storitve od dobavitelja tega blaga ali storitev (vključno z zaposlencem) z **dogovorom za plačilo na podlagi delnic** ali (b) pridobi obvezo poravnave transakcije dobavitelju z **dogovorom za plačilo na podlagi delnic**, kadar prejme to blago ali storitve drugo podjetje v skupini.

▼B

Delniška opcija	Pogodba, ki daje v določenem časovnem obdobju imetniku pravico, ne pa tudi obvez, da vpiše delnice podjetja po fiksnem ali določljivem tečaju.

▼M2

Podeliti	Pridobiti pravico. V skladu z **dogovorom za plačilo z delnicami** gre za pravico nasprotne stranke, da prejme denar, druga sredstva ali **kapitalske instrumente** podjetja, ki ni več odvisna od izpolnitve **odmernih pogojev**.

▼M43

Odmerni pogoji	Pogoj, ki določa, ali podjetje prejme storitve, ki v skladu z **dogovorom za plačilo na podlagi delnic** nasprotni stranki dajejo pravico, da prejme denarna sredstva, druga sredstva ali **kapitalske instrumente** podjetja. Odmerni pogoj je **pogoj glede službovanja** ali **pogoj uspešnosti**.

▼B

Odmerna doba	Obdobje, v katerem morajo biti izpolnjeni določeni **zahtevani pogoji dogovora o plačilu z delnicami.**

Priloga B

Napotki za uporabo

Ta priloga je sestavni del MSRP.

Ocena poštene vrednosti danih kapitalskih instrumentov

B1 B2.–B41. člen te priloge obravnavajo merjenje poštene vrednosti podeljenih delnic in delniških opcij, pri čemer se osredotočajo na posebne pogoje, ki so običajni pri podeljevanju delnic in delniških opcij zaposlencem. Zatorej ne vključujejo vsega. Nadalje se, ker se spodaj obravnavana vprašanja glede vrednotenja osredotočajo na delnice in delniške opcije podeljene zaposlencem, predpostavlja, da se poštena vrednost delnic ali delniških opcij meri na datum podelitve. Vendar pa mnoga spodaj obravnavana vprašanja glede vrednotenja (npr. določitev pričakovane nihajnosti) veljajo tudi v kontekstu ocenjevanja poštene vrednosti delnic ali delniških opcij, podeljenih drugim strankam, ki niso zaposlenci, na datum, ko podjetje pridobi blago ali ko nasprotna stranka opravi storitev.

▼B

Delnice

B2 Pri delnicah, podeljenih zaposlencem, se poštena vrednost delnic izmeri kot tržni tečaj delnic podjetja (ali ocenjen tržni tečaj, če delnice podjetja ne kotirajo na borzi), prilagojen tako, da upošteva pogoje, pod katerimi so bile delnice podeljene (z izjemo zahtevanih pogojev, ki so izključeni iz merjenja poštene vrednosti v skladu z 19.–21. členom).

B3 Na primer, če zaposlenec ni upravičen do prejemanja dividend med odmerno dobo, se ta dejavnik upošteva ob ocenjevanju poštene vrednosti podeljenih delnic. Podobno se, če za delnice veljajo omejitve glede prenosa po datumu odmere, ta dejavnik upošteva, a le kolikor po-zajamčene omejitve vplivajo na ceno, ki jo je dobro obveščen in voljan udeleženec na trgu pripravljen plačati za to delnico. Na primer, če se z delnicami aktivno trguje na delujočem trgu, imajo lahko po-odmerjene omejitve majhen, ali pa nikakršen, vpliv na ceno, ki jo je dobro obveščen in voljan udeleženec na trgu pripravljen plačati za to delnico. Omejitve glede prenosa in druge omejitve, ki obstajajo med odmerno dobo, se ne upoštevajo ob ocenjevanju poštene vrednosti podeljenih delnic na datum podelitve, saj te omejitve izhajajo iz obstoja zahtevanih pogojev, ki so upoštevani v skladu z 19.–21. členom.

Delniške opcije

B4 Za delniške opcije, podeljene zaposlencem, tržni tečaji v mnogih primerih niso na voljo, saj za podeljene opcije veljajo pogoji, ki ne veljajo za opcije, s katerimi se trguje. Če ne obstajajo opcije s katerimi se trguje, s podobnimi pogoji, se poštena vrednost podeljenih opcij oceni z uporabo modela za določanje vrednosti opcij.

B5 Podjetje upošteva dejavnike, ki bi jih pri izbiri modela za določanje vrednosti opcij upošteval dobro obveščen in voljan udeleženec na trgu. Mnogo opcij zaposlencev ima na primer dolgo trajanje, je običajno izpolnljivih v obdobju med datumom podelitve in koncem trajanja opcije in je pogosto uveljavljenih predčasno. Te dejavnike je treba upoštevati pri ocenjevanju poštene vrednosti opcij na datum podelitve. Za mnoga podjetja to lahko prepreči uporabo formule Black-Scholes-Merton, ki ne dopušča možnosti uveljavitve pred koncem trajanja opcije in lahko ne odraža v zadostni meri učinkov pričakovane predčasne uveljavitve. Ta formula tudi ne dopušča možnosti, da se lahko pričakovana nihajnost in drugi vložki podatkov v model v času trajanja opcije spreminjajo. Vendar pa lahko za delniške opcije z relativno kratko pogodbeno dobo ali tiste, ki morajo biti uveljavljene v kratkem času po datumu podelitve, zgoraj opredeljeni dejavniki ne veljajo. V teh primerih lahko formula Black-Scholes-Merton prinese vrednost, ki je v bistvu enaka kot pri uporabi bolj prožnega modela za določanje vrednosti opcij.

▼B

B6 Vsi modeli za določanje vrednosti opcij upoštevajo vsaj naslednje dejavnike:

(a) izpolnitveno ceno opcije,

(b) trajanje opcije,

(c) trenuten tečaj ustreznih delnic,

(d) pričakovano nihajnost delniškega tečaja,

(e) pričakovane dividende na delnice (če je ustrezno), ter

(f) obrestno mero brez tveganja v času trajanja opcije.

B7 Upoštevati je treba tudi druge dejavnike, ki bi jih pri določanju cene upošteval dobro obveščen in voljan udeleženec na trgu (z izjemo zahtevanih pogojev in lastnosti ponovnega dajanja, ki so izključeni iz merjenja poštene vrednosti v skladu z 19.–22. členom).

B8 Na primer, delniška opcija, podeljena zaposlencu, običajno ne more biti uveljavljena v določenih obdobjih (npr. med odmerno dobo ali med obdobji, ki jih določijo regulatorji vrednostnic). Ta dejavnik se upošteva, če bi uporabljen model za določanje vrednosti opcij sicer predpostavljal, da je opcijo mogoče uveljaviti kadar koli med njenim trajanjem. Vendar pa ni v primeru, da podjetje uporablja model za določanje vrednosti opcij, ki vrednoti opcije, ki se lahko uveljavijo le ob koncu trajanja opcije, potrebna nikakršna prilagoditev za nezmožnost uveljavitve med odmerno dobo (ali drugimi obdobji v času trajanja opcije), saj model predpostavlja, da opcij ni mogoče uveljaviti med temi obdobji.

B9 Podobno je drug dejavnik, običajen za delniške opcije zaposlencev, možnost predčasnega uveljavljanja opcije, na primer, ker opcija ni prosto prenosljiva ali ker mora zaposlenec uveljaviti vse podeljene opcije ob prenehanju zaposlitve. Učinke pričakovanega predčasnega uveljavljanja se upošteva, kot je obravnavano v B16.–B21. členu.

B10 Dejavnike, ki jih dobro obveščen in voljan udeleženec na trgu ne bi upošteval pri določanju cene delniške opcije (ali drugega kapitalskega instrumenta), se ne upošteva pri ocenjevanju poštene vrednosti podeljenih delniških opcij (ali drugih kapitalskih instrumentov). Pri delniških opcijah, podeljenih zaposlencem, na primer, dejavniki ki vplivajo na vrednost opcije zgolj z vidika posameznega zaposlenca, niso koristni pri ocenjevanju cene, ki bi jo določil dobro obveščen in voljan udeleženec na trgu.

▼B

Vložki podatkov v model za določanje vrednosti opcij

B11 Pri ocenjevanju pričakovane nihajnosti delnic in dividend od teh delnic je cilj približati se pričakovanjem, ki bi se odražala v trenutni tržni ali izpogajani menjalni vrednosti za opcijo. Podobno je pri ocenjevanju učinkov predčasne uveljavitve delniških opcij zaposlencev cilj približati se pričakovanjem, ki bi jih razvil zunanji opazovalec z dostopom do podrobnih podatkov o izpolnitvenem obnašanju zaposlencev na podlagi informacij, ki so na voljo ob datumu podelitve.

B12 Pogosto je verjetno, da bo obstajal razpon razumnih pričakovanj glede prihodnje nihajnosti, dividend in izpolnitvenega obnašanja. Če je temu tako, je treba pričakovano vrednost izračunati z obtežitvijo vsakega zneska znotraj razpona z njegovo verjetnostjo uresničitve.

B13 Pričakovanja glede prihodnosti v glavnem temeljijo na izkušnjah in so spremenjena, če se razumno pričakuje, da se bo prihodnost razlikovala od preteklosti. V nekaterih okoliščinah lahko opredeljivi dejavniki kažejo na to, da so neprilagojene pretekle izkušnje relativno slab napovedovalec bodočnosti. Če na primer podjetje z dvema izrazito različnima dejavnostma odtuji tisto, ki je bila znatno manj tvegana od druge, pretekla nihajnost morda ni najboljša informacija, na kateri bi temeljili pričakovanja glede prihodnosti.

B14 V drugačnih okoliščinah podatki iz preteklosti morda niso na voljo. Tako, na primer, za novo uvrščeno podjetje obstaja malo ali nič podatkov iz preteklosti glede nihajnosti njenega delniškega tečaja. Podjetja, ki ne kotirajo na borzi oz. kotirajo na novo, so obravnavana spodaj.

B15 Če povzamemo, podjetje ne bi smelo temeljiti svoje ocene nihajnosti, izpolnitvenega obnašanja in dividend zgolj na informacijah iz preteklosti brez upoštevanja tega, koliko je razumno pričakovati, da bodo pretekle izkušnje napovedovale prihodnost.

Pričakovana predčasna uveljavitev

B16 Zaposlenci zaradi vrste razlogov pogosto predčasno uveljavijo delniške opcije. Delniške opcije zaposlencev so na primer običajno neprenosljive. To ima velikokrat za posledico, da zaposlenci predčasno uveljavijo svoje opcije, saj je to edina možnost za zaposlence, da svoj položaj likvidirajo. Prav tako morajo običajno zaposlenci, ki jim preneha zaposlitev, uveljaviti vse podeljene opcije v kratkem času, sicer se le-te odvzamejo. Ta dejavnik tudi povzroča predčasno uveljavitev delniških opcij zaposlencev. Drugi dejavniki, ki so vzrok za predčasno uveljavljanje, so izogibanje tveganjem in premajhna razpršitev premoženja.

B17 Metode, s katerimi se upošteva pričakovano predčasno uveljavitev, so odvisne od vrste uporabljenega modela za določitev vrednosti opcij. Pričakovano predčasno uveljavljanje se lahko na primer upošteva z uporabo ocene pričakovanega trajanja opcije (ki je za delniške opcije zaposlencev obdobje med datumom podelitve in datumom, na katerega se pričakuje uveljavitev opcije) kot vhodnega podatka za model za določitev vrednosti opcije (npr. formulo Black-Scholes-Merton). Lahko pa se pričakovano predčasno uveljavitev modelira tudi kot binomen ali podoben model za določitev vrednosti opcije, ki kot vhodni podatek uporablja pogodbeno dobo.

▼B

B18 Dejavniki, ki jih je treba upoštevati pri ocenjevanju predčasnega uveljavljanja, vključujejo naslednje:

(a) dolžino odmerne dobe, saj delniška opcija običajno ne more biti uveljavljena do konca te dobe. Zatorej določitev posledic pričakovane predčasne uveljavitve za vrednotenje temelji na predpostavki, da bo opcija podeljena. Posledice zahtevanih pogojev so obravnavane v 19.–21. členu.

(b) povprečen čas, v katerem so bile podobne opcije v preteklosti neizkoriščene.

(c) tečaj ustreznih delnic. Izkušnje lahko kažejo na to, da zaposlenci težijo k temu, da uveljavijo opcije, ko tečaj delnice doseže določeno raven nad izpolnitveno ceno.

(d) položaj zaposlenca znotraj organizacije. Izkušnje lahko na primer kažejo na to, da zaposlenci z višjim položajem uveljavljajo opcije kasneje kot zaposlenci na nižjih položajih (nadalje obravnavano v B21. členu).

(e) pričakovana nihajnost delnic. V povprečju lahko zaposlenci težijo k temu, da uveljavijo opcije za delnice z visoko nihajnostjo in ne za delnice z nizko nihajnostjo.

B19 Kot je navedeno v B17. členu, se lahko učinke predčasne uveljavitve upošteva z uporabo ocene pričakovanega trajanja opcije kot vhodnega podatka v model za oceno vrednosti opcije. Ob oceni pričakovanega trajanja delniških opcij, podeljenih skupini zaposlencev, lahko podjetje zasnuje to oceno na ustrezno tehtanih povprečnih trajanjih za celotno skupino zaposlencev ali na ustrezno tehtanih povprečnih trajanjih za podskupine zaposlencev znotraj skupine na podlagi bolj podrobnih podatkov o izpolnitvenem ravnanju zaposlencev (obravnavano spodaj).

B20 Ločevanje podeljenih opcij na skupine zaposlencev z relativno homogenim izpolnitvenim ravnanjem zna biti pomembno. Vrednost opcije ni linearna funkcija trajanja opcije; vrednost narašča počasneje s podaljševanjem trajanja. Na primer, čeprav je ob enakih drugih predpostavkah dvoletna opcija vredna več kot enoletna, ni vredna dvakrat toliko. To pomeni, da bi izračun ocenjene vrednosti opcije na podlagi enega samega tehtanega povprečnega trajanja, ki vključuje zelo različna posamezna trajanja, precenil skupno pošteno vrednost podeljenih delniških opcij. Razdelitev podeljenih opcij v več skupin, od katerih ima vsaka relativno ozek razpon trajanj, vključenih v njeno tehtano povprečno trajanje, zmanjša takšno precenitev.

B21 Podobno velja za uporabo binomnega ali podobnega modela. Na primer, izkušnje podjetja, ki podeljuje opcije široko vsem ravnem zaposlencev, lahko kaže na to, da višji poslovodni delavci obdržijo svoje opcije dlje časa kot poslovodni delavci srednje ravni in da zaposlenci na nižjih ravneh težijo k temu, da uveljavijo svoje opcije

▼B

prej kot vsaka druga skupina. Poleg tega zaposlenci, ki so spodbujani ali se od njih zahteva, da obdržijo minimalen znesek kapitalskih instrumentov svojega delodajalca, vključno z opcijami, lahko v povprečju uveljavijo opcije kasneje kot zaposlenci, za katere takšen pogoj ne velja. V takšnih primerih bo ločevanje opcij glede na skupine prejemnikov z relativno homogenim izpolnitvenim obnašanjem imelo za posledico bolj natančno oceno skupne poštene vrednosti podeljenih delniških opcij.

Pričakovana nihajnost (volatilnost)

B22 Pričakovana nihajnost je mera zneska, ki predstavlja pričakovano nihanje tečaja v nekem obdobju. Mera nihajnosti, ki se uporablja pri modelih za določanje cen opcij, je letno standardno odstopanje od stalno natekajočih se stopenj donosa na delnico v nekem obdobju. Nihajnost se tipično izraža na letni ravni, primerljivi ne glede na časovno obdobje, ki se uporabi pri izračunu, na primer dnevnih, tedenskih ali mesečnih spremljanj tečajev.

B23 Mera donosnosti (ki je lahko pozitivna ali negativna) delnice v nekem obdobju kaže, kolikšna je korist delničarja od dividend in kakšno je povečanje vrednosti (ali zmanjšanje) tečaja delnice.

B24 Pričakovana nihajnost na letni ravni predstavlja območje, v katerem naj bi se nahajala stalna letna mera donosnosti približno dve tretjini obdobja. Na primer, delnica s pričakovano stalno natekajočo se mero donosnosti 12 % ima nihajnost 30 %, kar pomeni, da znaša verjetnost, da bo mera donosnosti delnice v enem letu med 18 % (12 % – 30 %) in 42 % (12 % + 30 %) približno dve tretjini. Če na začetku leta tečaj delnice znaša 100 DE in se ne izplačajo nobene dividende, bo pričakovan tečaj delnice ob koncu leta med 83.53 DE (100 DE × $e^{-0,18}$) in 152.20 DE (100 DE × $e^{0,42}$) približno dve tretjini obdobja.

B25 Dejavniki, ki jih je treba upoštevati pri ocenjevanju pričakovane nihajnosti:

(a) implicitna nihajnost delniške opcije za delnice podjetja, s katerimi se trguje, ali druge instrumente podjetja, s katerimi se trguje in ki imajo značilnosti opcij (na primer zamenljivi dolg), če le-ti obstajajo.

(b) pretekla nihajnost tečajev delnic v zadnjem obdobju, ki je na splošno sorazmerna s pričakovano dospelostjo opcije (ob upoštevanju preostale pogodbene veljavnosti opcije in učinkov pričakovane predhodne uveljavitve opcije).

(c) čas, v katerem se je z delnicami podjetja javno trgovalo. Podjetje, ki na novo kotira na borzi, ima lahko visoko preteklo nihajnost v primerjavi s podobnimi podjetji, ki kotirajo dlje časa. Dodatni napotki za podjetja, ki na novo kotirajo na borzi, so podani spodaj.

(d) težnja nihajnosti, da se vrne na povprečno vrednost, tj. dolgoročno povprečno stopnjo, in drugi dejavniki, ki kažejo, da se lahko pričakovana prihodnja nihajnost razlikuje od pretekle nihajnosti. Na primer, če je tečaj delnice podjetja izredno nihal v določenem opredeljivem obdobju zaradi neuspele ponudbe za prevzem ali obsežnega prestrukturiranja, tega obdobja pri izračunu historične povprečne letne nihajnosti ni treba upoštevati.

▼B

(e) ustrezni in redni intervali spremljanja tečajev. Tečaje je treba spremljati dosledno, od obdobja do obdobja. Na primer, podjetje lahko uporabi končni tečaj za vsak teden ali najvišji tečaj za teden, vendar ne sme uporabiti končnega tečaja za nekaj tednov in najvišjega tečaja za druge tedne. Poleg tega je treba spremljanje tečajev izraziti v isti valuti kot izpolnitveno ceno.

Podjetja, ki na novo kotirajo na borzi

B26 Kot navaja B25. člen, mora podjetje upoštevati preteklo nihajnost tečaja delnice v zadnjem obdobju, ki je na splošno sorazmerna s pričakovano dospelostjo opcije. Če podjetje, ki na novo kotira na borzi, nima zadostnih informacij o pretekli nihajnosti, jo mora vseeno izračunati za najdaljše obdobje, v katerem je mogoče trgovati. Upoštevati mora tudi preteklo nihajnost podobnih podjetij glede na primerljivo obdobje njihovega obstoja. Na primer, podjetje, ki kotira na borzi samo eno leto in podeli opcijo s pričakovano povprečno dobo petih let, lahko upošteva vzorec in raven pretekle nihajnosti podjetij v isti panogi za prvih šest let, v katerih se je z delnicami teh podjetij javno trgovalo.

Podjetja, ki ne kotirajo na borzi

B27 Podjetje, ki ne kotira na borzi, ne razpolaga s preteklimi informacijami, ki bi jih upoštevalo pri ocenjevanju pričakovane nihajnosti. Spodaj je naštetih nekaj dejavnikov, ki jih je treba upoštevati namesto tega.

B28 V nekaterih primerih lahko podjetje, ki ne kotira na borzi in ki redno izdaja opcije ali delnice zaposlencem (ali drugim strankam), vzpostavi notranji trg za lastne delnice. Nihajnost tečajev teh delnic je treba upoštevati pri ocenjevanju pričakovane nihajnosti.

B29 Druga možnost je, da podjetje pri oceni pričakovane nihajnosti upošteva preteklo ali implicitno nihajnost podobnih podjetij, ki kotirajo na borzi, za katere so na voljo tečaji delnic ali informacije o ceni opcij. To bi bilo ustrezno, če bi podjetje določilo tečaj delnic na podlagi tečajev delnic podobnih podjetij, ki kotirajo na borzi.

B30 Če vrednost delnic podjetja ne temelji na tečajih delnic podobnih podjetij, ki kotirajo na borzi, in podjetje namesto tega uporablja drugo metodologijo ocenjevanja vrednosti svojih delnic, lahko določi oceno pričakovane nihajnosti v skladu s to metodologijo ocenjevanja vrednosti. Na primer, podjetje lahko ovrednoti svoje delnice na osnovi čistih sredstev ali dobička. Upoštevati mora pričakovano nihajnost vrednosti teh čistih sredstev ali dobička.

Pričakovane dividende

B31 Ali je treba pričakovane dividende upoštevati pri merjenju poštene vrednosti delnic ali podeljenih opcij, je odvisno od tega, ali je nasprotna stranka upravičena do dividend oz. njihovih ustreznikov.

▼B

B32 Na primer, če se zaposlencem podelijo opcije in so upravičeni do dividend za delnice oz. njihovih ustreznikov (ki se lahko izplačajo v denarju ali odštejejo od izpolnitvene cene) med datumom podelitve in izvršitvenim datumom, je treba podeljene opcije vrednotiti, kot da ne bodo za delnice izplačane nobene dividende, tj. prispevek za pričakovane dividende mora biti nič.

B33 Podobno, pri ocenjevanju poštene vrednosti delnic podeljenih zaposlencem, na datum podelitve ni potrebna nobena prilagoditev za pričakovane dividende, če je zaposlenec upravičen do prejema dividend, izplačanih v odmerni dobi.

B34 Nasprotno pa je treba v primeru, ko zaposlenci niso upravičeni do dividend oz. njihovih ustreznikov v odmerni dobi (ali pred uveljavitvijo v primeru opcije), pri vrednotenju pravic do delnic ali opcij na datum podelitve upoštevati pričakovane dividende. To pomeni, da je treba pri ocenjevanju poštene vrednosti podeljene opcije v model za določanje vrednosti opcij vključiti pričakovane dividende. Če se ocenjuje poštena vrednost podeljene delnice, je treba ocenjeno vrednost zmanjšati za sedanjo vrednost dividend, za katere se pričakuje, da bodo izplačane v odmerni dobi.

B35 Modeli za določanje vrednosti opcij ponavadi zahtevajo pričakovano dividendno donosnost. Vendar pa je mogoče modele spremeniti, tako da se namesto donosnosti uporabi pričakovan znesek dividend. Podjetje lahko uporabi bodisi pričakovani donos bodisi pričakovana plačila. Če uporabi slednje, mora upoštevati vzorec povečanja dividend v preteklosti. Na primer, če je politika podjetja na splošno taka, da poveča dividende za približno 3 % letno, pri ocenjeni vrednosti opcij ne sme predpostavljati, da bo znesek dividend v celotnem obdobju trajanja opcije enak, razen če obstajajo dokazi v prid tovrstni predpostavki.

B36 Na splošno mora predpostavka o pričakovanih dividendah temeljiti na javno dostopnih informacijah. Podjetje, ki ne izplačuje dividend in jih niti ne namerava, mora predpostaviti, da je pričakovana dividendna donosnost nič. Vendar pa nastajajoče podjetje, ki v preteklosti ni izplačevalo dividend, lahko pričakuje, da bo začelo izplačevati dividende v pričakovani dobi veljavnosti delniških opcij svojih zaposlencev. Ta podjetja lahko uporabijo povprečje pretekle dividendne donosnosti (nič) in povprečno dividendno donosnost ustrezno primerljive enakovredne skupine.

Obrestna mera brez tveganja

B37 Obrestna mera brez tveganja je tipično implicitni donos, ki je trenutno na voljo za izdaje državnih vrednostnic brez kupona v državi, v katere valuti je izražena izpolnitvena cena, s preostalo dospelostjo enako pričakovani dospelosti opcije, ki se vrednoti (na podlagi preostale pogodbene veljavnosti opcije in ob upoštevanju vplivov pričakovanega predhodnega uveljavljanja opcije). Morda bo treba uporabiti ustrezen nadomestek, če takšna izdaja državnih vrednostnic ne obstaja ali če okoliščine kažejo, da implicitni donos izdaje državnih

▼B

vrednostnic brez kupona ni reprezentativen za obrestno mero brez tveganja (na primer, v gospodarstvih z visoko inflacijo). Prav tako je treba uporabiti ustrezen nadomestek, če tržni udeleženci tipično določijo obrestno mero brez tveganja z uporabo tega nadomestka in ne na podlagi implicitnega donosa izdaje državnih vrednostnic brez kupona, kadar se ocenjuje poštena vrednost opcije z dospelostjo, enako pričakovani dospelosti opcije, ki se vrednoti.

Učinki kapitalske strukture

B38 Delniške opcije, s katerimi se trguje, praviloma izdajo tretje osebe in ne podjetje. Ko se te delniške opcije uveljavijo, izdajatelj imetniku opcije preda delnice. Te delnice se pridobijo od obstoječih delničarjev. Zato uveljavljanje delniških opcij, s katerimi se trguje, nima popravljalnega učinka.

B39 Nasprotno se v primeru, ko delniške opcije izda podjetje, nove delnice izdajo, ko se uveljavijo te delniške opcije (bodisi dejansko ali imaginarno, če se uporabijo predhodno ponovno kupljene lastne delnice). Glede na to, da se delnice izdajo po izpolnitveni ceni in ne po veljavnem tržnem tečaju na izvršitveni datum, lahko ta dejanski ali potencialni popravek zniža tečaj delnic, tako da imetnik opcije ne zasluži toliko z uveljavitvijo kot z uveljavitvijo drugih podobnih opcij, s katerimi se trguje in ki ne povzročijo popravka tečajev delnic.

B40 Ali to bistveno vpliva na vrednost podeljenih delniških opcij, je odvisno od različnih dejavnikov, kot so število novih delnic, ki bodo izdane ob uveljavitvi opcij, v primerjavi s številom že izdanih delnic. Poleg tega se je lahko v primeru, da trg že pričakuje podelitev opcij, na njem že izoblikoval potencialni popravek tečajev delnic na datum podelitve.

B41 Vendar mora podjetje preučiti, ali lahko morebitni popravljalni učinek bodoče uveljavitve podeljenih delniških opcij vpliva na njihovo ocenjeno pošteno vrednost na datum podelitve. Modeli za določanje vrednosti opcij se lahko spremenijo, tako da upoštevajo ta potencialni popravljalni učinek.

Spremembe dogovorov za z lastniškim kapitalom poravnane plačilne transakcije za delnice

B42 27. člen zahteva, da mora podjetje, ne glede na kakršnekoli spremembe pogojev, pod katerimi so bili podeljeni kapitalski instrumenti, ali preklic ali poravnavo teh podeljenih kapitalskih instrumentov, pripoznati najmanj storitve, prejete in merjene na datum podelitve po pošteni vrednosti danih kapitalskih instrumentov, razen če se ti kapitalski instrumenti ne odmerijo, ker ne izpolnjujejo odmernega pogoja (razen tržne okoliščine), ki je bil določen na datum podelitve. Poleg tega mora podjetje pripoznati učinke sprememb, ki povečujejo celotno pošteno vrednost dogovora za plačilo z delnicami ali so sicer v korist zaposlencu.

▼B

B43 Za uporabo zahtev iz 27. člena:

(a) če sprememba poveča pošteno vrednost danih kapitalskih instrumentov (npr. z zmanjšanjem izpolnitvene cene), merjenih neposredno pred in po spremembi, podjetje vključi dodatno podeljeno pošteno vrednost v merjenje v znesku, v katerem so se pripoznale storitve, prejete kot plačilo za dane kapitalske instrumente. Dodatna podeljena poštena vrednost je razlika med pošteno vrednostjo spremenjenega kapitalskega instrumenta in vrednostjo prvotnega kapitalskega instrumenta, pri čemer se obe ocenita na datum spremembe. Če do spremembe pride v odmerni dobi, se dodatna podeljena poštena vrednost vključi v merjenje zneska, v katerem se pripoznajo storitve, prejete v obdobju od datuma spremembe pa do datuma, ko se spremenjeni kapitalski instrumenti odmerijo, poleg zneska na osnovi poštene vrednosti prvotnih kapitalskih instrumentov na datum podelitve, ki se pripozna v preostanku prvotne odmerne dobe. Če do spremembe pride po datumu podelitve, se dodatna podeljena poštena vrednost pripozna takoj ali v odmerni dobi, če mora zaposlenec zaključiti dodatno obdobje službovanja, preden je brezpogojno upravičen do teh spremenjenih kapitalskih instrumentov.

(b) podobno v primeru, ko se s spremembo poveča število danih kapitalskih instrumentov, podjetje vključi pošteno vrednost dodatnih danih kapitalskih instrumentov, merjeno na datum spremembe, v merjenje zneska, v katerem se pripoznajo storitve, prejete kot plačilo za dane kapitalske instrumente, skladno z zahtevami iz točke (a) zgoraj. Na primer, če do spremembe pride v odmerni dobi, se poštena vrednost dodatnih danih kapitalskih instrumentov vključi v merjenje zneska, v katerem se pripoznajo storitve, prejete v obdobju od datuma spremembe pa do datuma, ko se dodatni kapitalski instrumenti odmerijo, poleg zneska na osnovi poštene vrednosti prvotno danih kapitalskih instrumentov na datum podelitve, ki se pripozna v preostanku prvotne odmerne dobe.

(c) če podjetje spremeni zahtevane pogoje v korist zaposlencu, na primer tako, da skrajša odmerno dobo ali da spremeni ali ukine pogoj uspešnosti (razen tržne okoliščine, spremembe, ki se obračunajo v skladu s točko (a) zgoraj), upošteva podjetje spremenjene zahtevane pogoje pri uveljavljanju zahtev iz 19.–21. člena.

B44 Poleg tega v primeru, da podjetje spremeni pogoje danih kapitalskih instrumentov, tako da zmanjša celotno pošteno vrednost dogovora za plačilo z delnicami ali tako, da to ni v korist zaposlencu, podjetje vseeno še naprej obračunava storitve, prejete kot plačilo za dane kapitalske instrumente, če do te spremembe ni prišlo (razen preklica nekaterih ali vseh danih kapitalskih instrumentov, ki se obračuna v skladu z 28. členom). Na primer:

▼B

(a) če sprememba zmanjša pošteno vrednost danih kapitalskih instrumentov, merjenih neposredno pred in po spremembi, podjetje ne upošteva tega zmanjšanja poštene vrednosti in še naprej meri znesek, v katerem so pripoznane storitve, prejete kot plačilo za dane kapitalske instrumente, na podlagi poštene vrednosti danih kapitalskih instrumentov na datum podelitve.

(b) če sprememba zmanjša število kapitalskih instrumentov, danih zaposlencu, se to zmanjšanje obračuna kot preklic tega dela podelitve v skladu z zahtevami iz 28. člena.

(c) Če podjetje spremeni zahtevane pogoje, in sicer ne v korist zaposlencu, na primer tako, da podaljša odmerno dobo ali da spremeni ali doda pogoj uspešnosti (razen tržne okoliščine, spremembe, ki se obračunajo v skladu s točko (a) zgoraj), podjetje ne upošteva spremenjenih zahtevanih pogojev pri uveljavljanju zahtev iz 19.–21. člena.

▼M59

Obračunavanje spremembe plačilne transakcije z delnicami, ki spremeni njeno razvrstitev kot poravnano z denarjem v poravnano z lastniškim kapitalom

B44A Če se pogoji z denarjem poravnane plačilne transakcije z delnicami spremenijo tako, da postane z lastniškim kapitalom poravnana plačilna transakcija z delnicami, se transakcija obračunava kot taka od datuma spremembe. Natančneje:

(a) Z lastniškim kapitalom poravnana plačilna transakcija z delnicami se meri glede na pošteno vrednost kapitalskih instrumentov, podeljenih na datum spremembe. Z lastniškim kapitalom poravnana plačilna transakcija z delnicami se pripozna v lastniškem kapitalu na datum spremembe v obsegu, v katerem so bili prejeti blago ali storitve.

(b) Pripoznanje obveznosti za z denarjem poravnano plačilno transakcijo, ki obstaja na datum spremembe, se na ta datum odpravi.

(c) Vsaka razlika med knjigovodsko vrednostjo obveznosti, za katero je bilo pripoznanje odpravljeno, in zneskom lastniškega kapitala, pripoznanim na datum spremembe, se takoj pripozna v poslovnem izidu.

B44B Če se odmerna doba zaradi spremembe podaljša ali skrajša, se pri uporabi zahtev iz B44.A člena upošteva spremenjena odmerna doba. Zahteve iz B44.A člena se uporabljajo tudi, če do spremembe pride po odmerni dobi.

B44C Z denarjem poravnana plačilna transakcija z delnicami se lahko prekliče ali poravna (kar ne velja za preklic zaradi odvzema na osnovi neizpolnitve odmernih pogojev). Če so podeljeni kapitalski instrumenti in jih podjetje na datum podelitve opredeli kot nadomestilo za preklicano z denarjem poravnano plačilo z delnicami, mora podjetje uporabiti B44.A člen in B44.B člen.

▼M23

Plačilne transakcije na podlagi delnic med podjetji v skupini (spremembe za leto 2009)

B45 V 43A.–43C. členu je obravnavano obračunavanje za plačilne transakcije na podlagi delnic med podjetji v skupini v ločenih ali posameznih računovodskih izkazih vsakega podjetja. V B46.–B61. členu je obravnavano, kako uporabiti zahteve iz 43A.–43C. člena. Kot je določeno v 43D. členu, se lahko plačilne transakcije na podlagi delnic med podjetji v skupini izvajajo zaradi več različnih razlogov, kar je odvisno od dejstev in okoliščin. Zato ta razprava ne vključuje vsega in predpostavlja, da je transakcija prispevek v kapital odvisnega podjetja s strani obvladujočega podjetja, kadar podjetje, ki prejme blago ali storitve, nima obveze poravnave transakcije, ne glede na morebitne dogovore o vračilih znotraj skupine.

B46 Čeprav se spodnja razprava osredotoča na transakcije z zaposlenci, se prav tako uporablja za podobne plačilne transakcije na podlagi delnic z dobavitelji blaga ali storitev, ki niso zaposlenci. V dogovoru med obvladujočim in odvisnim podjetjem se lahko zahteva, da mora odvisno podjetje obvladujočemu podjetju plačati za zagotovitev kapitalskih instrumentov zaposlencem. V spodnji razpravi ni obravnavano, kako obračunati takšne sporazume o plačilih znotraj skupine.

B47 Pri plačilnih transakcijah na podlagi delnic med podjetji v skupini običajno prihaja do štirih vprašanj. Zaradi lažjega razumevanja so v spodnjih primerih obravnavana vprašanja v zvezi z obvladujočim podjetjem in njegovim odvisnim podjetjem.

Dogovori za plačilo na podlagi delnic v zvezi z lastnimi kapitalskimi instrumenti podjetja

B48 Prvo vprašanje je, ali naj se na podlagi zahtev iz MSRP naslednji transakciji v zvezi z lastnimi kapitalskimi instrumenti podjetja obračuna kot poravnavi s kapitalom ali poravnavi z denarjem:

(a) podjetje dodeli svojim zaposlencem pravice do kapitalskih instrumentov podjetja (npr. delniške opcije) in se odloči, da bo kupilo, ali pa mora kupiti kapitalske instrumente (tj. lastne (trezorske) delnice) od druge stranke, da izpolni obveznosti do svojih zaposlencev, in

(b) podjetje samo ali njegovi delničarji podelijo zaposlencem v podjetju pravico do kapitalskih instrumentov podjetja (npr. delniške opcije) in delničarji podjetja zagotovijo potrebne kapitalske instrumente.

B49 Podjetje obračuna plačilne transakcije na podlagi delnic, pri katerih prejme storitve kot nadomestilo za lastne kapitalske instrumente, kot poravnavo s kapitalom. To velja ne glede na to, ali se podjetje samo odloči, da bo kupilo, ali mora kupiti te kapitalske instrumente od druge stranke, da izpolni obveznosti do svojih zaposlencev na podlagi dogovora za plačilo na podlagi delnic. To velja tudi ne glede na to, ali:

(a) je zaposlencu podelilo pravico do kapitalskih instrumentov podjetja podjetje samo ali so jo podelili njegovi delničarji ali

(b) je dogovor za plačilo na podlagi delnic sprejelo podjetje samo ali so ga sprejeli njegovi delničarji.

▼**M23**

B50 Če ima delničar obvezo poravnave transakcije z zaposlenci podjetja, v katero naloži, zagotovi kapitalske instrumente podjetja, v katero naloži, in ne lastnih kapitalskih instrumentov. Če je podjetje, v katero naloži, v isti skupini kot delničar, delničar zato v skladu s 43C. členom meri svojo obvezo skladno z zahtevami, ki se uporabljajo za z denarjem poravnane plačilne transakcije na podlagi delnic v ločenih računovodskih izkazih delničarja in za z lastniškim kapitalom poravnane plačilne transakcije na podlagi delnic v konsolidiranih računovodskih izkazih delničarja.

Dogovori za plačilo na podlagi delnic v zvezi s kapitalskimi instrumenti obvladujočega podjetja

B51 Drugo vprašanje se nanaša na plačilne transakcije na podlagi delnic med dvema ali več podjetji znotraj iste skupine, ki vključujejo kapitalski instrument drugega podjetja v skupini. Zaposlenci odvisnega podjetja dobijo na primer pravice do kapitalskih instrumentov obvladujočega podjetja kot nadomestilo za opravljene storitve odvisnemu podjetju.

B52 Zato se drugo vprašanje nanaša na naslednja dogovora za plačilo na podlagi delnic:

(a) obvladujoče podjetje podeli pravice do svojih kapitalskih instrumentov neposredno zaposlencem v svojem odvisnem podjetju: obvladujoče podjetje (ne odvisno podjetje) mora zaposlencem v odvisnem podjetju zagotoviti kapitalske instrumente in

(b) odvisno podjetje podeli svojim zaposlencem pravice do kapitalskih instrumentov svojega obvladujočega podjetja: odvisno podjetje mora svojim zaposlencem zagotoviti kapitalske instrumente.

Obvladujoče podjetje podeli pravice do svojih kapitalskih instrumentov zaposlencem v svojem odvisnem podjetju (B52(a). člen)

B53 Odvisnemu podjetju ni treba zagotoviti kapitalskih instrumentov svojega obvladujočega podjetja zaposlencem v odvisnem podjetju. Zato odvisno podjetje v skladu s 43B. členom meri storitve, ki jih je prejelo od svojih zaposlencev skladno z zahtevami, ki veljajo za z lastniškim kapitalom poravnane plačilne transakcije na podlagi delnic, in pripozna ustrezno povečanje lastniškega kapitala kot prispevek obvladujočega podjetja.

B54 Obvladujoče podjetje ima obvezo poravnave transakcije z zaposlenci v odvisnem podjetju, tako da zagotovi lastne kapitalske instrumente. Zato obvladujoče podjetje v skladu s 43C. členom meri svojo obvezo skladno z zahtevami, ki veljajo za z lastniškim kapitalom poravnane plačilne transakcije na podlagi delnic.

Odvisno podjetje podeli svojim zaposlencem pravice do kapitalskih instrumentov svojega obvladujočega podjetja (B52(b). člen)

B55 Ker odvisno podjetje ne izpolnjuje nobenega od pogojev iz 43B. člena, obračunava transakcije s svojimi zaposlenci kot poravnavo z denarjem. Ta zahteva velja ne glede na to, kako odvisno podjetje pridobi kapitalske instrumente za izpolnitev obveznosti do svojih zaposlencev.

▼**M23**

Dogovori za plačilo na podlagi delnic v zvezi z denarjem poravnanimi plačili zaposlencem

B56 Tretje vprašanje obravnava, kako podjetje, ki prejme blago ali storitve od svojih dobaviteljev (vključno z zaposlenci), obračuna dogovore za plačilo na podlagi delnic, ki so poravnave z denarjem, kadar samemu podjetju ni treba izvesti zahtevanega plačila dobaviteljem. Upoštevati je treba na primer naslednje dogovore, v katerih mora obvladujoče podjetje (ne podjetje samo) izvesti zahtevana denarna plačila zaposlencem v podjetju:

(a) zaposlenci podjetja bodo prejeli denarna plačila, ki so povezana s tečajem njegovih kapitalskih instrumentov;

(b) zaposlenci podjetja bodo prejeli denarna plačila, ki so povezana s tečajem kapitalskih instrumentov njegovega obvladujočega podjetja.

B57 Odvisno podjetje nima obveze poravnave transakcije s svojimi zaposlenci. Zato odvisno podjetje obračuna transakcijo s svojimi zaposlenci kot poravnavo z lastniškim kapitalom in pripozna ustrezno povečanje lastniškega kapitala kot prispevek svojega obvladujočega podjetja. Odvisno podjetje mora naknadno ponovno meriti strošek transakcije za vse spremembe, izhajajoče iz od trga neodvisnih zahtevanih pogojev, ki niso bili izpolnjeni v skladu z 19.–21. členom. To se razlikuje od merjenja transakcije kot poravnane z denarjem v konsolidiranih računovodskih izkazih skupine.

B58 Ker ima obvladujoče podjetje obvezo poravnave transakcije z zaposlenci, pri čemer je nadomestilo v denarju, obvladujoče podjetje (in konsolidirana skupina) meri svojo obvezo skladno z zahtevami iz 43C. člena, ki veljajo za z denarjem poravnane plačilne transakcije na podlagi delnic.

Prenos zaposlencev med podjetji v skupini

B59 Četrto vprašanje je povezano z dogovori za plačilo na podlagi delnic v skupini, ki vključuje zaposlence več kot enega podjetja v skupini. Obvladujoče podjetje lahko podeli zaposlencem v odvisnih družbah na primer pravice do svojih kapitalskih instrumentov pod pogojem, da dajo za določeno dobo na voljo svoje storitve v skupini. Zaposlenec v enem od odvisnih podjetij lahko prenese zaposlitev v drugo odvisno podjetje v času določene odmerne dobe, kar ne vpliva na njegovo pravico do kapitalskih instrumentov obvladujočega podjetja v skladu s prvotnim dogovorom za plačilo na podlagi delnic. Če odvisna podjetja nimajo obveze poravnave plačilne transakcije na podlagi delnic s svojimi zaposlenci, jo štejejo za z lastniškim kapitalom poravnano transakcijo. Vsako odvisno podjetje mora izmeriti storitve, ki jih je prejelo od zaposlenca, ob upoštevanju poštene vrednosti kapitalskih instrumentov na datum, ko je obvladujoče podjetje podelilo pravice, kot je določeno v Prilogi A, in ob upoštevanju dela odmerne dobe, ki ga je zaposlenec opravil pri posameznem odvisnem podjetju.

▼**M23**

B60 Če ima odvisno podjetje obvezo poravnave transakcije s svojimi zaposlenci s kapitalskimi instrumenti svojega obvladujočega podjetja, obračuna transakcijo kot poravnavo z denarjem. Vsako odvisno podjetje izmeri storitve, ki jih prejme na podlagi poštene vrednosti kapitalskih instrumentov na dan podelitve za del odmerne dobe, ki ga je zaposlenec opravil pri posameznem odvisnem podjetju. Poleg tega mora vsako odvisno podjetje pripoznati vsako spremembo poštene vrednosti kapitalskih instrumentov v obdobju službovanja zaposlenca pri posameznem odvisnem podjetju.

B61 Tak zaposlenec po prenosu med podjetjema v skupini morda ne izpolnjuje zahtevanega pogoja, ki ni tržna okoliščina, kot je določeno v Prilogi A, na primer, kadar zaposlenec zapusti skupino pred koncem obdobja službovanja. Ker je zahtevani pogoj službovanje v skupini, mora v tem primeru vsako odvisno podjetje prilagoditi predhodno pripoznan znesek za storitve, ki jih je prejelo od zaposlenca, v skladu z načeli iz 19. člena. Če se torej pravice do kapitalskih instrumentov, ki jih je podelilo obvladujoče podjetje, ne odmerijo, ker zaposlenec ne izpolnjuje zahtevanega pogoja, ki ni tržna okoliščina, se na kumulativni osnovi ne prizna noben znesek za storitve, ki jih je podjetje prejelo od zaposlenca v računovodskih izkazih katerega koli podjetja v skupini.

▼M12

MEDNARODNI STANDARD RAČUNOVODSKEGA POROČANJA 3

Poslovne združitve

CILJ

1. Cilj tega MSRP je izboljšati ustreznost, zanesljivost in primerljivost informacij, ki jih poročajoče podjetje zagotavlja v svojih računovodskih izkazih o *poslovni združitvi* in njenih vplivih. Za dosego tega ta MSRP postavlja načela in zahteve kako *prevzemnik:*

(a) v svojih računovodskih izkazih pripozna in meri opredeljiva pridobljena sredstva, prevzete obveznosti ali *neobvladujoči delež* v *prevzetem podjetju,*

(b) pripozna in meri *dobro ime*, pridobljeno v poslovni združitvi, ali dobiček pri izpogajanem nakupu, ter

(c) določa, katere informacije razkriti, da bodo uporabniki računovodskih izkazov lahko ocenili naravo in finančne učinke poslovne združitve.

▼M42

PODROČJE UPORABE

2. Ta MSRP se uporablja za transakcijo ali drug poslovni dogodek, ki ustreza opredelitvi poslovne združitve. Ta MSRP se ne uporablja za:

(a) obračunavanje oblikovanja skupnega aranžmaja v računovodskih izkazih samega skupnega aranžmaja.

▼M12

(b) nakup sredstva ali skupine sredstev, ki ne predstavljajo *poslovnega subjekta.* V takšnih primerih mora prevzemnik opredeliti in pripoznati posamezna pridobljena opredeljiva sredstva (vključno s sredstvi, ki ustrezajo opredelitvi in sodilom za pripoznanje *neopredmetenih sredstev* v MRS 38 *Neopredmetena sredstva*) in prevzete obveznosti. Stroške skupine je treba razporediti na posamezna opredeljiva sredstva in obveznosti na podlagi njihove relativne *poštene vrednosti* na datum nakupa. Takšna transakcija ali poslovni dogodek ne povzroči dobrega imena.

(c) združitev podjetij ali poslovnih subjektov pod skupnim upravljanjem (napotki za uporabo so v B1.–B4. členu).

▼M38

2A. Zahteve tega standarda se ne uporabljajo za prevzem finančne naložbe v odvisno podjetje, ki se mora meriti po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, s strani naložbenega podjetja, kot je opredeljeno v MSRP 10 *Konsolidirani računovodski izkazi.*

▼M12

OPREDELITEV POSLOVNE ZDRUŽITVE

3. **Podjetje mora s pomočjo opredelitve v tem MSRP, ki zahteva, da pridobljena sredstva in prevzete obveznosti predstavljajo poslovni subjekt, določiti, ali je transakcija ali drug poslovni dogodek poslovna združitev. Če sredstva niso pridobljena od poslovnega subjekta, mora poročajoče podjetje transakcijo ali drug poslovni dogodek obračunati kot pridobitev sredstva. Napotki za določitev poslovne združitve in opredelitev poslovnega subjekta so v B5.–B12. členu.**

▼M12

PREVZEMNA METODA

4. **Podjetje mora vsako poslovno združitev obračunavati po prevzemni metodi.**

5. Uporaba prevzemne metode zahteva:

(a) opredelitev prevzemnika,

(b) določitev *datuma prevzema,*

(c) pripoznavanje in merjenje pridobljenih opredeljivih sredstev, prevzetih obveznosti in neobvladujočega deleža v prevzetem podjetju, ter

(d) pripoznavanje in merjenje dobrega imena ali dobička pri izpogajanem nakupu.

Opredelitev prevzemnika

6. **Pri vsaki poslovni združitvi je treba eno od podjetij, ki se združujejo, določiti kot prevzemnika.**

▼M32

►M38 7. Napotki v MSRP 10 se uporabijo za določitev prevzemnika ◄ – podjetja, ki pridobi *obvladovanje* drugega podjetja, tj. prevzetega podjetja, je treba uporabljati napotke iz MSRP 10 *Konsolidirani računovodski izkazi*. Če je nastala poslovna združitev, vendar uporaba napotkov iz MSRP 10 ne nakazuje jasno, katero od podjetij, ki se združujejo, je prevzemnik, je treba pri tem določanju upoštevati dejavnike iz B14.–B18. člena.

▼M12

Določitev datuma prevzema

8. Prevzemnik mora določiti datum prevzema, ki je datum, ko pridobi obvladovanje nad prevzetim podjetjem.

9. Datum, na katerega prevzemnik pridobi obvladovanje nad prevzetim podjetjem, je običajno datum, na katerega prevzemnik zakonito prenese nadomestilo, pridobi sredstva in prevzame obveznosti prevzetega podjetja – zaključni datum. Prevzemnik pa lahko prevzame obvladovanje na datum, ki je pred ali po zaključnem datumu. Na primer, datum prevzema je pred zaključnim datumom, če pisni sporazum določa, da prevzemnik pridobi obvladovanje nad prevzetim podjetjem na datum pred zaključnim datumom. Prevzemnik mora pri opredelitvi datuma prevzema upoštevati vsa ustrezna dejstva in okoliščine.

Pripoznavanje in merjenje pridobljenih opredeljivih sredstev, prevzetih obveznosti in neobvladujočega deleža v prevzetem podjetju

Načelo pripoznavanja

10. Na datum prevzema mora prevzemnik, ločeno od dobrega imena, pripoznati opredeljiva pridobljena sredstva, prevzete obveznosti in neobvladujoči delež v prevzetem podjetju. Pri pripoznavanju pridobljenih opredeljivih sredstev in prevzetih obveznosti je treba upoštevati pogoje, določene v 11. in 12. členu.

▼M12

Pogoji pripoznavanja

11. Da opredeljiva prevzeta sredstva in prevzete obveznosti izpolnjujejo pogoje za pripoznanje kot del uporabe prevzemne metode, morajo ustrezati opredelitvam sredstev in obveznosti v *Okvirnih navodilih za pripravljanje in predstavljanje računovodskih izkazov* na datum prevzema. Na primer, stroški, ki jih prevzemnik pričakuje, vendar ni nujno, da bodo nastali, da izvede svoj načrt izstopa iz dejavnosti prevzetega podjetja ali konča službovanje ali premestitev zaposlencev prevzetega podjetja, niso obveznosti na datum prevzema. Zato prevzemnik ne pripozna teh stroškov kot del uporabe prevzemne metode. Namesto tega prevzemnik pripozna te stroške v računovodskih izkazih po združitvi v skladu z drugimi MSRP.

12. Poleg tega morajo biti opredeljiva pridobljena sredstva in prevzete obveznosti zato, da izpolnjujejo pogoje za pripoznanje kot del uporabe prevzemne metode, del tistega, kar sta prevzemnik in prevzeto podjetje (ali njegovi nekdanji *lastniki)*, izmenjala v transakciji poslovne združitve in ne kot posledica ločene transakcije. Prevzemnik mora pri določanju, katera pridobljena sredstva ali prevzete obveznosti so del izmenjave prevzetega podjetja, in katere, če obstajajo, so posledica ločenih transakcij, ki jih je treba obračunavati v skladu z njihovo naravo in veljavnimi MSRP, uporabiti napotke v 51.–53. členu.

13. Prevzemnikova uporaba načela in pogojev pripoznavanja lahko povzroči pripoznavanje nekaterih sredstev in obveznosti, ki jih prevzeto podjetje prej v svojih računovodskih izkazih ni pripoznalo kot sredstva in obveznosti. Na primer, prevzemnik pripozna pridobljena opredeljiva neopredmetena sredstva, kot je blagovna znamka, patent ali razmerje z odjemalci, ki jih prevzeto podjetje v svojih računovodskih izkazih ni pripoznalo kot sredstva, ker jih je razvilo znotraj podjetja in s tem povezane stroške knjižilo v breme odhodkov.

14. Napotki za pripoznavanje poslovnih najemov in neopredmetenih sredstev so v B28.–B40. členu. 22.–28. člen določa vrste opredeljivih sredstev in obveznosti, ki vključujejo postavke, za katere ta MSRP določa omejene izjeme pri načelu in pogojih pripoznavanja.

Razvrščanje ali določanje pridobljenih opredeljivih sredstev in prevzetih obveznosti v poslovni združitvi

15. Na datum prevzema mora prevzemnik razvrstiti ali določiti opredeljiva pridobljena sredstva in prevzete obveznosti, kot je potrebno za naknadno uporabo drugih MSRP. Prevzemnik mora te razvrstitve ali določitve narediti na podlagi pogodbenih pogojev, gospodarskih okoliščin, poslovnih ali računovodskih usmeritev in drugih ustreznih pogojev, kot obstajajo na datum prevzema.

▼M53

16. V nekaterih okoliščinah MSRP določajo drugačno obračunavanje, odvisno od tega, kako podjetje razvrsti ali določi neko sredstvo ali obveznost. Primeri razvrstitev ali določitev, ki jih mora prevzemnik narediti na podlagi relevantnih pogojev, kot obstajajo na datum prevzema, med drugim vključujejo:

▼M53

(a) razvrstitev nekaterih finančnih sredstev in obveznosti kot merjenih po pošteni vrednosti prek poslovnega izida ali po odplačni vrednosti ali kot finančno sredstvo, merjeno po pošteni vrednosti prek drugega vseobsegajočega donosa v skladu z MSRP 9 *Finančni instrumenti*;

(b) določitev izvedenega finančnega instrumenta kot instrumenta za varovanje pred tveganjem v skladu z MSRP 9; in

(c) oceno, ali je treba vgrajeni izvedeni finančni instrument ločiti od gostiteljske pogodbe v skladu z MSRP 9 (kar je stvar „razvrstitve“, kot ta MSRP uporablja ta izraz).

▼M12

17. Ta MSRP predvideva dve izjemi od načela v 15. členu:

(a) razvrstitev najemne pogodbe bodisi kot poslovni najem bodisi finančni najem v skladu z MRS 17 *Najemi* ter

(b) razvrstitev pogodbe kot zavarovalne pogodbe v skladu z MSRP 4 *Zavarovalne pogodbe.*

Prevzemnik mora te pogodbe razvrstiti na podlagi pogodbenih pogojev in drugih dejavnikov na začetku pogodbe (ali, če so pogoji pogodbe spremenjeni na način, ki bi spremenil njeno razvrstitev, na datum te spremembe, ki je lahko datum prevzema.

Načelo merjenja

18. Prevzemnik mora meriti pridobljena opredeljiva sredstva in prevzete obveznosti po pošteni vrednosti na datum prevzema.

▼M29

19. Prevzemnik za vsako poslovno združitev na datuma prevzema izmeri sestavine neobvladujočih deležev v prevzetem podjetju, ki so sedanji deleži v lastniškem kapitalu in dajejo njihovim lastnikom pravico do sorazmernega deleža v neto sredstvih podjetja v primeru likvidacije po:

(a) pošteni vrednost ali

(b) sedanjem sorazmernem deležu lastniških instrumentov v pripoznanih zneskih opredeljivih neto sredstev prevzetega podjetja.

Vse druge sestavine neobvladujočih deležev se izmerijo po poštenih vrednostih na datum prevzema, razen če MSRP ne zahtevajo druge podlage za merjenje.

▼M33

20. 24.–31. člen določajo vrste prepoznavnih sredstev in obveznosti, ki vključujejo postavke, za katere ta MSRP določa omejene izjeme od načela merjenja.

▼**M12**

Izjeme od načel pripoznavanja ali merjenja

21. Ta MSRP določa omejene izjeme od načel pripoznavanja in merjenja. 22.–31. člen določata postavke, za katere so določene izjeme, in naravo teh izjem. Prevzemnik mora te postavke obračunavati z uporabo zahtev v 22.–31. členu, kar povzroči, da so nekatere postavke:

(a) pripoznane bodisi z uporabo pogojev pripoznavanja in pogojev iz 11. in 12. člena bodisi z uporabo zahtev drugih MSRP, z učinki, ki so drugačni od uporabe načela in pogojev pripoznavanja.

(b) merjene v znesku, ki ni njihova poštena vrednost na datum prevzema.

Izjeme od načela pripoznavanja

Pogojne obveznost

22. MRS 37 *Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva* opredeljuje pogojno obveznost kot:

(a) možna obveza, ki izhaja iz preteklih dogodkov in katere obstoj bo potrdila samo pojavitev ali nepojavitev enega ali več negotovih prihodnjih dogodkov, ki jih podjetje ne obvladuje v celoti, ali

(b) sedanja obveza, ki izhaja iz preteklih dogodkov, vendar se ne pripozna, ker:

(i) ni verjetno, da bo pri poravnavi obveze potreben odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi, ali

(ii) zneska obveze ni mogoče izmeriti dovolj zanesljivo.

23. Zahteve MRS 37 se ne uporabljajo za določanje, katere pogojne obveznosti pripoznati na datum prevzema. Namesto tega mora prevzemnik na datum prevzema pripoznati pogojno obveznost, prevzeto v poslovni združitvi, če je sedanja obveza, ki izhaja iz preteklih dogodkov, in je njeno pošteno vrednost mogoče zanesljivo izmeriti. Zato prevzemnik, v nasprotju z MRS 37, pripozna pogojno obveznost, prevzeto v poslovni združitvi, na datum prevzema, tudi če ni verjetno, da bo pri poravnavi obveze potreben odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi. 56. člen daje napotke o kasnejšem obračunavanju pogojnih obveznosti.

Izjeme od načela pripoznavanja in načela merjenja

Davki iz dobička

24. Prevzemnik mora pripoznati in meriti odloženo terjatev za davek ali obveznost za davek, ki izhaja iz pridobljenih sredstev in prevzetih obveznosti v poslovni združitvi v skladu z MRS 12 *Davek iz dobička.*

▼**M12**

25. Prevzemnik mora obračunavati možne davčne učinke začasnih razlik in prenose prevzetega podjetja v naslednje obdobje, ki obstajajo na datum preveza ali so posledica prevzema v skladu z MRS 12.

Zaslužki zaposlencev

26. Prevzemnik mora pripoznati in meriti obveznost (ali sredstvo, če obstaja), povezano z dogovori prevzetega podjetja o zaslužkih zaposlencev v skladu z MRS 19 *Zaslužki zaposlencev*.

Odškodninska sredstva

27. Prodajalec v poslovni združitvi lahko pogodbeno zahteva od prevzemnika odškodnino za izid možnih izgub ali negotovosti, povezanih z vsemi ali z delom določenega sredstva ali obveznosti. Na primer, prodajalec lahko od prevzemnika zahteva odškodnino za izgube nad določenim zneskom za obveznost, ki izhaja iz določenega nepredvidljivega primera; z drugimi besedami, prodajalec jamči, da prevzemnikova obveznost ne bo presegla določenega zneska. Zato prevzemnik pridobi odškodninsko sredstvo. Prevzemnik mora pripoznati odškodninsko sredstvo ob istem času kot pripozna odškodninsko postavko, merjeno na enaki podlagi kot odškodninska postavka, ob upoštevanju potrebe po popravkih vrednosti za zneske, katerih izterjava ni več verjetna. Zato mora prevzemnik, če se odškodnina nanaša na sredstvo ali obveznost, pripoznano na datum prevzema in merjeno po pošteni vrednosti na datum prevzema, pripoznati odškodninsko sredstvo na datum prevzema, merjeno po pošteni vrednosti na datum prevzema. Za odškodninsko sredstvo, merjeno po pošteni vrednosti, so učinki negotovosti o prihodnjem denarnem toku zaradi unovčljivosti vključeni v mero poštene vrednosti in ločeni popravek vrednosti ni potreben (B41. člen podaja napotke za uporabo).

28. V nekaterih okoliščinah se odškodnina lahko nanaša na sredstvo ali obveznost, ki je izjema od načela pripoznavanja ali merjenja. Na primer, odškodnina se lahko nanaša na pogojno obveznost, ki ni pripoznana na datum prevzema, ker na ta datum njegove poštene vrednosti ni mogoče zanesljivo izmeriti. Odškodnina se lahko nanaša tudi na sredstvo ali obveznost, ki na primer izhaja iz zaslužkov zaposlencev in se meri na drugi podlagi in ne po pošteni vrednosti na datum prevzema. V takih okoliščinah je odškodninsko sredstvo treba pripoznati in meriti s pomočjo predpostavk, ki so skladne s predpostavkami, ki se uporabljajo za merjenje odškodninske postavke, ob upoštevanju ocene poslovodstva o unovčljivosti odškodninskega sredstva in morebitnih pogodbenih omejitev odškodninskega zneska. V 57. členu so napotki za kasnejše obračunavanje odškodninskega sredstva.

Izjeme od načela merjenja

Ponovno pridobljene pravice

▼**M33**

29. Prevzemnik mora meriti vrednost ponovno pridobljene pravice, pripoznane kot neopredmeteno sredstvo na podlagi preostalih pogodbenih pogojev povezane pogodbe, ne glede na to, ali bi udeleženci na trgu razmišljali o možnih pogodbenih obnovah pri merjenju njene poštene vrednosti. Napotki za uporabo so v B35. in B36. členu.

▼M29

Plačilne transakcije na podlagi delnic

30. Prevzemnik v skladu z metodo MSRP 2 *Plačilo na podlagi delnic* na datum prevzema izmeri obveznost ali kapitalski instrument v zvezi s plačilnimi transakcijami na podlagi delnic prevzetega podjetja ali nadomestitvijo plačilnih transakcij na podlagi delnic prevzetega podjetja s plačilnimi transakcijami na podlagi delnic prevzemnika. (Ta MSRP se nanaša na rezultat te metode kot „na tržni meri temelječo“ plačilno transakcijo na podlagi delnic.)

▼M12

Sredstva za prodajo

31. Prevzemnik mora meriti pridobljeno nekratkoročno sredstvo (ali skupino za odtujitev), ki je bila razvrščena med sredstva za prodajo na datum prevzema v skladu z MSRP 5 *Nekratkoročna sredstva za prodajo in ustavljeno poslovanje* po pošteni vrednosti, zmanjšani za stroške prodaje v skladu s 15.–18. členom tega MSRP.

Pripoznavanje in merjenje dobrega imena ali dobička pri izpogajanem nakupu

32. Prevzemnik mora pripoznati dobro ime na datum prevzema kot presežek (a) nad (b) spodaj:

(a) skupek:

(i) prenesenega nadomestila, merjenega v skladu s tem MSRP, ki ponavadi zahteva pošteno vrednost na datum prevzema (glejte 37. člen),

(ii) zneska neobvladujočega deleža v prevzetem podjetju, merjenega v skladu s tem MSRP, ter

(iii) v poslovni združitvi, izvedeni v več stopnjah (glejte 41. in 42. člen), poštene vrednosti prejšnjega prevzemnikovega *deleža v lastniškem kapitalu* prevzetega podjetja na datum prevzema.

(b) čisti zneski pridobljenih opredeljivih sredstev in prevzetih obveznosti na datum prevzema, merjeni v skladu s tem MSRP.

33. V poslovni združitvi, v kateri prevzemnik in prevzeto podjetje (ali njegovi nekdanji lastniki) izmenjajo samo deleže v lastniškem kapitalu, je morebiti poštena vrednost deležev v lastniškem kapitalu prevzetega podjetja na datum prevzema lahko merljiva bolj zanesljivo kot poštena vrednost prevzemnikovih deležev v lastniškem kapitalu na datum prevzema. Če je tako, mora prevzemnik določiti znesek dobrega imena in namesto poštene vrednosti prenesenih deležev v lastniškem kapitalu na datum prevzema uporabiti pošteno vrednost deležev v lastniškem kapitalu prevzetega podjetja na datum prevzema. ►M33 Pri določanju dobrega imena v poslovni združitvi, pri kateri ni prenesenih nadomestil, mora prevzemnik namesto poštene vrednosti prenesenih nadomestil na datum prevzema (glej 32.(a)(i) člen) uporabiti pošteno vrednost prevzemnikovih deležev v lastniškem kapitalu prevzetega podjetja na datum prevzema. ◄ Napotki za uporabo so v B46.–B49. členu.

▼**M12**

Izpogajani nakupi

34. Prevzemnik občasno opravi izpogajan nakup, ki je poslovna združitev, v kateri znesek iz 32.(b) člena presega skupek zneskov, določenih v 32.(a) členu. Če ta presežek ostane po uporabi zahtev iz 36. člena, mora prevzemnik pripoznati nastali dobiček v poslovnem izidu na datum prevzema. Dobiček je treba pripisati prevzemniku.

35. Izpogajan nakup se na primer lahko zgodi, ko je poslovna združitev prisilna prodaja, v kateri prodajalec deluje pod prisilo. Vendar izjeme pri pripoznanju ali merjenju za določene postavke, obravnavane v 22.–31. členu tudi lahko povzročijo pripoznanje dobička (ali spremembo zneska pripoznanega dobička) od izpogajanega nakupa.

36. Prevzemnik mora pred pripoznanjem dobička od izpogajanega nakupa ponovno presoditi, ali je pravilno opredelil vsa pridobljena sredstva in vse prevzete obveznosti, in pripoznati vsa dodatna sredstva ali obveznosti, opredeljene v tem pregledu. Nato mora prevzemnik pregledati postopke, ki se uporabljajo za merjenje zneskov, za katere ta MSRP zahteva pripoznanje na datum prevzema za:

(a) pridobljena opredeljiva sredstva in prevzete obveznosti,

(b) neobvladujoč delež v prevzetem podjetju, če obstaja,

(c) za poslovno združitev, izvedeno v več stopnjah, prejšnji prevzemnikov delež v lastniškem kapitalu prevzetega podjetja ter

(d) preneseno nadomestilo.

Cilj tega pregleda je zagotoviti, da merjeno ustrezno odraža nadomestilo vseh razpoložljivih informacij na datum prevzema.

Preneseno nadomestilo

37. Nadomestilo, preneseno v poslovni združitvi, je treba meriti po pošteni vrednosti, ki se izračuna kot vsota poštenih vrednosti na datum prevzema sredstev, ki jih je prenesel prevzemnik, obveznosti, ki prevzemniku nastanejo do nekdanjih lastnikov prevzetega podjetja, in deležev v lastniškem kapitalu, ki jih izda prevzemnik. (Vendar je treba vsak del prevzemnikovega plačila na podlagi delnic v zamenjavo za plačila, ki jih imajo zaposlenci prevzetega podjetja, ki je vključeno v preneseno nadomestilo v poslovni združitvi, meriti v skladu s 30. členom in ne po pošteni vrednosti). Primeri možnih oblik nadomestila so denar, druga sredstva, poslovni subjekt ali odvisno podjetje prevzemnika, *pogojno nadomestilo*, navadni ali prednostni kapitalski instrumenti, opcije, nakupni boni in deleži članov *vzajemnih podjetij*.

▼M12

38. Preneseno nadomestilo lahko vključuje prevzemnikova sredstva ali obveznosti, katerih knjigovodske vrednosti se razlikujejo od njihovih poštenih vrednosti na datum prevzema (na primer nedenarna sredstva ali poslovni subjekt prevzemnika). Če je tako, mora prevzemnik ponovno izmeriti prenesena sredstva ali obveznosti po njihovih poštenih vrednostih na datum prevzema in morebitni nastali dobiček ali izgubo pripoznati v poslovnem izidu. Včasih pa prenesena sredstva ali obveznosti po poslovni združitvi ostanejo v združenem podjetju (na primer zato, ker so bila sredstva ali obveznosti prenesena v prevzeto podjetje in ne njegovim nekdanjim lastnikom) in zato prevzemnik zadrži obvladovanje nad njimi. V takšnem primeru mora prevzemnik ta sredstva in obveznosti meriti po njihovi knjigovodski vrednosti neposredno pred datumom prevzema in dobička ali izgube iz sredstev ali obveznosti, ki jih obvladuje pred in po poslovni združitvi, ne pripozna v poslovnem izidu.

Pogojno nadomestilo

39. Nadomestilo, ki ga prevzemnik prenese v zamenjavo za prevzeto podjetje, vključuje sredstvo ali obveznost, ki je posledica dogovora o pogojnem nadomestilu (glejte 37. člen). Prevzemnik mora pripoznati pošteno vrednost pogojnega nadomestila na datum prevzema kot del nadomestila, prenesenega v zamenjavo za prevzeto podjetje.

▼M43

40. Prevzemnik mora razvrstiti obvezo za plačilo pogojnega nadomestila, ki ustreza opredelitvi finančnega instrumenta, kot finančno obveznost ali kot lastniški kapital na podlagi opredelitve kapitalskega instrumenta in finančne obveznosti iz 11. člena MRS 32 *Finančni instrumenti: predstavljanje*. Prevzemnik mora kot sredstvo razvrstiti pravico do vrnitve predhodno prenesenega nadomestila, če so izpolnjeni določeni pogoji. Člen 58 daje napotke o kasnejšem obračunavanju pogojnega nadomestila.

▼M12

Dodatni napotki za uporabo prevzemne metode za določene vrste poslovnih združitev

Poslovna združitev, izvedena v več stopnjah

41. Prevzemnik včasih pridobi obvladovanje nad prevzetim podjetjem, v katerem je neposredno pred datumom prevzema imel delež v lastniškem kapitalu. Na primer, 31. decembra 20X1 ima podjetje A v podjetju B 35-odstotni neobvladujoči delež v lastniškem kapitalu. Na ta datum podjetje A kupi dodatni 40-odstotni delež v podjetju B, s čimer si pridobi obvladovanje podjetja B. Ta MSRP tako transakcijo imenuje poslovna združitev, izvedeno v več stopnjah, včasih pa se imenuje tudi postopni prevzem.

▼M53

42. V poslovni združitvi, izvedeni v več stopnjah, mora prevzemnik ponovno izmeriti pošteno vrednost prejšnjega deleža v lastniškem kapitalu prevzetega podjetja na datum prevzema in morebitni nastali dobiček ali izgubo pripoznati v poslovnem izidu ali drugem vseobsegajočem donosu, kakor je ustrezno. Prevzemnik je v prejšnjih poročevalskih obdobjih morda pripoznaval spremembe vrednosti svojega deleža v lastniškem kapitalu prevzetega podjetja v drugem vseobsegajočem donosu. Če je tako, je treba znesek, ki je bil pripoznan v drugem vseobsegajočem donosu, pripoznati na isti podlagi, kot če bi prevzemnik neposredno odtujil prejšnji prevzemnikov delež v lastniškem kapitalu.

▼M12

Poslovna združitev, izvedena brez prenosa nadomestila

43. Prevzemnik včasih pridobi obvladovanje nad prevzetim podjetjem brez prenosa nadomestila. Za te poslovne združitve se uporablja nakupna metoda. Take okoliščine vključujejo:

(a) Prevzeto podjetje odkupi zadostno število lastnih delnic za obstoječega naložbenika (prevzemnika), da pridobi obvladovanje.

(b) Potečejo manjšinske pravice veta, ki so prej prevzemniku preprečevale obvladovanje prevzetega podjetja, v katerem je prevzemnik imel večinske glasovalne pravice.

(c) Prevzemnik in prevzeto podjetje se dogovorita, da bosta svoji podjetji združila samo s pogodbo. Prevzemnik ne prenese nobenega nadomestila v zamenjavo za obvladovanje prevzetega podjetja in v prevzetem podjetju nima, ne na datum prevzema, ne prej, nobenega deleža v lastniškem kapitalu. Med primere poslovne združitve, izvedene samo s pogodbo, sodi združevanje dveh podjetij v glaven dogovor ali oblikovanje podjetja, ki nastopa na dveh borzah.

44. V poslovni združitvi, izvedeni samo s pogodbo, mora prevzemnik lastnikom prevzetega podjetja pripisati znesek čistih sredstev prevzetega podjetja, pripoznan v skladu s tem MSRP. Z drugimi besedami, deleži v lastniškem kapitalu prevzetega podjetja, ki jih imajo stranke, ki niso prevzemnik, so neobvladujoči delež v prevzemnikovih računovodskih izkazih po združitvi, tudi če je posledica tega, da so vsi deleži v lastniškem kapitalu prevzetega podjetja pripisani neobvladujočemu deležu.

Obdobje merjenja

45. Če je bilo začetno obračunavanje poslovne združitve ob koncu poročevalnega obdobja, v katerem je prišlo do združitve, nepopolno, mora prevzemnik v svojih računovodskih izkazih poročati začasne zneske za postavke, za katere je obračunavanje nepopolno. V obdobju merjenja mora prevzemnik za nazaj prilagoditi začasne zneske, pripoznane na datum prevzema, da odražajo nove informacije o dejstvih in okoliščinah, ki so obstajali na datum prevzema in bi, če bi bili poznani, vplivali na merjenje zneskov, pripoznanih na ta datum. V obdobju merjenja mora prevzemnik pripoznati tudi dodatna sredstva ali obveznosti, če pridobi nove informacije o dejstvih in okoliščinah, ki so obstajali na datum prevzema in bi, če bi bili poznani, vplivali na merjenje zneskov, pripoznanih na ta datum. Obdobje merjenja se konča takoj, ko prevzemnik prejme informacije, ki jih je iskal o dejstvih in okoliščinah, ki so obstajali na datum prevzema, ali izve, da ni mogoče dobiti več informacij. Vendar obdobje merjenja ne sme biti daljše od enega leta po datumu prevzema.

46. Obdobje merjenja je obdobje po datumu prevzema, v katerem prevzemnik lahko prilagodi začasne zneske, pripoznane za poslovno združitev. Obdobje merjenja daje prevzemniku dovolj časa za pridobivanje informacij, ki so potrebne za opredelitev in merjenje naslednjega na datum prevzema v skladu z zahtevami tega MSRP:

(a) pridobljenih opredeljivih sredstev, prevzetih obveznosti in neobvladujočega deleža v prevzetem podjetju,

▼**M12**

(b) nadomestila, prenesenega za prevzeto podjetje (ali drugega zneska, ki se uporablja za merjenje dobrega imena),

(c) za poslovno združitev, izvedeno v več stopnjah, prejšnjega prevzemnikovega deleža v lastniškem kapitalu prevzetega podjetja ter

(d) dobrega imena ali dobička, ki je posledica izpogajanega nakupa.

47. Prevzemnik mora upoštevati vse ustrezne dejavnike, ko določa, ali bi bilo treba zaradi informacij, pridobljenih po datumu prevzema, prilagoditi začasne pripoznane zneske ali pa so te informacije posledica dogodkov, ki so se zgodili po datumu prevzema. Med ustrezne dejavnike spada datum pridobitve dodatnih informacij in ali prevzemnik lahko opredeli razlog za spremembo začasnih zneskov. Informacije, pridobljene kmalu po datumu prevzema, bolj verjetno odražajo okoliščine, ki so obstajale na datum prevzema, kot informacije, pridobljene veliko mesecev pozneje. ►**M33** Na primer, če se ni vmes zgodilo kaj, kar vpliva na pošteno vrednost sredstva, prodaja tega sredstva tretji osebi kmalu po datumu prevzema za znesek, ki se zelo razlikuje od njegove začasne poštene vrednosti, izmerjene na ta datum, verjetno pomeni napako v začasnem znesku. ◄

48. Prevzemnik pripozna povečanje (zmanjšanje) začasne vrednosti, pripoznane za opredeljivo sredstvo (obveznost) s pomočjo zmanjšanja (povečanja) dobrega imena. Vendar nove informacije, pridobljene v obdobju merjenja, lahko včasih povzročijo prilagoditev začasne vrednosti več kot enega sredstva ali obveznosti. Na primer, prevzemnik je morebiti prevzel obveznost za plačilo odškodnine v zvezi z nesrečo v enem od obratov prevzetega podjetja, ki jo deloma ali v celoti krije polica škodnega zavarovanja prevzetega podjetja. Če prevzemnik v obdobju merjenja pridobi nove informacije o pošteni vrednosti te obveznosti na datum prevzema, se prilagoditev dobrega imena, ki je posledica spremembe začasnega zneska, pripoznanega za obveznost, pobota (v celoti ali deloma) z ustrezno prilagoditvijo dobrega imena, ki je posledica spremembe začasnega zneska, pripoznanega za terjatve do zavarovatelja.

49. V obdobju merjenja mora prevzemnik pripoznati prilagoditve začasnih zneskov, kot da bi bilo obračunavanje poslovne združitve na datum prevzema zaključeno. Tako mora prevzemnik po potrebi popraviti primerjalne informacije za prejšnja obdobja, predstavljene v računovodskih izkazih, vključno s spremembami amortizacije ali drugih učinkov na poslovni izid, pripoznanih pri zaključevanju začetnega obračunavanja.

50. Ko se obdobje merjenja konča, mora prevzemnik popraviti obračunavanje poslovne združitve samo, da popravi napako v skladu z MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake.*

▼M12

Določanje, kaj je del transakcije poslovne združitve

51. Prevzemnik in prevzeto podjetje sta lahko že pred začetkom pogajanj za poslovno združitev imela odnos ali drug dogovor ali pa sta med pogajanji sklenila dogovor, ki je ločen od poslovne združitve. V obeh primerih mora prevzemnik opredeliti vse zneske, ki niso del tistega, kar sta prevzemnik in prevzeto podjetje (ali njegovi nekdanji lastniki) izmenjala v poslovni združitvi, tj. zneske, ki niso del zamenjav za prevzeto podjetje. Prevzemnik mora pripoznati kot del uporabe prevzemne metode samo nadomestilo, preneseno za prevzeto podjetje, in pridobljena sredstva in prevzete obveznosti v zamenjavo za prevzeto podjetje. Ločene transakcije je treba obračunati v skladu z ustreznimi MSRP.

52. Transakcija, ki jo sklene prevzemnik ali je sklenjena v njegovem imenu predvsem v korist prevzemnika ali združenega podjetja, in ne predvsem v korist prevzetega podjetja (ali njegovih nekdanjih lastnikov) pred združitvijo, je verjetno ločena transakcija. Primeri ločenih transakcij, ki ne smejo biti vključeni v uporabo prevzemne metode, so naslednji:

(a) transakcija, ki dejansko poravnava prej obstoječi odnos med prevzemnikom in prevzetim podjetjem,

(b) transakcija, ki nagrajuje zaposlence ali nekdanje lastnike prevzetega podjetja za storitve v prihodnje, ter

(c) transakcija, ki je povračilo prevzetemu podjetju ali njegovim nekdanjim lastnikom plačila stroškov prevzemnika v zvezi s prevzemom.

Napotki za uporabo so v B50.– B62. členu.

Stroški v zvezi s prevzemom

▼M53

53. Stroški v zvezi s prevzemom so stroški, ki jih ima prevzemnik pri poslovni združitvi. Ti stroški vključujejo provizijo za posrednika pri poslu (najditelja posla); honorarje za svetovalne, pravne, računovodske storitve, storitve vrednotenja ter druge strokovne ali svetovalne storitve; splošne upravne stroške, vključno s stroški za vzdrževanje notranjega oddelka za prevzeme; ter stroške registracije in izdaje dolžniških in lastniških vrednostnih papirjev. Prevzemnik mora stroške v zvezi s prevzemom obračunati kot odhodke v obdobjih, ko stroški nastanejo in so storitve prejete, pri čemer obstaja ena izjema. Stroški izdaje dolžniških ali lastniških vrednostnih papirjev se morajo pripoznati v skladu z MRS 32 in MSRP 9.

▼M12

POZNEJŠE MERJENJE IN RAČUNOVODENJE

54. Na splošno mora prevzemnik pozneje meriti in obračunati pridobljena sredstva, prevzete ali nastale obveznosti ter kapitalske instrumente, izdane v poslovni združitvi v skladu z drugimi veljavnimi MSRP za te postavke, odvisno od njihove narave. Vendar ta MSRP daje napotke o poznejšem merjenju in računovodenju za naslednja pridobljena sredstva, prevzete ali nastale obveznosti ter kapitalske instrumente, izdane v poslovni združitvi:

(a) ponovno pridobljene pravice,

(b) pogojne obveznosti, pripoznane na datum prevzema,

(c) odškodninska sredstva ter

▼M12

(d) pogojno nadomestilo.

Napotki za uporabo so v B63. členu.

Ponovno pridobljene pravice

55. Ponovno pridobljena pravica, pripoznana kot neopredmeteno sredstvo, se amortizira za preostalo pogodbeno obdobje pogodbe, s katero je bila pravica podeljena. Prevzemnik, ki pozneje proda ponovno pridobljeno pravico tretji osebi, mora vključiti knjigovodsko vrednost neopredmetenega sredstva v določanje dobička ali izgube pri prodaji.

Pogojne obveznosti

▼M53

56. Po začetnem pripoznanju in dokler obveznost ni poravnana, stornirana ali zastarana, mora prevzemnik meriti pogojno obveznost, pripoznano v poslovni združitvi, po višjem od naslednjih zneskov:

(a) znesku, ki bi se pripoznal v skladu z MRS 37, ali

(b) prvotno pripoznanem znesku, od katerega se po potrebi odšteje kumulativni znesek prihodkov, pripoznanih v skladu z načeli MSRP 15 *Prihodki iz pogodb s kupci*.

Ta zahteva ne velja za pogodbe, ki se obračunavajo v skladu z MSRP 9.

▼M12

Odškodninska sredstva

57. Ob koncu vsakega naslednjega poročevalnega obdobja mora prevzemnik meriti odškodninsko sredstvo, ki je bilo pripoznano na datum prevzema, enako kot odškodninsko obveznost ali sredstvo, ob upoštevanju pogodbenih omejitev glede zneska, in, za odškodninsko sredstvo, ki pozneje ni merjeno po pošteni vrednosti, ocene poslovodstva o unovčljivosti odškodninskega sredstva. Prevzemnik mora odpraviti odškodninsko sredstvo šele takrat, ko sredstvo prevzame, ga proda ali kako drugače zgubi pravico do njega.

Pogojno nadomestilo

▼M53

58. Nekatere spremembe poštene vrednosti pogojnega nadomestila, ki ga prevzemnik pripozna po datumu prevzema, so lahko posledica dodatnih informacij o dejstvih in okoliščinah, ki so obstajale na datum prevzema, ki jih je prevzemnik dobil po navedenem datumu. Take spremembe so prilagoditve obdobja merjenja v skladu s 45.–49. členom. Vendar pa spremembe, ki so posledica dogodkov po datumu prevzema, kot so doseganje ciljnega dobička, doseganje določene cene delnice ali doseganje mejnika v projektu raziskav in razvoja, niso prilagoditve obdobja merjenja. Prevzemnik mora obračunavati spremembe poštene vrednosti pogojnega nadomestila, ki niso prilagoditve obdobja merjenja, na naslednji način:

(a) Pogojno nadomestilo, ki je razvrščeno kot lastniški kapital, se ne sme ponovno meriti in njegovo poznejšo poravnavo je treba obračunati v okviru lastniškega kapitala.

(b) Drugo pogojno nadomestilo, ki:

(i) spada v področje uporabe MSRP 9, je treba meriti po pošteni vrednosti na vsak datum poročanja, spremembe poštene vrednosti pa je treba pripoznati v poslovnem izidu v skladu z MSRP 9;

▼M53

(ii) ne spada v področje uporabe MSRP 9, je treba meriti po pošteni vrednosti na vsak datum poročanja, spremembe poštene vrednosti pa je treba pripoznati v poslovnem izidu.

▼M12

RAZKRIVANJE

59. Prevzemnik mora razkriti informacije, ki omogočajo uporabnikom njegovih računovodskih izkazov, da ocenijo naravo in denarno izražene učinke poslovne združitve, ki se zgodi bodisi:

(a) v sedanjem poročevalnem obdobju, bodisi

(b) po koncu poročevalnega obdobja, vendar preden je bila odobrena izdaja računovodskih izkazov.

60. Za doseganje cilja iz 59. člena mora prevzemnik razkriti informacije, določene v B64.–B66. členu.

61. Prevzemnik mora razkriti informacije, ki omogočajo uporabnikom njegovih računovodskih izkazov, da ocenijo denarno izražene učinke prilagoditev, pripoznanih v sedanjem poročevalnem obdobju, ki se nanašajo na poslovne združitve, do katerih je prišlo v obdobju ali v prejšnjih obdobjih poročanja.

62. Za doseganje cilja iz 61. člena mora prevzemnik razkriti informacije, določene v B67. členu.

63. Če določena razkritja, ki jih zahteva ta MSRP in drugi MSRP, ne dosegajo ciljev, določenih v 59. in 61. členu, mora prevzemnik razkriti kakršnekoli dodatne informacije, ki so potrebne za doseganje teh ciljev.

DATUM UVELJAVITVE IN PREHOD

Datum uveljavitve

64. Ta MSRP je treba uporabljati za naprej za poslovne združitve, katerih datum prevzema je ob začetku prvega letnega poročevalnega obdobja, ki se začne 1. julija 2009 ali pozneje, ali med tem obdobjem. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Vendar je treba ta MSRP uporabljati samo na začetku letnega poročevalnega obdobja, ki se začne 30. junija 2007 ali pozneje. Če podjetje uporablja ta MSRP pred 1. julijem 2009, mora to dejstvo razkriti in hkrati uporabljati MRS 27 (kakor ga je leta 2008 spremenil Upravni odbor za mednarodne računovodske standarde).

▼M29

64B. Z *Izboljšavami MSRP*, ki so bile izdane maja 2010, so bili spremenjeni 19., 30. in B.56 člen ter dodana B.62A in B.62B člen. Podjetje mora uporabljati navedene spremembe za letna obdobja, ki se začnejo 1. julija 2010 ali pozneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporabi te spremembe za zgodnejše obdobje, mora to razkriti. Uporaba bi morala biti za naprej od datuma, ko je podjetje prvič uporabilo ta MSRP.

64C. Z *Izboljšavami MSRP*, ki so bile izdane maja 2010, so bili dodani 65.A–65.E členi. Podjetje uporablja navedene spremembe za letna obdobja, ki se začnejo 1. julija 2010 ali pozneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporabi te spremembe za zgodnejše obdobje, mora to razkriti. Spremembe se uporabljajo za salde zneskov, katerih plačilo je odvisno od prihodnjih dogodkov, ki izhajajo iz poslovnih združitev z datumom prevzema pred uporabo tega MSRP, kakor je bil izdan leta 2008.

▼M32

64E. Z MSRP 10, ki je bil izdan maja 2011, so bili spremenjeni 7., B13. in B63.(e) člen ter Priloga A. Podjetje mora uporabiti navedene spremembe, kadar uporablja MSRP 10.

▼M33

64F. Z MSRP 13 *Merjenje poštene vrednosti*, ki je bil izdan maja 2011, so bili spremenjeni 20., 29., 33., 47. člen, opredelitev poštene vrednosti v Prilogi A ter B22., B40., B43.–B46., B49. in B64. člen. Podjetje mora uporabiti navedene spremembe, kadar uporablja MSRP 13.

▼M38

64G. *Naložbena podjetja* (spremembe MSRP 10, MSRP 12 in MRS 27), izdano oktobra 2012, spremenjen 7. člen in dodan 2.A člen. Podjetje navedene spremembe uporablja za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2014 ali pozneje. Uporaba sprememb *Naložbena podjetja* pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje navedene spremembe uporabi pred tem datumom, vse spremembe, vključene v *Naložbena podjetja*, uporablja hkrati.

▼M43

64I. *Cikel letnih izboljšav MSRP 2010–2012*, ki je bil izdan decembra 2013, je spremenil 40. in 58. člen ter dodal 67.A člen ter z njim povezan naslov. Podjetje mora uporabljati navedeno spremembo za naprej za poslovne združitve, za katere je datum prevzema 1. julija 2014 ali po tem datumu. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Podjetje lahko uporabi spremembo prej pod pogojem, da sta bila uporabljena tudi MSRP 9 in MRS 37 (oba kakor sta bila spremenjena s *Ciklom letnih izboljšav MSRP 2010–2012*). Če podjetje to spremembo uporabi prej, mora to razkriti.

▼M42

64J. *Cikel letnih izboljšav MSRP 2011–2013*, ki je bil izdan decembra 2013, je spremenil 2.(a) člen. Podjetje mora uporabiti navedeno spremembo za naprej za letna obdobja, ki se začnejo 1. julija 2014 ali pozneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje to spremembo uporabi za zgodnejše obdobje, mora to razkriti.

▼M52

64K. Z MSRP 15 – *Prihodki iz pogodb s kupci*, izdanim maja 2014, je bil spremenjen 56. člen. Podjetje mora uporabljati navedeno spremembo, kadar uporablja MSRP 15.

▼M53

64L. Z MSRP 9, kakor je bil izdan julija 2014, so bili spremenjeni 16., 42., 53., 56., 58. in B41. člen ter izbrisani 64.A, 64.D in 64.H člen. Podjetje mora uporabljati navedene spremembe, kadar uporablja MSRP 9.

▼M12

Prehod

65. Sredstev in obveznosti, ki izhajajo iz poslovnih združitev z datumom prevzema pred uporabo tega MSRP, se ob uporabi tega MSRP ne prilagodi.

▼M29

65A. Saldi zneskov, katerih plačilo je odvisno od prihodnjih dogodkov, ki izhajajo iz poslovnih združitev z datumi prevzema pred prvo uporabo tega MSRP, kakor je bil izdan leta 2008, se ob prvi uporabi tega MSRP ne prilagodijo. 65.B–65.E členi se za te salde uporabljajo v naslednjem obračunskem obdobju. 65.B–65.E členi se ne uporabljajo za obračun saldov zneskov, katerih plačilo je odvisno od prihodnjih

▼M29

dogodkov, ki izhajajo iz poslovnih združitev z datumi prevzema od prve uporabe tega MSRP, kakor je bil izdan leta 2008, naprej. V 65.B–65.E členih se poslovna združitev nanaša izključno na poslovne združitve z datumom prevzema pred uporabo tega MSRP, kakor je bil izdan leta 2008.

65B. Če sporazum o poslovni združitvi omogoča prilagoditev nabavne vrednosti združitve odvisno od prihodnjih dogodkov, prevzemnik vključi znesek prilagoditve v stroške združitve na dan prevzema, če je prilagoditev verjetna in je znesek mogoče zanesljivo izmeriti.

65C. Sporazum o poslovni združitvi lahko dovoljuje prilagoditve nabavne vrednosti združitve v odvisnosti od enega ali več prihodnjih dogodkov. Prilagoditev je lahko na primer odvisna od določene ravni dobička, ki je ohranjen ali dosežen v prihodnjih obdobjih, ali od ohranitve tržne cene izdanih instrumentov. Ob začetnem obračunu združitve je navadno mogoče oceniti znesek vsake prilagoditve ne da bi zmanjšali zanesljivost informacije, tudi če obstaja določena raven negotovosti. Če se dogodki v prihodnosti ne zgodijo ali je potreben popravek prilagoditve, se temu ustrezno prilagodi nabavna vrednost poslovne združitve.

65D. Če sporazum o poslovni združitvi predvideva takšno prilagoditev, pa se 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.

65E. V nekaterih okoliščinah mora prevzemnik pozneje še nekaj doplačati prodajalcu kot nadomestilo za padec vrednosti danih sredstev, izdanih kapitalskih instrumentov ali obveznosti, ki nastanejo oz. jih prevzame prevzemnik v zameno za oblast nad prevzetim podjetjem. To se zgodi npr., če je prevzemnik jamčil tržno ceno kapitalskih ali dolžniških instrumentov, izdanih kot del nabavne vrednosti poslovne združitve, in mora izdati dodatne kapitalske ali dolžniške instrumente za doseganje prvotno ugotovljene nabavne vrednosti. V takšnih primerih se ne pripozna povečanje nabavne vrednosti poslovne združitve. V primeru kapitalskih instrumentov se poštena vrednost dodatnega plačila pobota z enakim zmanjšanjem vrednosti, pripisane prvotno izdanim instrumentom. V primeru dolžniških instrumentov se dodatno plačilo šteje za zmanjšanje premije ali povečanje popusta pri prvi izdaji.

▼M12

66. Podjetje, kot je vzajemno podjetje, ki še ni uporabilo MSRP 3 in je imelo eno ali več poslovnih združitev, ki so bile obračunane s pomočjo nakupne metode, mora uporabiti določbe prehoda iz B68. in B69. člena.

Davki iz dobička

67. Za poslovne združitve z datumom prevzema pred uporabo tega MSRP mora prevzemnik uporabiti zahteve 68. člena MRS 12, kakor je spremenjen s tem MSRP, za naprej. To pomeni, da prevzemnik ne sme prilagoditi obračunavanja prejšnjih poslovnih združitev za prej pripoznane spremembe v pripoznanih odloženih terjatvah za davek. Vendar mora prevzemnik od datuma uporabe tega MSRP pripoznati spremembe v pripoznanih odloženih terjatvah za davek kot prilagoditev v poslovnem izidu (ali, če tako zahteva MRS 12, izven poslovnega izida).

▼M43

SKLICEVANJA NA MSRP 9

67A. Če podjetje uporablja ta standard, vendar še ne uporablja MSRP 9, vsako sklicevanje na MSRP 9 pomeni sklicevanje na MRS 39.

▼M12

Razveljavitev MSRP 3 (2004)

68. Ta MSRP nadomešča MSRP 3 *Poslovne združitve* (kakor je bil izdan leta 2004).

Priloga A

Opredeljeni izrazi

Ta priloga je sestavni del MSRP.

prevzeto podjetje	Poslovni subjekt ali poslovni subjekti, v katerih **prevzemnik** pridobi obvladovanje nad prevzetim podjetjem v **poslovni združitvi**
prevzemnik	Podjetje, ki pridobi obvladovanje nad **prevzetim podjetjem**.
datum prevzema	Datum, na katerega **prevzemnik** začne obvladovati **prevzeto podjetje.**
poslovni subjekt	Povezani niz aktivnosti in sredstev, s katerimi se lahko ravna in o katerih se odloča z namenom zagotavljanja donosa v obliki dividend, nižjih stroškov ali drugih gospodarskih koristi neposredno naložbenikom ali drugim lastnikom, članom ali udeležencem.
poslovna združitev	Transakcija ali drug poslovni dogodek, v katerem **prevzemnik** pridobi obvladovanje enega ali več **poslovnih subjektov**. Transakcije, ki se včasih imenujejo „prave spojitve“ ali „spojitve enakih“ so v tem MSRP tudi **poslovne združitve**.
pogojno nadomestilo	Običajno obveza **prevzemnika,** da prenese dodatna sredstva ali **deleže v lastniškem kapitalu** nekdanjim lastnikom **prevzetega podjetja** kot del zamenjave za **obvladovanje prevzetega podjetja**, če se zgodijo določeni prihodnji dogodki ali če so izpolnjeni določeni pogoji. Vendar lahko pogojno nadomestilo **prevzemniku** tudi daje pravico do povračila prej prenesenega nadomestila, če so izpolnjeni določeni pogoji.

▼M32

_____

▼M12

deleži v lastniškem kapitalu	Za namene tega MSRP se *deleži v lastniškem kapitalu* uporabljajo na široko in pomenijo deleže v lastniškem kapitalu podjetja v lasti naložbenika in deleže lastnika, člana ali udeleženca v **vzajemnih podjetjih.**

▼M33

poštena vrednost	je cena, ki bi se prejela za prodajo sredstva ali plačala za prenos obveznosti v redni transakciji med udeleženci na trgu na datum merjenja. (Glej MSRP 13.)

▼**M12**

dobro ime	Sredstvo, ki predstavlja prihodnje gospodarske koristi, ki izhajajo iz drugih sredstev, pridobljenih v **poslovni združitvi,** ki niso posamično opredeljena in ločeno pripoznana.
opredeljiv	Sredstvo je *opredeljivo,* če bodisi: (a) je ločljivo, tj. da ga je mogoče ločiti ali oddvojiti od podjetja in prodati, prenesti, dati zanj licenco, ga dati v najem ali zamenjati, bodisi posamično bodisi skupaj s povezano pogodbo, opredeljivim sredstvom ali obveznostjo, ne glede na to, ali podjetje to tudi namerava storiti, bodisi (b) izhaja iz pogodbenih ali drugih pravnih pravic, ne glede na to, ali so te pravice prenosljive ali ločljive od podjetja oz. od drugih pravic in obvez.
neopredmeteno sredstvo	Opredeljivo nedenarno sredstvo brez fizičnega obstoja.
vzajemno podjetje	Podjetje, ki ni podjetje v lasti naložbenika, ki svojim **lastnikom**, članom ali udeležencem zagotavlja dividende, nižje stroške ali druge gospodarske koristi. Vzajemna podjetja so na primer vzajemna zavarovalnica, kreditna zadruga in zadruge.
neobvladujoči delež	Lastniški kapital v odvisnem podjetju, ki ga ni mogoče neposredno ali posredno pripisati obvladujočemu podjetju.
lastniki	Za namene tega MSRP se *lastniki* uporablja široko in vključuje imetnike **deležev v lastniškem kapitalu** podjetij v lasti naložbenika ter lastnike, člane ali udeležence v **vzajemnih podjetjih.**

Priloga B

Napotki za uporabo

Ta priloga je sestavni del MSRP.

POSLOVNE ZDRUŽITVE PODJETIJ POD SKUPNIM UPRAVLJANJEM (UPORABA 2.(c) ČLENA)

B1 Ta MSRP se ne uporablja za poslovne združitve podjetij ali poslovnih subjektov pod skupnim upravljanjem. Poslovna združitev, ki vključuje podjetja ali poslovne subjekte pod skupnim upravljanjem, je poslovna združitev, v kateri vsa podjetja ali poslovne subjekte, ki se združujejo, na koncu upravlja ena in ista stranka oz. stranke tako pred kot po poslovni združitvi, pri čemer to upravljanje ni prehodno.

▼**M12**

B2 Šteje se, da skupina posameznikov obvladuje podjetje, če imajo, na podlagi pogodbenih sporazumov, kolektivno pooblastilo, da določajo njegove finančne in poslovne usmeritve z namenom pridobivanja koristi od aktivnosti podjetja. Zatorej je poslovna združitev izven področja tega MSRP, če ima ista skupina posameznikov, na podlagi pogodbenih sporazumov, končno kolektivno pooblastilo določanja finančnih in poslovnih usmeritev vsakega od podjetij, ki se združujejo, z namenom pridobivanja zaslužkov od njihovih aktivnosti in to končno kolektivno pooblastilo ni prehodno.

B3 Podjetje lahko obvladuje posameznik ali skupina posameznikov, ki nastopa skupaj na podlagi pogodbenega sporazuma, za tega posameznika ali skupino posameznikov pa lahko ne veljajo zahteve MSRP glede računovodskega poročanja. Zatorej ni potrebno, da so podjetja, ki se združujejo, vključena v iste konsolidirane računovodske izkaze, da bi se poslovna združitev štela za združitev, ki vključuje podjetja pod skupnim upravljanjem.

B4 Obseg neobvladujočih deležev v vsakem od podjetij, ki se združujejo, pred in po poslovni združitvi ni koristna za določitev, ali združitev vključuje podjetja pod skupnim upravljanjem. Podobno tudi dejstvo, da je eno od podjetij, ki se združujejo, odvisno podjetje, ki je bilo izključeno iz konsolidiranih računovodskih izkazov, ni pomembno za določitev, ali združitev vključuje podjetja pod skupnim upravljanjem.

OPREDELITEV POSLOVNE ZDRUŽITVE (UPORABA 3. ČLENA)

B5 Ta MSRP opredeljuje poslovno združitev kot transakcijo ali drug poslovni dogodek, v katerem prevzemnik pridobi obvladovanje enega ali več poslovnih subjektov. Prevzemnik lahko prevzame obvladovanje prevzetega podjetja na več različnih načinov, na primer:

(a) s prenosom denarja, denarnih ustreznikov ali drugih sredstev (vključno s čistimi sredstvi, ki predstavljajo poslovni subjekt),

(b) z nastankom obveznosti,

(c) z izdajanjem deležev v lastniškem kapitalu,

(d) z zagotavljanjem več kot ene vrste nadomestila, ali

(e) brez prenosa nadomestila, vključno samo na podlagi pogodbe (glejte 43. člen).

B6 Poslovna združitev ima lahko različen ustroj zaradi pravnih, davčnih ali drugih razlogov, ki vključujejo med drugim tudi:

(a) eden ali več poslovnih subjektov postanejo odvisna podjetja prevzemnika ali pa so čista sredstva enega ali več poslovnih subjektov pravno spojena s prevzemnikom,

(b) eno podjetje, ki se združuje, prenese svoja čista sredstva ali njegovi lastniki prenesejo svoje deleže v lastniškem kapitalu v drugo podjetje, ki se združuje, ali njegovim lastnikom,

▼**M12**

(c) vsa podjetja, ki se združujejo, prenesejo svoja čista sredstva ali lastniki prenesejo svoje deleže v lastniškem kapitalu v novo oblikovano podjetje (ki se včasih imenuje transakcija kopičenja ali sestavljanja), ali

(d) skupina nekdanjih lastnikov enega od podjetij, ki se združujejo, pridobi obvladovanje združenega podjetja.

OPREDELITEV POSLOVNEGA SUBJEKTA (UPORABA 3. ČLENA)

B7 Poslovni subjekt ponavadi zajema vložke in postopke, ki se uporabljajo za te vložke, ki lahko ustvarjajo izložke. Čeprav imajo poslovni subjekti običajno izložke, izložki niso potrebni, da se povezani niz obravnava kot poslovni subjekt. Trije elementi poslovnega subjekta so opredeljeni takole:

(a) **Vložek:** Kateri koli gospodarski vir, ki ustvarja, ali lahko ustvarja, izložke, če se zanje uporablja eden ali več postopkov. Taki primeri so: nekratkoročna sredstva (vključno z neopredmetenimi sredstvi ali pravicami do uporabe nekratkoročnih sredstev), industrijska lastnina, sposobnost pridobiti dostop do potrebnih materialov ali pravic in zaposlencev.

(b) **Postopek:** Kateri koli sistem, standard, protokol, dogovor ali pravilo, ki se uporabljajo za izložek ali izložke, ustvarja ali lahko ustvarja izložke. Taki primeri so: postopki strateškega poslovodenja, operativni postopki in postopki upravljanja virov. Običajno so ti postopki olistnjeni, vendar lahko organizirana delovna sila, ki ima ustrezne veščine in izkušnje in spoštuje pravila in dogovore, zagotovi ustrezne postopke, ki se lahko uporabljajo za vložke, da ustvarijo izložke. (računovodenje, zaračunavanje, plačilne liste in drugi upravni sistemi tipično niso postopki, ki se uporabljajo za ustvarjanje izložkov.)

(c) **Izložek:** Rezultat vložkov in postopkov, ki se uporabljajo za te vložke, ki zagotavljajo ali lahko zagotavljajo donos v obliki dividend, nižjih stroškov ali drugih gospodarskih koristi neposredno naložbenikom ali drugim lastnikom, članom ali udeležencem.

B8 Da se s povezanim nizom aktivnosti in sredstev lahko ravna in o njih odloča v skladu z opredeljenim namenom, morajo te aktivnosti in sredstva imeti dva bistvena elementa – vložke in postopke, ki se za te vložke uporabljajo, ki se skupaj uporabljajo ali se bodo uporabljali za ustvarjanje izložkov. Vendar ni nujno, da poslovni subjekt vključuje vse vložke ali postopke, ki jih je prodajalec uporabil za poslovanje tega poslovnega subjekta, če udeleženci trga lahko prevzamejo poslovni subjekt in nadaljujejo s proizvodnjo izložkov, na primer s povezovanjem poslovnega subjekta s svojimi vložki in postopki.

▼M12

B9 Narava elementov poslovnega subjekta je v različnih vrstah dejavnosti in ustrojih poslovanja (dejavnosti) podjetja različna, vključno s stopnjo razvoja podjetja. Uveljavljeni poslovni subjekti imajo pogosto različne vrste vložkov, postopkov in izložkov, novi poslovni subjekti pa imajo pogosto samo nekaj vložkov in postopkov in pogosto samo en izložek (izdelek). Skoraj vsi poslovni subjekti imajo obveznosti, vendar ni treba, da ima poslovni subjekt obveznosti.

B10 Povezani niz aktivnosti in sredstev na stopnji razvoja mogoče nima izložkov. Če jih nima, mora prevzemnik upoštevati druge dejavnike, da določi, ali je niz poslovni subjekt. Med te dejavnike med drugim spada, ali je niz:

(a) začel z načrtovanim glavnim delovanjem,

(b) ima zaposlence, industrijsko lastnino in druge vložke in postopke, ki bi se lahko uporabili za te vložke,

(c) izložke proizvaja v skladu z načrtom ter

(d) bo lahko pridobil dostop do strank, ki bodo kupile izložke.

Ni treba, da ima povezani niz aktivnosti in sredstev na stopnji razvoja vse te dejavnike, da se obravnava kot poslovni subjekt.

B11 Določanje, ali je posamezen niz sredstev in aktivnosti poslovni subjekt, naj temelji na tem, ali udeleženec trga s povezanim nizom lahko ravna in o njem odloča kot o poslovnem subjektu. Zato pri presojanju, ali je določen niz poslovni subjekt, ni pomembno, ali je prodajalec z nizom posloval kot s poslovnim subjektom ali če prevzemnik namerava poslovati kot s poslovnim subjektom.

B12 Če ni dokazov o nasprotnem, se niz aktivnosti in sredstev, v katerih je prisotno dobro ime, šteje, da je poslovni subjekt. Vendar pa ni potrebno, da ima poslovni subjekt dobro ime.

OPREDELITEV PREVZEMNIKA (UPORABA 6. IN 7. ČLENA)

▼M32

B13 Pri določitvi prevzemnika – podjetja, ki pridobi obvladovanje prevzetega podjetja, je treba uporabljati napotke iz MSRP 10 *Konsolidirani računovodski izkazi*. Če je nastala poslovna združitev, vendar uporaba napotkov iz MSRP 10 ne nakazuje jasno, katero od podjetij, ki se združujejo, je prevzemnik, je treba pri tem določanju upoštevati dejavnike iz B14.–B18. člena.

▼M12

B14 Če je bila poslovna združitev izvedena predvsem s prenosom denarja ali drugih sredstev ali z nastankom obveznosti, je prevzemnik običajno podjetje, ki prenese denar ali druga sredstva ali povzroči obveznosti.

▼**M12**

B15 Če je bila poslovna združitev izvedena predvsem z izmenjavo deležev v lastniškem kapitalu, je prevzemnik običajno podjetje, ki izdaja deleže v lastniškem kapitalu. V nekaterih poslovnih združitvah, ki se pogosto imenujejo „obrnjeni prevzemi“, je izdajateljsko podjetje prevzeto podjetje. Napotki za obračunavanje obrnjenih prevzemov so v B19.-B27. členu. Pri opredelitvi prevzemnika v poslovni združitvi, izvedeni z izmenjavo deležev v lastniškem kapitalu, je treba upoštevati tudi druga ustrezna dejstva in okoliščine, vključno z:

(a) *relativnimi glasovalnimi pravicami v združenem podjetju po poslovni združitvi* – Prevzemnik je običajno podjetje, ki se združuje, katerega lastniki kot skupina zadržijo ali prejmejo največji del glasovalnih pravic v združenem podjetju. Pri določanju, katera skupina lastnikov zadrži ali prejme največji del glasovalnih pravic, mora podjetje upoštevati obstoj kakršnihkoli nenavadnih ali posebnih glasovalnih dogovorov ter opcije, nakupne bone ali zamenljive instrumente.

(b) *obstojem velikega manjšinskega glasovalnega deleža v združenem podjetju, če noben drug lastnik ali organizirana skupina lastnikov nima znatnega glasovalnega deleža* – Prevzemnik je običajno podjetje, ki se združuje, katerega lastnik ali skupina lastnikov ima največji manjšinski glasovalni delež v združenem podjetju.

(c) *sestavo upravnega organa v združenem podjetju* – Prevzemnik je običajno podjetje, ki se združuje, katerega lastniki lahko izberejo ali imenujejo ter odstranijo večino članov upravnega organa združenega podjetja.

(d) *sestavo višjega poslovodstva združenega podjetja* – Prevzemnik je običajno podjetje, ki se združuje, katerega (nekdanje) poslovodstvo prevladuje poslovodstvo združenega podjetja.

(e) *pogoji za zamenjavo deležev v lastniškem kapitalu* – Prevzemnik je običajno podjetje, ki se združuje, ki plača premijo nad predzdružitveno pošteno vrednostjo deležev v lastniškem kapitalu drugega podjetja ali podjetij, ki se združujejo.

B16 Prevzemnik je običajno podjetje, ki se združuje, katerega relativna velikost (merjena na primer s sredstvi, prihodki ali dobičkom) je znatno večja od drugega podjetja ali drugih podjetij, ki se združujejo.

B17 V poslovni združitvi, ki vključuje več kot dve podjetji, je pri določanju prevzemnika med drugim treba upoštevati, katero podjetje, ki se združuje, je začelo združevanje ter relativno velikost podjetij, ki se združujejo.

B18 Ni nujno, da je novo podjetje, ki se ustanovi za izvedbo poslovne združitve, prevzemnik. Če je za izdajanje deležev v lastniškem kapitalu za izvedbo poslovne združitve ustanovljeno novo podjetje, se eno od podjetij, ki se združujejo, ki so obstajala pred združitvijo, določi kot prevzemnik z uporabo napotkov v B13.–B17. členu. Nasprotno pa je lahko prevzemnik novo podjetje, ki prenese denar ali druga sredstva ali kot nadomestilo povzroči obveznosti.

▼M12

OBRNJENI PREVZEMI

B19 Obrnjeni prevzem nastane, ko se podjetje, ki izdaja vrednostne papirje (pravni prevzemnik), določi za prevzeto podjetje za namene obračunavanja na podlagi napotkov iz B13.–B18. člena. Podjetje, katerega deleži v lastniškem kapitalu so prevzeti (pravo prevzeto podjetje), mora biti prevzemnik za namene obračunavanja, da se transakcija šteje za obrnjeni prevzem. Na primer, obrnjeni prevzem včasih nastane, ko zasebno podjetje želi postati javno podjetje, vendar ne želi registrirati svojih lastniških vrednostnih papirjev. Zasebno podjetje to doseže tako, da se z javnim podjetjem dogovori za prevzem njegovih deležev v lastniškem kapitalu v zameno za deleže v lastniškem kapitalu javnega podjetja. V tem primeru je javno podjetje **pravni prevzemnik,** ker je izdalo svoje deleže v lastniškem kapitalu, zasebno podjetje pa je **pravno prevzeto podjetje,** ker so bili njegovi deleži v lastniškem kapitalu prevzeti. Vendar uporaba napotkov iz B13.–B18. člena povzroči opredelitev:

(a) javnega podjetja kot **prevzemnika** za namene obračunavanja (obračunsko prevzeto podjetje) ter

(b) zasebnega podjetja kot **prevzemnika** za namene obračunavanja (obračunski prevzemnik).

Obračunski prevzemnik mora izpolnjevati opredelitev poslovnega subjekta, da se transakcija lahko obračuna kot obrnjeni prevzem, uporabljajo pa se vsa načela pripoznavanja in merjenja v tem MSRP, vključno z zahtevo po pripoznanju dobrega imena.

Merjenje prenesenega nadomestila

B20 Pri obrnjenem prevzemu obračunski prevzemnik običajno prevzetemu podjetju ne izda nobenega nadomestila. Namesto tega obračunsko prevzeto podjetje običajno lastniku obračunskega prevzemnika izda svoje lastniške vrednostne papirje. Skladno s tem poštena vrednost na datum prevzema nadomestila, ki ga obračunski prevzemnik prenese na obračunsko prevzeto podjetje za svoj delež, temelji na številu deležev v lastniškem kapitalu, ki bi jih pravno odvisno podjetje moralo izdati, da bi dalo lastnikom pravnega obvladujočega podjetja enak odstotek deleža v lastniškem kapitalu v združenem podjetju, kot je posledica obrnjenega prevzema. Na tak način izračunana poštena vrednost števila deležev v lastniškem kapitalu se lahko uporablja kot poštena vrednost nadomestila, prenesenega v zameno za prevzeto podjetje.

Pripravljanje in predstavljanje konsolidiranih računovodskih izkazov

B21 Konsolidirani računovodski izkazi, pripravljeni po obrnjenem prevzemu, se izdajo pod imenom pravnega obvladujočega podjetja (obračunsko prevzeto podjetje), opisani pa so v pojasnilih kot nadaljevanje računovodskih izkazov pravnega odvisnega podjetja (obračunski prevzemnik), z eno prilagoditvijo, ki je prilagoditev pravnega kapitala obračunskega prevzemnika za nazaj, tako da odraža pravni kapital obračunskega prevzetega podjetja. Ta prilagoditev je potrebna zato, da odraža kapital pravnega obvladujočega podjetja (obračunskega prevzetega podjetja). Tudi primerjalne informacije, predstavljene v teh konsolidiranih računovodskih izkazih, se prilagodijo z veljavo za nazaj, da odražajo kapital pravnega obvladujočega podjetja (obračunskega prevzetega podjetja).

▼M33

B22 Ker konsolidirani računovodski izkazi predstavljajo nadaljevanje računovodskih izkazov pravnega odvisnega podjetja, razen njegove kapitalske strukture, konsolidirani računovodski izkazi izražajo:

▼M12

(a) sredstva in obveznosti pravnega odvisnega podjetja (obračunskega prevzemnika), pripoznana in merjena po svoji knjigovodski vrednosti pred združitvijo.

(b) sredstva in obveznosti pravnega obvladujočega podjetja (obračunsko prevzeto podjetje), pripoznana in merjena v skladu s tem MSRP.

(c) zadržani čisti dobiček in druga stanja lastniškega kapitala pravnega odvisnega podjetja (obračunski prevzemnik) **pred** poslovno združitvijo.

►M33 (d) znesek, pripoznan kot izdani deleži v lastniškem kapitalu v teh konsolidiranih računovodskih izkazih, ugotovljen tako, da se izdanemu deležu v lastniškem kapitalu pravno odvisnega podjetja (obračunskega prevzemnika), uveljavljajočemu se neposredno pred poslovno združitvijo, prišteje poštena vrednost pravnega obvladujočega podjetja (obračunsko prevzetega podjetja). ◄ Vendar pa mora struktura lastniškega kapitala (tj. število in vrsta izdanih deležev v lastniškem kapitalu) odražati strukturo lastniškega kapitala pravnega obvladujočega podjetja (obračunskega prevzetega podjetja), vključno z deleži v lastniškem kapitalu, ki jih pravno obvladujoče podjetje izda za izvedbo združitve. Skladno s tem se struktura lastniškega kapitala pravnega odvisnega podjetja (obračunskega prevzemnika) preračuna z uporabo menjalnega razmerja, določenega v sporazumu o prevzemu, da odraža število delnic pravnega obvladujočega podjetja (obračunskega prevzetega podjetja), izdanih v obrnjenem prevzemu.

(e) sorazmerni del neobvladujočega deleža pravnega odvisnega podjetja (obračunskega prevzemnika) predzdružitvenih knjigovodskih vrednosti zadržanega čistega dobička in drugih deležev v lastniškem kapitalu, kot je obravnavano v B23. in B24. členu.

Neobvladujoči delež

B23 Pri nekaterih obrnjenih prevzemih nekateri od lastnikov pravnega prevzetega podjetja (obračunskega prevzemnika) ne zamenjajo svojih deležev v lastniškem kapitalu za deleže v lastniškem kapitalu pravnega obvladujočega podjetja (obračunskega prevzetega podjetja). Ti lastniki se po obrnjenem prevzemu v konsolidiranih računovodskih izkazih obravnavajo kot neobvladujoči delež. Razlog za to je dejstvo, da imajo lastniki pravnega prevzetega podjetja, ki ne zamenjajo svojih deležev v lastniškem kapitalu za deleže v lastniškem kapitalu pravnega prevzemnika, delež samo v izidih in čistih sredstvih pravnega prevzemnika, ne pa v izidih in čistih sredstvih združenega podjetja. In obratno, čeprav je pravni prevzemnik za namene obračunavanja prevzeto podjetje, imajo lastniki pravnega prevzemnika delež v izidih in čistih sredstvih združenega podjetja.

B24 Sredstva in obveznosti pravnega prevzemnika so v konsolidiranih računovodskih izkazih pripoznani in merjeni po svoji knjigovodski vrednosti pred združitvijo (glejte B22.(a) člen)). Zato v obrnjenem prevzemu neobvladujoči delež odraža sorazmerni delež neobvladujočih delničarjev v čistih sredstvih pravnega prevzetega podjetja po knjigovodski vrednosti pred združitvijo, tudi če so neobvladujoči deleži v drugih prevzemih merjeni po njihovi pošteni vrednosti na datum prevzema.

▼M12

Čisti dobiček na delnico

B25 Kot navaja B22(d). člen, struktura lastniškega kapitala v konsolidiranih računovodskih izkazih, pripravljenih po obrnjenem prevzemu, odraža strukturo lastniškega kapitala pravnega prevzemnika (obračunskega prevzetega podjetja), vključno z deleži v lastniškem kapitalu, ki jih izda pravni prevzemnik za izvedbo poslovne združitve.

B26 Pri izračunu tehtanega povprečnega števila uveljavljajočih se rednih delnic (imenovalec izračuna čistega dobička na delnico) v obdobju, v katerem nastane obrnjeni prevzem:

(a) število uveljavljajočih se rednih delnic od začetka tega obdobja do datuma prevzema je treba izračunati na podlagi tehtanega povprečnega števila rednih delnic pravnega prevzetega podjetja (obračunski prevzemnik), uveljavljajočih se v obračunskem obdobju, pomnoženo z menjalnim razmerjem, določenim v sporazumu o spojitvi, ter

(b) mora biti število uveljavljajočih se rednih delnic od datuma prevzema do konca tega obdobja dejansko število uveljavljajočih se rednih delnic pravnega prevzemnika (obračunskega prevzetega podjetja) v tem obdobju.

B27 Osnovni čisti dobiček na delnico, izkazan za vsako primerljivo obdobje pred datumom prevzema, ki je predstavljen v konsolidiranih računovodskih izkazih po obrnjenem prevzemu, se mora izračunati tako, da se

(a) poslovni izid pravnega prevzetega podjetja, pripisljiv navadnim delničarjem v vsakem izmed teh obdobij, deli s

(b) preteklim tehtanim povprečnim številom uveljavljajočih se rednih delnic pravnega prevzetega podjetja, pomnoženo z menjalnim razmerjem, določenim v sporazumu o prevzemu.

PRIPOZNAVANJE POSAMEZNIH PRIDOBLJENIH SREDSTEV IN PREVZETIH OBVEZNOSTI (UPORABA 10.-13. ČLENA)

Poslovni najemi

B28 Prevzemnik ne sme pripoznati nobenih sredstev ali obveznosti, ki se nanašajo na poslovni najem, v katerem je prevzeto podjetje najemnik, razen kakor zahtevata B29. in B30. člen.

B29 Prevzemnik mora določiti, ali so pogoji vsakega poslovnega najema, v katerem je prevzeto podjetje najemnik, ugodni ali neugodni. Prevzemnik mora pripoznati neopredmeteno sredstvo, če so pogoji poslovnega najema ugodni v primerjavi s pogoji na trgu, in obveznost, če so pogoji neugodni v primerjavi s pogoji na trgu. V B42. členu so napotki za merjenje poštene vrednosti sredstev, ki so predmet poslovnega najema, v katerem je prevzeto podjetje najemodajalec, na datum prevzema.

B30 Opredeljivo neopredmeteno sredstvo se lahko poveže s poslovnim najemom, kar lahko dokazuje pripravljenost udeležencev trga, da plačajo ceno najema, tudi če je po pogojih na trgu. Na primer, najem izhoda na letališču ali prostora za prodajo na drobno v odličnem nakupovalnem območju lahko zagotovi vstop na trg ali druge prihodnje gospodarske koristi, ki se lahko obravnavajo kot opredeljiva neopredmetena sredstva, na primer razmerje z odjemalci. V takšnem primeru mora prevzemnik pripoznati opredeljivo neopredmeteno sredstvo (opredeljiva neopredmetena sredstva) v skladu z B31. členom.

▼M12

Neopredmetena sredstva

B31 Prevzemnik mora, ločeno od dobrega imena, pripoznati opredeljiva neopredmetena sredstva, pridobljena v poslovni združitvi. Neopredmeteno sredstvo je opredeljivo, če izpolnjuje bodisi sodilo ločljivosti bodisi pogodbeno-pravno sodilo.

B32 Neopredmeteno sredstvo, ki izpolnjuje pogodbeno-pravno sodilo, je opredeljivo tudi, če sredstvo ni prenosljivo ali ločljivo od prevzetega podjetja oz. od drugih pravic in obvez. Na primer:

(a) prevzeto podjetje ima v poslovnem najemu, katerega pogoji so v primerjavi s pogoji na trgu ugodni, proizvodni obrat. Pogoji najema izrecno prepovedujejo prenos najema (prek prodaje ali podnajema). Znesek, za katerega so pogoji najema ugodni v primerjavi s trenutnimi tržnimi transakcijami za iste ali podobne postavke, je neopredmeteno sredstvo, ki izpolnjuje pogodbeno-pravno sodilo za pripoznanje ločeno od dobrega imena, tudi če prevzemnik najemne pogodbe ne more prodati ali prenesti.

(b) prevzeto podjetje ima v lasti jedrsko elektrarno in z njo upravlja. Dovoljenje za upravljanje te elektrarne je neopredmeteno sredstvo, ki izpolnjuje pogodbeno-pravno sodilo za pripoznanje ločeno od dobrega imena, tudi če ga prevzemnik ne more prodati ali prenesti ločeno od prevzete elektrarne. Prevzemnik lahko pripozna pošteno vrednost dovoljenja za poslovanje in pošteno vrednost elektrarne kot posamezno sredstvo za namene računovodskega poročanja, če so dobe koristnosti teh sredstev podobne.

(c) prevzeto podjetje ima v lasti tehnološki patent. Licenco za patent je dal drugim za izključno uporabo zunaj domačega trga in v zameno dobil določen odstotek prihodnjih tujih prihodkov. Tehnološki patent in z njim povezana licenčna pogodba izpolnjujeta pogodbeno-pravno sodilo za pripoznavanje ločeno od dobrega imena, tudi če ločena prodaja ali zamenjava patenta in z njo povezane licenčne pogodbe ne bi bila izvedljiva.

B33 Sodilo ločljivosti pomeni, da je pridobljeno neopredmeteno sredstvo mogoče ločiti ali oddvojiti od prevzetega podjetja in prodati, prenesti, dati zanj licenco, ga dati v najem ali zamenjati, bodisi posamično bodisi skupaj s povezano pogodbo, opredeljivim sredstvom ali obveznostjo. Neopredmeteno sredstvo, ki bi ga prevzemnik lahko prodal, dal zanj licenco ali ga kako drugače zamenjal za kaj drugega, izpolnjuje sodilo ločljivosti, tudi če ga prevzemnik ne namerava prodati, dati zanj licence ali ga kako drugače zamenjati. Pridobljeno opredeljivo sredstvo izpolnjuje sodilo ločljivosti, če obstajajo dokazila o menjalnih poslih za to vrsto sredstva ali za podobna sredstva, tudi če taki posli niso pogosti in ne glede na to, ali je prevzemnik vanje vključen. Na primer licenca se pogosto daje za sezname odjemalcev in naročnikov, ki tako izpolnjujejo sodilo ločljivosti. Tudi če prevzemnik meni, da ima njegov seznam odjemalcev drugačne značilnosti kot drugi seznami odjemalcev, dejstvo, da se za sezname odjemalcev pogosto daje licenca, na splošno pomeni, da pridobljen seznam odjemalcev izpolnjuje sodilo ločljivosti. Vendar pa seznam odjemalcev, prevzet v poslovni združitvi, ne bi izpolnjeval sodila ločljivosti, če pogoji zaupnosti ali drugi sporazumi podjetju prepovedujejo prodajo, najem ali drugo izmenjavo informacij o svojih odjemalcih.

▼**M12**

B34 Neopredmeteno sredstvo, ki ga ni mogoče posamezno ločiti od prevzetega podjetja ali združenega podjetja, izpolnjuje sodilo ločljivosti, če je ločljivo skupaj s povezano pogodbo, opredeljivim sredstvom ali obveznostjo. Na primer:

(a) udeleženci trga izmenjajo obveznosti iz naslova vlog in s tem povezana neopredmetena sredstva vlagateljevega odnosa v menjalnih poslih, ki jih je mogoče opazovati. Zato mora prevzemnik neopredmetena sredstva vlagateljevega odnosa pripoznati ločeno od dobrega imena.

(b) prevzeto podjetje ima v lasti registrirano in olistninjeno blagovno znamko, vendar tehnično strokovno znanje, ki ga uporablja pri izdelavi izdelka z blagovno znamko, ni patentirano. Pri prenosu lastništva blagovne znamke mora lastnik prenesti tudi vse ostalo, kar novi lastnik potrebuje za proizvodnjo izdelka ali storitve, kakršne je proizvajal nekdanji lastnik. Ker je nepatentirano tehnično strokovno znanje treba ločiti od prevzetega podjetja ali združenega podjetja in ga prodati, če se proda z njim povezana blagovna znamka, izpolnjuje sodilo ločljivosti.

Ponovno pridobljene pravice

B35 Prevzemnik lahko kot del poslovne združitve ponovno pridobi pravico do uporabe enega ali več prevzemnikovih pripoznanih ali nepripoznanih sredstev, ki jo je prej dal prevzetemu podjetju. Med primere takih pravic spada pravica do uporabe prevzemnikove blagovne znamke na podlagi franšiznega sporazuma ali pravica do uporabe prevzemnikove tehnologije na podlagi sporazuma o licenciranju tehnologije. Ponovno pridobljena pravica je opredeljivo neopredmeteno sredstvo, ki ga prevzemnik pripozna ločeno od dobrega imena. V 29. členu so napotila o merjenju ponovno pridobljene pravice in 55. člen podaja napotke za kasnejše obračunavanje ponovno pridobljene pravice.

B36 Če so pogoji iz pogodbe, ki povzročijo ponovno pridobljeno pravico, ugodni ali neugodni v primerjavi s pogoji trenutnih tržnih transakcij za iste ali podobne postavke, mora prevzemnik pripoznati dobiček ali izgubo poravnave. V B52. členu so napotki za merjenje dobička ali izgube poravnave.

Sestavljena delovna sila in druge postavke, ki niso opredeljive

B37 Prevzemnik v dobro ime vključi vrednost pridobljenega neopredmetenega sredstva, ki na datum prevzema ni opredeljivo. Na primer, prevzemnik lahko pripiše vrednost k obstoju sestavljene delovne sile, ki so obstoječi zaposlenci, ki prevzemniku omogočajo nadaljnje poslovanje s prevzetim poslovnim subjektom od datuma prevzema dalje. Sestavljena delovna sila ne predstavlja intelektualnega kapitala usposobljene delovne sile – (pogosto specializirano) znanje in izkušnje, ki ga zaposlenci prevzetega podjetja prinašajo v službo. Ker sestavljena delovna sila ni opredeljivo sredstvo, ki se pripozna ločeno od dobrega imena, je vsaka vrednost, ki ji je pripisana, vključena v dobro ime.

▼M12

B38 Prevzemnik v dobro ime vključi tudi kakršnokoli vrednost, pripisano postavkam, ki se ne obravnavajo kot sredstva na datum prevzema. Na primer, prevzemnik lahko pripiše vrednost možnih pogodb, o katerih se prevzeto podjetje na datum prevzema pogaja z možnimi novimi odjemalci. Ker te možne pogodbe na datum prevzema same po sebi niso sredstva, jih prevzemnik ne pripozna ločeno od dobrega imena. Prevzemnik pozneje ne sme prerazvrstiti vrednosti teh pogodb od dobrega imena za poslovne dogodke, ki se zgodijo po datumu prevzema. Vendar mora prevzemnik oceniti dejstva in okoliščine dogodkov, ki se zgodijo kmalu po prevzemu, da določi, ali je neopredmeteno sredstvo, ki ga je mogoče pripoznati ločeno, obstajalo na datum prevzema.

B39 Po začetnem pripoznanju prevzemnik obračunava neopredmetena sredstva, pridobljena v poslovni združitvi, v skladu z določbami MRS 38 *Neopredmetena sredstva*. Vendar pa, kakor je opisano v 3. členu MRS 38, obračunavanje nekaterih pridobljenih neopredmetenih sredstev po začetnem pripoznanju predpisujejo drugi MSRP.

►M33 B40 Sodila opredeljivosti določajo, ali se neopredmeteno sredstvo pripozna ločeno od dobrega imena. Vendar sodila ne dajejo napotkov za merjenje poštene vrednosti neopredmetenega sredstva, niti ne omejujejo predpostavk, uporabljenih pri merjenju poštene vrednosti neopredmetenega sredstva. Na primer, prevzemnik bi pri merjenju poštene vrednosti upošteval predpostavke, ki bi jih uporabili udeleženci na trgu pri določanju cene neopredmetenega sredstva, kot so pričakovanja podaljšanj pogodb v prihodnje. ◄ Ni treba, da podaljšanja sama izpolnjujejo sodila opredeljivosti. (Vendar glejte 29. člen, ki določa izjemo od načela merjenja poštene vrednosti za ponovno pridobljene pravice, pripoznane v poslovni združitvi.) V 36. in 37. členu MRS 38 so napotila za določanje, ali naj se neopredmetena sredstva združijo v posamezno obračunsko enoto z drugimi opredmetenimi ali neopredmetenimi sredstvi.

MERJENJE POŠTENE VREDNOSTI POSAMEZNIH OPREDELJIVIH SREDSTEV IN NEOBVLADUJOČEGA DELEŽA V PREVZETEM PODJETJU (UPORABA 18. IN 19. ČLENA)

Sredstva z negotovimi denarnimi tokovi (popravki vrednosti)

▼M53

B41 Prevzemnik ne sme pripoznati ločenega popravka vrednosti z datumom prevzema za sredstva, pridobljena v poslovni združitvi, ki se na datum prevzema merijo po pošteni vrednosti, ker so učinki negotovosti glede prihodnjih denarnih tokov vključeni v merjenje poštene vrednosti. Na primer, ker ta MSRP zahteva, da prevzemnik pri obračunavanju poslovne združitve meri prevzete terjatve, vključno s posojili, po poštenih vrednostih na datum prevzema, prevzemnik ne pripozna ločenega popravka vrednosti za pogodbene denarne tokove, ki se na ta datum štejejo za neizterljive, ali popravka vrednosti za pričakovane kreditne izgube.

▼M12

Sredstva, ki so predmet poslovnih najemov, v katerih je prevzeto podjetje najemodajalec

B42 Pri merjenju poštene vrednosti sredstva, kot je zgradba ali patent, ki je predmet poslovnega najema, v katerem je prevzeto podjetje najemodajalec, na datum prevzema mora prevzemnik upoštevati pogoje najema. Z drugimi besedami, prevzemnik ne pripozna ločenega sredstva ali obveznosti, če so pogoji poslovnega najema bodisi ugodni bodisi neugodni v primerjavi s pogoji na trgu, ker B29. člen zahteva najeme, v katerih je prevzeto podjetje najemnik.

Sredstva, ki jih prevzemnik ne namerava uporabljati ali pa jih namerava uporabljati na način, ki je drugačen od načina, kako bi ta sredstva uporabljali drugi udeleženci trga

▼M33

B43 Prevzemnik morda z namenom, da bi zaščitil svoj konkurenčni položaj, ali zaradi drugih razlogov ne namerava uporabljati pridobljenega nefinančnega sredstva ali ga ne namerava uporabljati v skladu z njegovo največjo in najboljšo uporabo. To bi lahko na primer veljalo za pridobljeno neopredmeteno sredstvo razvoja in raziskav, ki ga prevzemnik namerava uporabljati obrambno, tako da njegovo uporabo prepreči ostalim. Kljub temu mora prevzemnik izmeriti pošteno vrednost nefinančnega sredstva, pri čemer predpostavlja njegovo največjo in najboljšo uporabo s strani udeležencev na trgu v skladu z ustrezno predpostavko za ocenjevanje vrednosti na začetku in pri merjenju poštene vrednosti, zmanjšane za stroške odtujitve, za namen naknadnega preizkusa oslabitve.

▼M12

Neobvladujoči delež v prevzetem podjetju

▼M33

B44 Ta MSRP prevzemniku dovoljuje meriti neobvladujoči delež v prevzetem podjetju po njegovi pošteni vrednosti na datum prevzema. Včasih lahko prevzemnik meri pošteno vrednost neobvladujočega deleža na datum prevzema na podlagi kotirane cene na delujočem trgu za lastniške vrednostne papirje (tj. papirji, ki jih nima prevzemnik). V drugih primerih pa kotirana cena na delujočem trgu za lastniške vrednostne papirje ni na voljo. V teh primerih prevzemnik meri pošteno vrednost neobvladujočega deleža z drugimi tehnikami ocenjevanja vrednosti.

B45 Poštene vrednosti prevzemnikovega deleža v prevzetem podjetju in neobvladujoči delež na podlagi delnice se lahko razlikujejo. Najverjetnejša glavna razlika je vključitev kontrolne premije v pošteno vrednost prevzemnikovega deleža v prevzetem podjetju na delnico ali obratno, vključitev popusta, ker ni obvladovanja (imenuje se tudi popust neobvladujočega deleža), v pošteno vrednost neobvladujočega deleža na delnico, če bi udeleženci na trgu upoštevali takšno premijo ali popust pri določanju cene neobvladujočega deleža.

▼M12

MERJENJE DOBREGA IMENA ALI DOBIČEK PRI IZPOGAJANEM NAKUPU

Merjenje poštene vrednosti prevzemnikovega deleža v prevzetem podjetju na datum prevzema s pomočjo tehnik ocenjevanja vrednosti (uporaba 33. člena)

▼M33

B46 Za merjenje dobrega imena ali dobička pri izpogajanem nakupu mora prevzemnik v poslovni združitvi, izvedeni brez prenosa nadomestila, pošteno vrednost svojega deleža v prevzetem podjetju na datum prevzema nadomestiti s pošteno vrednostjo prenesenega nadomestila na datum prevzema (glej 32.–34. člen).

▼M12

Posebni preudarki pri uporabi prevzemne metode za združitve vzajemnih podjetij (uporaba 33. člena)

B47 Ko se združita dve vzajemni podjetji, je morebiti pošteno vrednost lastniškega kapitala ali deležev članov prevzetega podjetja (ali poštena vrednost prevzetega podjetja) mogoče izmeriti bolj zanesljivo kot pošteno vrednost deležev članov, ki jih je prenesel prevzemnik. V takšnem primeru 33. člen zahteva, da prevzemnik določi znesek dobrega imena s pomočjo poštene vrednosti deležev v lastniškem kapitalu prevzetega podjetja na datum prevzema namesto poštene vrednosti deležev v lastniškem kapitalu prevzemnika, prenesenih kot nadomestilo, na datum prevzema. Poleg tega mora prevzemnik v združitvi vzajemnih podjetij pripoznatiti čista sredstva prevzetega podjetja kot neposredni dodatek kapitalu ali lastniškemu kapitalu v svojem izkazu finančnega položaja, in ne kot dodatek zadržanemu čistemu dobičku, kar je skladno z načinom, kako druge vrste podjetij uporabljajo prevzemno metodo.

B48 Čeprav so vzajemna podjetja v marsičem podobna ostalim podjetjem, pa njihove posebne značilnosti izhajajo predvsem iz dejstva, da so njihovi člani odjemalci in lastniki hkrati. Člani vzajemnih podjetij na splošno pričakujejo koristi od svojega članstva, pogosto v obliki nižjih cen za blago in storitve ali mecenskih dividend. Del mecenskih dividend, ki se dodeli vsakemu članu, pogosto temelji na obsegu posla, ki ga je član med letom opravil z vzajemnim podjetjem.

▼M33

B49 Merjenje poštene vrednosti vzajemnega podjetja mora vključevati predpostavke, ki bi jih imeli udeleženci na trgu o prihodnjih koristih za člane ter vse druge ustrezne predpostavke, ki bi jih imeli udeleženci na trgu o vzajemnem podjetju. Tehnika sedanje vrednosti se lahko na primer uporabi za merjenje poštene vrednosti vzajemnega podjetja. Denarni tokovi, ki se uporabljajo kot vložki za model, morajo temeljiti na pričakovanih denarnih tokovih vzajemnega podjetja, za katere je verjetno, da izražajo popuste za članske ugodnosti, kot so znižane cene za blago in storitve.

▼M12

DOLOČANJE, KAJ JE DEL TRANSAKCIJE POSLOVNE ZDRUŽITVE (UPORABA 51. IN 52. ČLENA)

B50 Prevzemnik naj upošteva naslednje dejavnike, ki niso niti medsebojno izključujoči niti posamezno dokončni, da določi, ali je transakcija del zamene za prevzeto podjetje ali pa je transakcija ločena od poslovne združitve:

(a) **razlogi za transakcijo** – Razumevanje razlogov, zakaj so stranke združitve (prevzemnik in prevzeto podjetje in njihovi lastniki, direktorji in vodje – in njihovi zastopniki) sklenile določeno transakcijo ali dogovor, lahko omogoči vpogled v to, ali gre za del prenesenega nadomestila in pridobljena sredstva ali prevzete obveznosti. Na primer, če je transakcija urejena predvsem v korist prevzemnika ali združenega podjetja in ne predvsem v korist prevzetega podjetja ali njegovih nekdanjih lastnikov pred združitvijo, je manj verjetno, da je ta del plačane transakcijske cene (in vsa povezana sredstva in obveznosti) del zamene za prevzeto podjetje. Skladno s tem bi prevzemnik ta del obračunal ločeno od poslovne združitve.

(b) **kdo je začel transakcijo** – Tudi razumevanje, kdo je začel transakcijo, lahko daje vpogled v to, ali je del zamene za prevzeto podjetje. Na primer, transakcija ali drug poslovni dogodek, ki ga je začel prevzemnik, je lahko sklenjena z namenom zagotoviti prihodnje gospodarske koristi prevzemniku ali združenemu podjetju, pri čemer prevzeto podjetje ali njegovi nekdanji lastniki pred združitvijo nimajo veliko ali nič koristi. Po drugi strani pa je manj verjetno, da je transakcija ali dogovor, ki ga začne prevzeto podjetje ali njegovi nekdanji lastniki, v korist prevzemnika ali združenega podjetja, in je bolj verjetno del transakcije poslovne združitve.

(c) **časovni okvir transakcije** – Tudi časovni okvir transakcije lahko daje vpogled v to, ali je del zamene za prevzeto podjetje. Na primer, transakcija med prevzemnikom in prevzetim podjetjem, ki se zgodi med pogajanji o pogojih poslovne združitve, je lahko sklenjena ob načrtovanju poslovne združitve, ki bo prevzemniku ali združenemu podjetju zagotovila prihodnje gospodarske koristi. Če je tako, je verjetno, da ima prevzeto podjetje ali njegovi nekdanji lastniki pred poslovno združitvijo zelo majhno ali nobene koristi od transakcije, razen koristi, ki jo dobijo kot del združenega podjetja.

Učinkovita poravnava prej obstoječega odnosa med prevzemnikom in prevzetim podjetjem v poslovni združitvi (uporaba 52.(a) člena)

B51 Prevzemnik in prevzeto podjetje sta lahko imela odnos, ki je obstajal, preden sta razmišljala o poslovni združitvi, in tukaj to imenujemo „prej obstoječi odnos“. Prej obstoječi odnos med prevzemnikom in prevzetim podjetjem je lahko pogodben (na primer, prodajalec in odjemalec ali dajalec licence in pridobitelj licence) ali nepogodben (na primer tožnik in toženec).

B52 Če poslovna združitev dejansko poravnava prej obstoječi odnos, prevzemnik pripozna dobiček ali izgubo, ki se meri na naslednji način:

(a) za prej obstoječi nepogodbeni odnos (kot je tožba), poštena vrednost.

▼**M12**

(b) za prej obstoječi pogodbeni odnos, nižji izmed (i) in (ii):

(i) znesek, za katerega je pogodba za prevzemnika ugodna ali neugodna v primerjavi s pogoji trenutnih tržnih transakcij za iste ali podobne postavke. (Neugodna pogodba je pogodba, ki je neugodna glede trenutnih pogojev na trgu. Ni nujno kočljiva pogodba, pri kateri neizogibni stroški izpolnjevanja pogodbenih obvez presegajo gospodarske koristi, ki se pričakujejo od nje.)

(ii) znesek navedenih določb o poravnavi v pogodbi, ki je na voljo nasprotni stranki, za katero je pogodba neugodna.

Če je (ii) nižji od (i), se razlika vključi kot del računovodenja poslovne združitve.

Znesek pripoznanega dobička ali izgube je lahko deloma odvisen od tega, ali je prevzemnik prej pripoznal povezano sredstvo ali obveznost, in zato se lahko izkazani dobiček ali izguba razlikuje od zneska, izračunanega z uporabo zgornjih zahtev.

B53 Prej obstoječi odnos je lahko pogodba, ki jo prevzemnik pripozna kot ponovno pridobljeno pravico. Če pogodba vključuje pogoje, ki so v primerjavi z določanjem vrednosti trenutnih tržnih transakcij za iste ali podobne postavke ugodni ali neugodni, prevzemnik ločeno od poslovne združitve pripozna dobiček ali izgubo za učinkovito poravnavo pogodbe, merjeno v skladu z B52. členom.

Dogovori za pogojena izplačila zaposlencem ali delničarjem, ki prodajajo (uporaba 52.(b) člena)

B54 Od narave dogovorov je odvisno, ali so dogovori za pogojena izplačila zaposlencem ali delničarjem, ki prodajajo, pogojno nadomestilo v poslovni združitvi ali ločene transakcije. Razumevanje razlogov, zakaj sporazum o prevzemu vključuje določbo za pogojena izplačila, kdo je sprožil dogovor in kdaj so stranke sklenile dogovor, je lahko v pomoč pri ocenjevanju narave dogovora.

B55 Če ni jasno, ali je dogovor za izplačila zaposlencem ali delničarjem, ki prodajajo, del zamene za prevzeto podjetje ali pa je transakcija, ločena od poslovne združitve, mora prevzemnik upoštevati naslednje kazalce:

(a) *Ohranjena zaposlitev* – Pogoji ohranjene zaposlitve delničarjev, ki prodajajo in postanejo ključni zaposlenci, je lahko kazalec vsebine dogovorov o pogojnem nadomestilu. Ustrezni pogoji ohranjene zaposlitve so lahko vključeni v sporazum o zaposlitvi, sporazum o prevzemu ali v kak drug dokument. Dogovor o pogojnem nadomestilu, v katerem so izplačila samodejno odvzeta ob prekinitvi zaposlitve, je plačilo za storitve po združitvi. Dogovori, v katerih se ob prekinitvi zaposlitve pogojena izplačila ne izvršijo, lahko nakazujejo, da so pogojena izplačila dodatno nadomestilo in ne plačilo.

(b) *Trajanje ohranjene zaposlitve* – Če je obdobje zahtevane zaposlitve enako ali daljše od obdobja pogojenega izplačila, to dejstvo lahko nakazuje, da so pogojena izplačila po vsebini plačila.

▼**M12**

(c) *Raven plačila* – Primeri, v katerih je plačilo zaposlencem, ki ni pogojeno izplačilo, na razumni ravni v primerjavi z ravnjo ključnih zaposlencev v združenem podjetju, lahko nakazuje, da so pogojena izplačila dodatno nadomestilo in ne plačilo.

(d) *Dodatna plačila zaposlencem* – Če delničarji, ki prodajajo in ne postanejo zaposlenci, prejmejo nižja pogojena izplačila na podlagi delnice kot delničarji, ki prodajajo in postanejo zaposlenci v združenem podjetju, to dejstvo lahko nakazuje, da je dodatni znesek pogojenih izplačil delničarjem, ki prodajajo in postanejo zaposlenci, plačilo.

(e) *Število delnic v lasti* – Relativno število delnic, ki jih imajo v lasti delničarji, ki prodajajo in ostanejo ključni zaposlenci, je lahko kazalec vsebine dogovora o pogojnem nadomestilu. Na primer, če delničar, ki prodaja in je imel v lasti skoraj vse delnice v prevzetem podjetju, ostane ključni zaposlenec, lahko to dejstvo nakazuje, da je dogovor vsebinsko dogovor o delitvi dobička, katerega namen je plačilo storitev po združitvi. Če pa je delničar, ki prodaja in ostaja ključni zaposlenec, imel v prevzetem podjetju samo majhno število delnic in vsi delničarji, ki prodajajo, prejmejo na delnico enako pogojno nadomestilo, to dejstvo lahko nakazuje, da so pogojena izplačila dodatno nadomestilo. Treba je upoštevati tudi deleže v lastniškem kapitalu, ki so jih pred prevzemom imele stranke, povezane z delničarji, ki prodajajo in ostajajo kot ključni zaposlenci, kot so družinski člani.

(f) *Povezava z vrednotenjem* – Če začetno nadomestilo, preneseno na datum prevzema, temelji na nižjem delu obsega, določenega v vrednotenju prevzetega podjetja in se pogojni obrazec nanaša na pristop vrednotenja, to dejstvo lahko nakazuje, da so pogojena plačila dodatno nadomestilo. Če pa je obrazec pogojenega izplačila skladen s prejšnjimi dogovori o delitvi dobička, to dejstvo lahko nakazuje, da je vsebina dogovora zagotoviti plačilo.

(g) *Obrazec za določanje nadomestila* – Obrazec, ki se uporablja za določanje pogojenega izplačila, je lahko v pomoč pri ocenjevanju vsebine dogovora. Na primer, če je pogojeno izplačilo določeno na podlagi mnogokratnika čistega dobička, to lahko nakazuje, da je obveza pogojno nadomestilo v poslovni združitvi, in da je namen obrazca določiti ali preveriti pošteno vrednost prevzetega podjetja. Nasprotno pa pogojeno izplačilo, ki je določen odstotek čistega dobička, lahko nakazuje, da je obveza do zaposlencev dogovor o delitvi dobička za plačilo zaposlencem za opravljene storitve.

(h) *Drugi sporazumi in vprašanja* – Pogoji drugih dogovorov z delničarji, ki prodajajo (kot so dogovori o nekonkuriranju, neizpolnjene pogodbe, pogodbe o svetovanju in sporazumi o najemu nepremičnin), ter obravnavanje davka iz dobička pogojenih izplačil lahko nakazujejo, da je pogojena izplačila mogoče pripisati nečemu drugemu in ne nadomestilu za prevzeto podjetje. Na primer, prevzemnik lahko v povezavi s prevzemom s pomembnim delničarjem, ki prodaja, sklene dogovor o najemu. Če so najemnine, določene v pogodbi o najemu, znatno nižje od tržnih, so nekatera

▼M12

ali vsa pogojena izplačila najemodajalcu (delničarju, ki prodaja), ki jih zahteva ločen dogovor o pogojenih izplačilih, lahko vsebinsko plačila za uporabo najete nepremičnine, ki jo mora prevzemnik pripoznati ločeno v svojih računovodskih izkazih po združitvi. Nasprotno pa, če pogodba o najemu določa najemnine, skladne s tržnimi pogoji za najeto nepremičnino, je dogovor o pogojenih izplačilih delničarju, ki prodaja, lahko pogojno nadomestilo v poslovni združitvi.

Prevzemnikova plačila na podlagi delnic, zamenjana za plačila, ki jih imajo zaposlenci prevzetega podjetja (uporaba 52.(b) člena)

▼M29

B56 Prevzemnik lahko zamenja svoja plačila na podlagi delnic ([1]) (nadomestitvena plačila) za plačila, ki jih imajo zaposlenci prevzetega podjetja. Izmenjave delniških opcij ali drugih plačil na podlagi delnic v povezavi s poslovno združitvijo se obračunavajo kot spremembe plačil na podlagi delnic v skladu z MSRP 2 *Plačilo na podlagi delnic*. Če prevzemnik nadomesti plačila prevzetega podjetja, je treba bodisi celotno bodisi del na tržni meri temelječega prevzemnikovega nadomestitvenega plačila vključiti v merjenje nadomestila, prenesenega v poslovni združitvi. V B.57–B.62 členih so napotki, kako določiti tržno mero.

Vendar v primerih, ko bi plačila prevzetega podjetja prenehala kot posledica poslovne združitve in če prevzemnik nadomesti ta plačila, ko tega ne bi smel, se vsa na tržni meri temelječa nadomestitvena plačila pripoznajo kot strošek plačila v računovodskih izkazih po združitvi v skladu z MSRP 2. To pomeni, da na tržni meri temelječa plačila ne smejo biti vključena v merjenje nadomestila, prenesenega v poslovni združitvi. Prevzemnik je zavezan nadomestiti plačila prevzetega podjetja, če je prevzeto podjetje ali njegovi zaposlenci sposobno izvršiti nadomestitev. Na primer, za namene uporabe tega napotka je prevzemnik zavezan nadomestiti plačila prevzetega podjetja, če nadomestitev zahtevajo:

(a) pogoji sporazuma o prevzemu,

(b) pogoji plačil prevzetega podjetja ali

(c) veljavni zakoni ali predpisi.

▼M12

B57 Pri določitvi dela nadomestitvenega plačila, ki je del nadomestila, prenesenega za prevzeto podjetje, in dela, ki je plačilo za storitve po združitvi, mora prevzemnik meriti nadomestitvena plačila, ki jih dasta prevzemnik in prevzeto podjetje na datum prevzema v skladu z MSRP 2. Del na tržni meri temelječega nadomestitvenega plačila, ki je del nadomestila, prenesenega v zamenjavo za prevzeto podjetje, je enak delu plačila prevzetega podjetja, ki ga je mogoče pripisati storitvi pred združitvijo.

([1]) Izraz „plačila na podlagi delnic“ iz B.56–B.62 členov se nanaša na zajamčene ali nezajamčene plačilne transakcije na podlagi delnic.

▼M12

B58 Del nadomestitvenega plačila, ki ga je mogoče pripisati storitvi pred združitvijo, je na tržni meri temelječe plačilo prevzetega podjetja, pomnoženo z razmerjem dela pretekle odmerne dobe do celotne odmerne dobe ali izvirne odmerne dobe plačila prevzetega podjetja, kar je večje. Odmerna doba je obdobje, v katerem je treba izpolniti določene zahtevane pogoje. Zahtevani pogoji so opredeljeni v MSRP 2.

B59 Del nezajamčenega nadomestljivega plačila, ki ga je mogoče pripisati storitvi po združitvi in je zato pripoznan kot strošek plačila v računovodskih izkazih po združitvi, je enak celotnemu na tržni meri temelječemu nadomestitvenemu plačilu, zmanjšanemu za znesek, pripisan storitvi po združitvi. Zato prevzemnik pripiše presežek na tržni meri temelječega nadomestitvenega plačila nad na tržni meri temelječim plačilom prevzetega podjetja storitvi po združitvi in ta presežek pripozna kot strošek plačila v računovodskih izkazih po združitvi. Prevzemnik mora pripisati del nadomestitvenega plačila storitvi po združitvi, če zahteva storitev po združitvi, ne glede na to, ali so zaposlenci opravili vse storitve, potrebne za njihova plačila prevzetega podjetja za odmero pred datumom prevzema.

B60 Del nezajamčenega nadomestljivega plačila, ki ga je mogoče pripisati storitvi pred združitvijo, ter del, ki ga je mogoče pripisati storitvi po združitvi, mora odražati najboljšo oceno, ki je na razpolago glede števila nadomestitvenih plačil, za katere se pričakuje, da bodo odmerjena. Na primer, če je del na tržni meri temelječega nadomestitvenega plačila, pripisanega storitvi pred združitvijo, 100 DE in prevzemnik pričakuje, da bo odmerjenih samo 95 odstotkov plačil, je znesek, vključen v nadomestilo, preneseno v poslovni združitvi, 95 DE. Spremembe ocenjenega števila nadomestitvenih plačil, za katera se pričakuje, da bodo odmerjena, se odražajo v stroških plačila za obdobja, v katerih nastanejo spremembe ali izgube – ne kot prilagoditev nadomestila, prenesenega v poslovni združitvi. Podobno se učinki drugih poslovnih dogodkov, kot so spremembe ali končni izidi plačil s pogoji uspešnosti, ki se zgodijo po datumu prevzema, obračunavajo v skladu z MSRP 2 pri določanju stroška plačil v obdobju, ko se poslovni dogodek zgodi.

B61 Veljajo enake zahteve za določanje delov nadomestitvenega plačila, ki ga je mogoče pripisati storitvi pred združitvijo in po združitvi, ne glede na to, ali je nadomestitveno plačilo razvrščeno kot obveznost ali kot kapitalski instrument v skladu z določbami MSRP 2. Vse spremembe na tržni meri temelječih plačil, razvrščenih kot obveznosti po datumu prevzema, in z njimi povezani učinki davka iz dobička se pripoznajo v prevzemnikovih računovodskih izkazih po združitvi v obdobju (obdobjih), ko so spremembe nastale.

B62 Učinki davka iz dobička nadomestitvenih plačil plačil na podlagi delnic je treba pripoznati v skladu z določbami MRS 12 *Davki iz dobička*.

▼M29

S kapitalom poravnane plačilne transakcije na podlagi delnic s strani prevzetega podjetja

B62A Prevzeto podjetje ima lahko neporavnane plačilne transakcije na podlagi delnic, ki jih prevzemnik ne zamenja za svoje plačilne transakcije na podlagi delnic. Te plačilne transakcije na podlagi delnic prevzetega podjetja so v primeru, da so zajamčene, del neobvladujočega deleža v prevzemnem podjetju in so izmerjene po tržni meri. Če niso zajamčene, se izmerijo po tržni meri, kot če bi bil datum prevzema datum podelitve v skladu z 19. in 30. členom.

▼M29

B62B Tržna mera nezajamčenih plačilnih transakcij na podlagi delnic je dodeljena neobvadujočemu deležu na podlagi razmerja dela pretekle odmerne dobe do celotne odmerne dobe ali izvirne odmerne dobe plačilne transakcije na podlagi delnic. Bilanca je dodeljena storitvi po združitvi.

▼M12

DRUGI MSRP, KI DAJEJO NAPOTKE O POZNEJŠEM MERJENJU IN RAČUNOVODENJU (UPORABA 54. ČLENA)

▼M32

B63 Primeri drugih MSRP, v katerih so napotki za poznejše merjenje in obračunavanje pridobljenih sredstev in prevzetih ali nastalih obveznosti v poslovni združitvi, vključujejo:

▼M12

(a) MRS 38 predpisuje obračunavanje opredeljivih neopredmetenih sredstev, pridobljenih v poslovni združitvi. Prevzemnik meri dobro ime v znesku, pripoznanem na datum prevzema, zmanjšanem za morebitno akumulirano izgubo zaradi oslabitve. MRS 36 *Oslabitev sredstev* predpisuje obračunavanje izgub zaradi oslabitve.

(b) MSRP 4 *Zavarovalne pogodbe* daje napotke o poznejšem obračunavanju zavarovalne pogodbe, prevzete v poslovni združitvi.

(c) MRS 12 predpisuje poznejše obračunavanje odloženih terjatev za davek (vključno z nepripoznanimi odloženimi terjatvami za davek) in obveznosti, prevzetih v poslovni združitvi.

(d) MSRP 2 daje napotke o poznejšem merjenju in obračunavanju dela nadomestitvenega plačila na podlagi delnic, ki ga izda prevzemnik in ga je mogoče pripisati prihodnjim storitvam zaposlencev.

▼M32

(e) MSRP 10 vsebuje napotke za obračunavanje sprememb deleža obvladujočega podjetja v lastniškem kapitalu v odvisnem podjetju po pridobitvi obvladovanja.

▼M12

RAZKRIVANJE (UPORABA 59. IN 61. ČLENA)

▼M33

B64 Za doseganje cilja iz 59. člena mora prevzemnik razkriti naslednje informacije za vsako poslovno združitev, ki se zgodi v poročevalnem obdobju:

▼M12

(a) ime in opis prevzetega podjetja.

(b) datum prevzema.

(c) odstotek pridobljenih glasovalnih deležev v lastniškem kapitalu.

(d) glavne razloge za poslovno združitev in opis, kako je prevzemnik pridobil obvladovanje prevzetega podjetja.

(e) kvalitativen opis dejavnikov, ki sestavljajo pripoznano dobro ime, kot so pričakovane sinergije zaradi združenega poslovanja prevzemnika in prevzetega podjetja, neopredmetena sredstva, ki ne izpolnjujejo pogojev za ločeno pripoznavanje ali drugih dejavnikov.

▼M33

(f) pošteno vrednost celotnega prenesenega nadomestila na datum prevzema in pošteno vrednost vseh pomembnejših vrst nadomestila na datum prevzema, kot so:

▼M12

(i) denar,

(ii) druga opredmetena ali neopredmetena sredstva, vključno s poslovnim subjektom ali odvisnim podjetjem prevzemnika,

(iii) nastale obveznosti, na primer obveznost za pogojno nadomestilo, ter

▼M33

(iv) deleži v lastniškem kapitalu prevzemnika, vključno s številom izdanih ali izdajljivih instrumentov ali deležev ter načinom merjenja poštene vrednosti teh instrumentov ali deležev.

▼M12

(g) za dogovore o pogojnem nadomestilu ter odškodninska sredstva:

(i) znesek, pripoznan na datum prevzema,

(ii) opis dogovora in podlago za določitev zneska plačila ter

(iii) oceno razpona izidov (nediskontirano) ali, če razpona ni mogoče oceniti, to dejstvo in razloge, zakaj razpona ni mogoče oceniti. Če je najvišji znesek plačila neomejen, mora prevzemnik to dejstvo razkriti.

(h) za prevzete terjatve:

(i) pošteno vrednost terjatev,

(ii) kosmate pogodbene zneske terjatev ter

(iii) najboljšo oceno pogodbenih denarnih tokov na datum prevzema, za katere se ne pričakuje, da bodo izterjani.

Razkrivanje mora biti zagotovljeno za pomembnejše skupine terjatev, kot so posojila, neposredni finančni najemi in kakršnakoli druga skupina terjatev.

(i) zneske, pripoznane na dan prevzema za vsako pomembno skupino pridobljenih sredstev in prevzetih obveznosti.

(j) za vsako pogojno obveznost, pripoznano v skladu s 23. členom, informacije, ki jih zahteva 85. člen MRS 37 *Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva*. Če pogojna obveznost ni pripoznana, ker njene poštene vrednosti ni mogoče zanesljivo meriti, mora prevzemnik razkriti:

(i) informacije, ki jih zahteva 86. člen MRS 37, ter

(ii) razloge, zakaj obveznosti ni mogoče zanesljivo meriti.

(k) celotni znesek dobrega imena, za katerega se pričakuje, da bo za davčne namene odštet.

(l) za transakcije, ki se pripoznajo ločeno od pridobitve sredstev in prevzema obveznosti v poslovni združitvi v skladu z 51. členom:

(i) opis vsake transakcije,

(ii) kako je prevzemnik obračunal vsako transakcijo,

▼M12

(iii) zneske, pripoznane za vsako transakcijo, in vrstično postavko v računovodskih izkazih, v kateri je znesek pripoznan, ter

(iv) če je transakcija dejanska poravnava prej obstoječega odnosa, način določitve zneska poravnave.

(m) razkritje ločeno pripoznane transakcije, ki ga zahteva (l), mora vsebovati znesek stroškov, povezanih s prevzemom, in ločeno znesek stroškov, pripoznanih kot odhodek, in vrstično postavko ali postavke v izkazu vseobsegajočega donosa, v kateri (katerih) so ti odhodki pripoznani. Treba je razkriti tudi znesek stroškov izdaje, ki niso pripoznani kot odhodek, in kako so bili pripoznani.

(n) v izpogajanem nakupu (glejte 34–36. člen):

(i) znesek morebitnega dobička, pripoznanega v skladu s 34. členom, in vrstično postavko v izkazu vseobsegajočega donosa, v kateri je dobiček pripoznan, ter

(ii) opis razlogov, zakaj je transakcija prinesla dobiček.

▼M33

(o) za vsako poslovno združitev, v kateri ima prevzemnik manj kot 100-odstotni delež v lastniškem kapitalu prevzetega podjetja na datum prevzema:

▼M12

(i) znesek neobvladujočega deleža v prevzetem podjetju, pripoznan na datum prevzema, in podlago za merjenje za ta znesek ter

▼M33

(ii) za vsak neobvladujoči delež v prevzetem podjetju, merjen po pošteni vrednosti, tehniko(-e) ocenjevanja vrednosti in pomembne vložke, uporabljene pri merjenju te vrednosti.

▼M12

(p) v poslovni združitvi, izvedeni v več stopnjah:

(i) pošteno vrednost deleža v lastniškem kapitalu prevzetega podjetja na datum prevzema, ki ga ima prevzemnik neposredno pred datumom prevzema, ter

(ii) znesek morebitnega dobička ali izgube, pripoznanega zaradi ponovnega merjenja na pošteno vrednost deleža v lastniškem kapitalu prevzetega podjetja, ki ga ima prevzemnik pred poslovno združitvijo (glejte 42. člen), in vrstično postavko v izkazu vseobsegajočega donosa, v kateri je ta dobiček ali izguba pripoznan.

(q) naslednje informacije:

(i) zneske prihodkov in poslovni izid prevzetega podjetja od datuma prevzema, ki so vključeni v konsolidiranem izkazu vseobsegajočega donosa za poročevalno obdobje, ter

(ii) prihodke in poslovni izid združenega podjetja za sedanje poročevalno obdobje, kot da je bil datum prevzema za vse poslovne združitve, ki so se zgodile med letom, na začetku letnega poročevalnega obdobja.

▼**M12**

Če razkritje katerekoli od informacij, ki jih zahteva ta podčlen, ni izvedljivo, mora prevzemnik to dejstvo razkriti in razložiti, zakaj razkritje ni izvedljivo. Pomen izraza „ni izvedljiv“ v tem MSRP je isti kot v MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake*.

B65 Za posamično nebistvene poslovne združitve, ki so se zgodile med poročevalnem obdobjem, ki so bistvene skupaj, mora prevzemnik razkriti informacije, ki jih zahteva B64. (e)–(q) člen, kot celoto.

B66 Če je datum prevzema poslovne združitve po koncu poročevalnega obdobja, a preden so računovodski izkazi odobreni za izdajo, mora prevzemnik razkriti informacije, ki jih zahteva B64. člen, razen če začetno obračunavanje poslovne združitve, takrat ko so računovodski izkazi odobreni za izdajo, ni popolno. V takšnem primeru mora prevzemnik opisati, katerih razkritij ni bilo mogoče narediti, in razloge, zakaj jih ni bilo mogoče narediti.

B67 Za doseganje cilja iz 61. člena mora prevzemnik razkriti naslednje informacije za vsako bistveno poslovno združitev ali kot celoto za posamično nebistvene poslovne združitve, ki so bistvene skupaj:

(a) če je začetno obračunavanje poslovne združitve nepopolno (glejte 54. člen) za posamezna sredstva, obveznosti, neobvladujoče deleže ali postavke nadomestila in so bili zneski, pripoznani v računovodskih izkazih za poslovne združitve, določeni samo začasno:

(i) razloge, zakaj je začetno obračunavanje poslovne združitve nepopolno,

(ii) sredstva, obveznosti, deleže v lastniškem kapitalu ali postavke nadomestila, za katere je začetno obračunavanje nepopolno, ter

(iii) naravo in znesek prilagoditev obdobja merjenja, pripoznanih v poročevalnem obdobju v skladu z 49. členom.

(b) za vsako poročevalno obdobje po datumu prevzema, dokler podjetje ne prevzame, proda ali kako drugače izgubi pravice do sredstva pogojnega nadomestila ali dokler podjetje ne poravna obveznosti pogojnega nadomestila ali pa je obveznost razveljavljena ali zastarana:

(i) vse spremembe pripoznanih zneskov, vključno z razlikami, ki nastanejo ob poravnavi,

(ii) vse spremembe razpona izidov (nediskontirano) in razloge za te spremembe ter

(iii) tehnike ocenjevanja vrednosti in ključne vložke modela, ki se uporabljajo za merjenje pogojnega nadomestila.

(c) za pogojne obveznosti, pripoznane v poslovni združitvi, mora prevzemnik razkriti informacije, ki jih zahtevata 84. in 85. člen MRS 37 za vsako vrsto rezervacij.

(d) prilagajanje knjigovodske vrednosti dobrega imena na začetku in na koncu poročevalnega obdobja, ki ločeno kaže:

(i) kosmati znesek in akumulirano izgubo zaradi oslabitve na začetku poročevalnega obdobja.

▼**M12**

(ii) dodatno dobro ime, pripoznano v poročevalnem obdobju, z izjemo dobrega imena, ki je vključeno v skupino za odtujitev, ki je ob pripoznanju izpolnjevala sodila za razvrstitev med sredstva za prodajo v skladu z MSRP 5 *Nekratkoročna sredstva za prodajo in ustavljeno poslovanje*.

(iii) prilagoditve, ki izhajajo iz naknadnega pripoznanja odloženih terjatev za davek med poročevalnim obdobjem v skladu s 67. členom.

(iv) dobro ime, vključeno v skupino za odtujitev, ki je razvrščena med sredstva za prodajo v skladu z MSRP 5, in dobro ime, za katerega je bilo v poročevalnem obdobju odpravljeno pripoznanje, ne da bi bilo prej vključeno v skupino za odtujitev, ki je razvrščena med sredstva za prodajo.

(v) izgube zaradi oslabitve, pripoznane v poročevalnem obdobju v skladu z MRS 36. (MRS 36 poleg te zahteve zahteva razkritje informacij o nadomestljivi vrednosti in oslabitvi dobrega imena.)

(vi) čiste tečajne razlike, ki nastanejo v poročevalnem obdobju, v skladu z MRS 21 *Vplivi sprememb deviznih tečajev*.

(vii) druge morebitne spremembe knjigovodske vrednosti v poročevalnem obdobju.

(viii) kosmati znesek in akumulirano izgubo zaradi oslabitve na koncu poročevalnega obdobja.

(e) znesek in razlago morebitnega dobička ali izgube, pripoznane v tekočem poročevalnem obdobju, ki:

(i) se nanaša na pridobljena opredeljiva sredstva ali prevzete obveznosti v poslovni združitvi, ki je bila izvedena v tekočem ali preteklem poročevalnem obdobju, ter

(ii) je takšnega obsega, narave ali učinka, da je razkritje koristno za razumevanje računovodskih izkazov združenega podjetja.

PREHODNE DOLOČBE ZA POSLOVNE ZDRUŽITVE, KI VKLJUČUJEJO SAMO VZAJEMNA PODJETJA ALI SAMO NA PODLAGI POGODBE (UPORABA 66. ČLENA)

B68 64. člen določa, da se ta MSRP uporablja za naprej za poslovne združitve, katerih datum prevzema je ob začetku prvega letnega poročevalnega obdobja, ki se začne 1. julija 2009 ali pozneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Vendar mora podjetje ta MSRP uporabljati samo na začetku letnega poročevalnega obdobja, ki se začne 30. junija 2007 ali pozneje. Če podjetje uporablja ta MSRP pred datumom njegove uveljavitve, mora to dejstvo razkriti in hkrati uporabljati MRS 27 (kakor ga je leta 2008 spremenil Upravni odbor za mednarodne računovodske standarde).

▼**M12**

B69 Zahteva, da se ta MSRP uporablja za naprej, ima naslednji učinek na poslovne združitve, ki vključujejo samo vzajemna podjetja ali samo na podlagi pogodbe, če je datum prevzema za to poslovno združitev pred uporabo tega MSRP:

(a) *Razvrščanje* – Podjetje mora še naprej razvrščati prejšnje poslovne združitve v skladu s prejšnjimi računovodskimi usmeritvami podjetja za take združitve.

(b) *Predhodno pripoznano dobro ime* – Na začetku prvega letnega obdobja, ko se uporabi ta MSRP, mora biti knjigovodska vrednost dobrega imena, ki izhaja iz predhodne poslovne združitve, knjigovodska vrednost na ta datum v skladu s prejšnjimi računovodskimi usmeritvami podjetja. Podjetje mora pri določanju tega zneska izločiti knjigovodsko vrednost akumulirane amortizacije tega dobrega imena in ustrezno zmanjšati dobro ime. Ne smejo se narediti nobene druge uskladitve knjigovodske vrednosti dobrega imena.

(c) *Dobro ime, predhodno pripoznano kot odbitek od kapitala* – Prejšnje računovodske usmeritve podjetja so lahko povzročile, da je dobro ime, ki izhaja iz predhodne poslovne združitve, pripoznano kot odbitek od kapitala. V takšnem primeru podjetje ne sme pripoznati tega dobrega imena kot sredstvo na začetku prvega letnega obdobja, v katerem se uporabi ta MSRP. Podjetje tudi ne sme v poslovnem izidu pripoznati nobenega dela tega dobrega imena, ko odtuji ves ali del poslov, na katere se to dobro ime nanaša, ali ko postane denar ustvarjajoča enota, na katero se dobro ime nanaša, oslabljena.

(d) *Poznejše obračunavanje dobrega imena* – Podjetje mora na začetku prvega letnega obdobja, v katerem se uporabi ta MSRP, prenehati amortizirati takšno dobro ime, ki izhaja iz predhodne poslovne združitve, in preizkusiti oslabljenost dobrega imena v skladu z MRS 36.

(e) *Predhodno pripoznano slabo ime* – Podjetje, ki je predhodno poslovno združitev obračunalo z uporabo nakupne metode, je morebiti pripoznalo časovno razmejeni znesek za presežek svojega deleža v čisti pošteni vrednosti opredeljivih sredstev in obveznosti prevzetega podjetja nad stroškom tega deleža (ki se včasih imenuje slabo ime). Če je tako, mora podjetje odpraviti pripoznanje tega časovno razmejenega zneska na začetku prvega letnega obdobja, v katerem se uporabi ta MSRP, skupaj z ustrezno prilagoditvijo začetnega salda zadržanega čistega dobička na ta datum.

▼B

MEDNARODNI STANDARD RAČUNOVODSKEGA POROČANJA 4

Zavarovalne pogodbe

CILJ

1 Namen tega MSRP je določiti računovodsko poročanje o *zavarovalnih pogodbah* za vsako podjetje, ki takšne pogodbe izdaja (v tem MSRP opisan kot *zavarovatelj*), vse dokler upravni odbor ne bo zaključil druge faze projekta o zavarovalnih pogodbah. Ta MSRP zahteva predvsem:

(a) omejene izboljšave zavarovateljev pri obračunavanju zavarovalnih pogodb;

(b) razkrivanje, ki ugotavlja in pojasnjuje zneske v zavarovateljevih računovodskih izkazih iz naslova zavarovalnih pogodb ter pomaga uporabnikom teh računovodskih izkazov razumeti te zneske, časovne okvire in negotovosti glede prihodnjih denarnih tokov iz naslova zavarovalnih pogodb.

PODROČJE UPORABE

2 Podjetje mora to MSRP se uporabljati za:

(a) zavarovalne pogodbe (vključno s *pozavarovalnimi pogodbami)*, ki jih izda in pozavarovalne pogodbe, ki jih ima sklenjene;

(b) finančne instrumente, ki jih izdaja z *možnostjo diskrecijske udeležbe* (glej 35. člen). MSRP 7 *Finančni instrumenti: razkritja* zahteva razkrivanje finančnih instrumentov, vključno s finančnimi instrumenti, ki vključujejo takšne značilnosti.

▼M55

3 Ta MSRP ne obravnava drugih vidikov obračunavanja zavarovateljev, kot so obračunavanje finančnih sredstev v posesti zavarovateljev in finančnih obveznosti, ki jih izdajo zavarovatelji (glej MRS 32 *Finančni instrumenti: predstavljanje*, MSRP 7 in MSRP 9 *Finančni instrumenti*), z izjemo naslednjega:

(a) 20.A člen zavarovateljem, ki izpolnjujejo določena merila, dovoljuje uporabo začasne oprostitve uporabe MSRP 9;

(b) 35.B člen zavarovateljem dovoljuje uporabo izravnalnega pristopa (ang. „overlay approach“) za določena finančna sredstva; in

(c) 45. člen zavarovateljem dovoljuje, da v določenih okoliščinah prerazvrstijo nekatera ali vsa finančna sredstva, tako da se sredstva merijo po pošteni vrednosti prek poslovnega izida.

▼M53

4 Podjetje tega MSRP ne uporablja za:

▼B

(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

(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*);

▼M53

(d) pogodbe o finančnem poroštvu, razen če je izdajatelj predhodno izrecno navedel, da take pogodbe obravnava kot zavarovalne pogodbe, in je uporabil obračunavanje, ki se uporablja za zavarovalne pogodbe; v tem primeru se lahko izdajatelj odloči, da bo za take pogodbe o finančnem poroštvu uporabljal MRS 32, MSRP 7 in MSRP 9 ali ta MSRP. Izdajatelj lahko sprejme to odločitev za vsako pogodbo posebej, odločitev za posamezno pogodbo pa je nepreklicna;

▼B

(e) obravnavanje možnih pojavov terjatev ali obveznosti pri poslovnih združitvah (glej MSRP 3 *Poslovne združitve*);

(f) *neposredne zavarovalne pogodbe*, ki jih ima podjetje sklenjene (npr. neposredne zavarovalne pogodbe, pri katerih je podjetje *imetnik police*). Ne glede na to pa mora *cedent* uporabljati ta MSRP za pozavarovalne pogodbe, ki jih ima sklenjene.

▼M55

5 Za enostavnejše sklicevanje ta MSRP opisuje vsako podjetje, ki izda zavarovalno pogodbo, kot zavarovatelja, ne glede na to, ali se izdajatelj pogodbe obravnava kot zavarovatelj zaradi pravnih ali nadzornih namenov. Vsa sklicevanja na zavarovatelja v 3.(a)–3.(b), 20.A–20.Q, 35.B–35.N, 39.B–39.M in 46.–49. členu pomenijo tudi sklicevanja na izdajatelja finančnega instrumenta, ki vsebuje možnost diskrecijske udeležbe.

▼B

6 Pozavarovalna pogodba je vrsta zavarovalne pogodbe. Posledično vsako sklicevanje v tem MSRP na zavarovalne pogodbe velja tudi za pozavarovalne pogodbe.

Vgrajeni izpeljani finančni instrumenti

▼M53

7 MSRP 9 od podjetja zahteva, da ločuje nekatere vgrajene izpeljane finančne instrumente od njihove gostiteljske pogodbe, jih meri po *pošteni vrednosti* in vključi spremembe njihove poštene vrednosti v poslovni izid. MSRP 9 se uporablja za izpeljane finančne instrumente, ki so vgrajeni v zavarovalno pogodbo, razen v primerih, ko je tak vgrajeni izpeljani finančni instrument sam po sebi zavarovalna pogodba.

▼M53

8 Kot izjema od zahtev iz MSRP 9 zavarovatelju ni treba ločiti in meriti po pošteni vrednosti opcije imetnika police, da predčasno prekine zavarovalno pogodbo v zameno za fiksen znesek (ali znesek, ki temelji na fiksnem znesku in obrestni meri), tudi kadar se izvršilna cena razlikuje od knjigovodske vrednosti gostiteljeve *zavarovalne obveznosti*. Zahteve iz MSRP 9 pa se uporabljajo za prodajno opcijo ali odkupno opcijo z denarnim izplačilom, vgrajeno v zavarovalno pogodbo, če se odkupna vrednost spreminja glede na spremembe finančne spremenljivke (npr. cene ali indeksa lastniških vrednostnih papirjev ali blaga) oz. nefinančno spremenljivko, ki ni specifična za pogodbeno stranko. Poleg tega se navedene zahteve uporabljajo tudi v primeru, ko sprememba takšne spremenljivke sproži zmožnost imetnika, da izvrši prodajno opcijo ali odkupno opcijo z denarnim izplačilom (na primer prodajna opcija, ki se lahko izvrši, ko borzni indeks doseže določeno raven).

▼B

9 8. člen velja tudi za opcijo predaje finančnega instrumenta, ki vključuje možnost diskrecijske udeležbe.

Razstavljanje sestavin vloge

10 Nekatere zavarovalne pogodbe vključujejo tako zavarovalno sestavino kot *sestavino vloge.* V posameznih primerih zavarovatelj lahko ali mora *razstaviti* te sestavine:

(a) razstavljanje se zahteva, če so izpolnjeni naslednji pogoji:

(i) zavarovatelj lahko izmeri sestavine vlog (vključno z morebitnimi vgrajenimi nakupnimi opcijami) ločeno, torej brez upoštevanja zavarovalne sestavine,

(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.

▼M53

12 Pri razstavljanju pogodbe na sestavine mora zavarovatelj:

(a) uporabiti ta MSRP za sestavino zavarovalne pogodbe;

(b) uporabiti MSRP 9 za sestavino vloge.

▼B

PRIPOZNAVANJE IN MERJENJE

Začasna oprostitev od nekaterih drugih MSRP

13 10.–12. člen iz MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake* določa sodila, ki jih morajo podjetja upoštevati pri sestavljanju računovodskih usmeritev, če ne obstaja MSRP, ki bi veljal posebej za določeno postavko. Vseeno pa ta MSRP oprošča zavarovatelja od uporabe teh sodil v njegovih računovodskih usmeritvah v naslednjih primerih:

(a) zavarovalne pogodbe, ki jih izda (vključno s povezanimi stroški pridobivanja in neopredmetenimi sredstvi, kot so opisana v 31. in 32. členu), ter

(b) pozavarovalne pogodbe, ki jih ima sklenjene.

14 Vendar pa ta MSRP ne oprošča zavarovatelja od upoštevanja nekaterih posledic sodil, navedenih v 10.–12. členu MRS 8. Zavarovatelj predvsem:

(a) ne pripozna kot obveznost nobenih rezervacij za morebitne prihodnje terjatve, če takšne terjatve izhajajo iz zavarovalnih pogodb, ki ne obstajajo na dan poročanja (to so na primer rezervacije za naravne nesreče ter izravnalne rezervacije);

(b) opravi *preizkus ustreznosti obveznosti*, kot je opisan v 15.–19. členu;

(c) odstrani finančno obveznost (ali del finančne obveznosti) iz ►M5 svojega izkaza finančnega položaja ◄, kadar, in zgolj kadar, je izbrisana, to je, če je obveza, določena v pogodbi, izpolnjena, razveljavljena ali zastarana;

(d) ne sme pobotati:

(i) *pozavarovalnih sredstev* s povezanimi zavarovalnimi obveznostmi, ali

(ii) prihodkov oz. odhodkov iz naslova pozavarovalnih pogodb z odhodki oz. prihodki iz naslova povezanih zavarovalnih pogodb;

(e) ugotavlja, če so njegova pozavarovalna sredstva oslabljena (glej 20. člen).

Preizkus ustreznosti obveznosti

15 Zavarovatelj mora ob vsakem poročanju oceniti, če so njegove pripoznane zavarovalne obveznosti ustrezne, pri čemer uporablja trenutne ocene prihodnjih denarnih tokov iz naslova zavarovalnih pogodb. Če taka ocena pokaže, da knjigovodska vrednost njegovih zavarovalnih obveznosti (zmanjšanih za povezane odložene stroške pridobitev in neopredmetena sredstva, opisana v 31. in 32. členu) ni ustrezna z vidika ocenjenih prihodnjih denarnih tokov, je treba celoten primanjkljaj pripoznati v poslovnem izidu.

▼B

16 Če zavarovatelj uporabi preizkus ustreznosti obveznosti, ki ustreza predvidenim minimalnim zahtevam, ta MSRP ne nalaga drugih zahtev. Minimalne zahteve so naslednje:

(a) Preizkus upošteva trenutne ocene vseh pogodbenih denarnih tokov ter povezanih denarnih tokov, kot so na primer stroški obravnave zahtevkov ter denarnih tokov iz naslova vgrajenih opcij in garancij.

(b) Če preizkus pokaže, da obveznost ni ustrezna, se celoten primanjkljaj pripozna v poslovnem izidu.

17 Če zavarovateljeve računovodske usmeritve ne zahtevajo preizkusa ustreznosti obveznosti, ki izpolnjujejo minimalne zahteve v skladu s 16. členom, mora zavarovatelj:

(a) določiti knjigovodsko vrednost obravnavanih obveznosti za zavarovanje ([1]), zmanjšanih za knjigovodsko vrednost:

(i) vseh povezanih odloženih stroškov pridobivanja, ter

(ii) vseh povezanih neopredmetenih sredstev, kot so na primer tista, prevzeta v poslovni združitvi ali pri prenosu portfelja (glej 31. in 32. člen). Ne glede na to pa se ne upoštevajo sredstva pozavarovanja, saj jih zavarovatelj obračuna ločeno (glej 20. člen).

(b) določiti, ali je znesek, opisan pod (a), manjši od knjigovodske vrednosti, ki bi jo dosegel, če bi bile obravnavane zavarovalne obveznosti opredeljene v okviru MRS 37. Če je manjši, mora zavarovatelj pripoznati celotno razliko v poslovnem izidu ter zmanjšati knjigovodsko vrednost povezanih odloženih stroškov pridobivanja ali neopredmetenih sredstev oziroma povečati knjigovodsko vrednost obravnavanih zavarovalnih obveznosti.

18 Če zavarovateljev preizkus ustreznosti obveznosti izpolnjuje minimalne zahteve v skladu s 16. členom, se preizkus izvaja na stopnji agregacije, določene v omenjenem preizkusu. Če preizkus ustreznosti obveznosti ne izpolnjuje minimalnih zahtev, se primerjava, navedena v 17. členu, izvede na stopnji portfelja pogodb, za katere veljajo približno enaka tveganja in se vodijo v okviru enega samega portfelja.

19 Znesek, opisan v 17.(b) členu, t.j. rezultat uporabe MRS 37, odraža bodoče investicijske marže, (glej 27.–29. člen) če, in zgolj če, znesek opisan v 17.(a) člen prav tako odraža iste marže.

Oslabitev pozavarovalnih sredstev

20 Če je oslabljeno cedentovo pozavarovalno sredstvo, mora cedent ustrezno zmanjšati knjigovodsko vrednost in izgubo iz naslova oslabitev pripoznati v poslovnem izidu. Pozavarovalno sredstvo je oslabljeno, če, in zgolj če:

([1]) Obravnavane obveznosti za zavarovanje so tiste obveznosti (in povezani odloženi stroški pridobitve ter neopredmetenih sredstev), za katere zavarovateljeve obveznosti ne zahtevajo preizkusa ustreznosti obveznosti, ki izpolnjujejo minimalne zahteve 16. člena.

▼B

(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.

▼M55

Začasna oprostitev uporabe MSRP 9

20A **MSRP 9 obravnava obračunavanje finančnih instrumentov in velja za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2018 ali pozneje. Vendar ta MSRP za zavarovatelje, ki izpolnjujejo merila iz 20.B člena, omogoča začasno oprostitev, ki dopušča, vendar ne zahteva, da zavarovatelj uporablja MRS 39 *Finančni instrumenti: Pripoznavanje in merjenje* namesto MSRP 9 za letna obdobja, ki se začnejo pred 1. januarjem 2021. Zavarovatelj, ki uporablja začasno oprostitev uporabe MSRP 9, mora:**

(a) uporabljati zahteve iz MSRP 9, ki so potrebne za zagotovitev razkritij iz 39.B–39.J člena tega MSRP; in

(b) uporabljati vse druge relevantne MSRP za svoje finančne instrumente, razen kot je opisano v 20.A–20.Q, 39.B–39.J in 46.–47. členu tega MSRP.

20B **Zavarovatelj lahko uporablja začasno oprostitev uporabe MSRP 9 samo, če:**

(a) prej ni uporabljal nobene različice MSRP 9 [1] **razen zahtev glede predstavitve dobičkov in izgub iz finančnih obveznosti, določenih kot merjene po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, iz 5.7.1.(c), 5.7.7.–5.7.9., 7.2.14. in B5.7.5.–B5.7.20. člena MSRP 9; in**

(b) so njegove dejavnosti pretežno povezane z zavarovanjem, kot je opisano v 20.D členu, na datum letnega poročanja neposredno pred 1. aprilom 2016 ali na naslednji datum letnega poročanja, kot je določen v 20.G členu.

20C Zavarovatelj, ki uporablja začasno oprostitev uporabe MSRP 9, se lahko odloči, da bo uporabljal samo zahteve po predstavitvi dobičkov in izgub iz finančnih obveznosti, določenih kot merjene po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, iz 5.7.1.(c), 5.7.7.–5.7.9., 7.2.14. in B5.7.5.–B5.7.20. člena MSRP 9. Če se zavarovatelj odloči uporabljati te zahteve, uporablja ustrezne prehodne določbe iz MSRP 9, razkrije dejstvo, da je uporabil te zahteve, in tekoče zagotavlja razkritja iz 10.–11. člena MSRP 7 (kakor je bil spremenjen z MSRP 9, izdanim oktobra 2010).

[1] Odbor je izdal več zaporednih različic MSRP 9 v letih 2009, 2010, 2013 in 2014.

▼**M55**

20D Zavarovateljeve dejavnosti so pretežno povezane z zavarovanjem samo, če:

(a) je knjigovodska vrednost njegovih obveznosti, ki izhajajo iz pogodb iz področja uporabe tega MSRP, vključno z vsemi sestavinami vloge ali vgrajenimi izpeljanimi finančnimi instrumenti, razstavljenimi v skladu s 7.–12. členom tega MSRP, precejšnja v primerjavi s skupno knjigovodsko vrednostjo vseh njegovih obveznosti; in

(b) je odstotek skupne knjigovodske vrednosti njegovih obveznosti, povezanih z dejavnostjo zavarovanja (glej 20.E člen), v skupni knjigovodski vrednosti vseh njegovih obveznosti:

(i) višji od 90 odstotkov; ali

(ii) nižji ali enak 90 odstotkom, vendar višji od 80 odstotkov, in se zavarovatelj ne ukvarja s pomembno dejavnostjo, ki ni povezana z zavarovanjem (glej 20.F člen).

20E Za namene uporabe 20.D(b) člena obveznosti, povezane z dejavnostjo zavarovanja, zajemajo:

(a) obveznosti, ki izhajajo iz pogodb, ki spadajo v področje uporabe tega MSRP, kot je opisano v 20.(D)(a) členu;

(b) obveznosti iz neizpeljanih naložbenih pogodb, merjene po pošteni vrednosti prek poslovnega izida v skladu z MRS 39 (vključno s tistimi, ki so določene kot merjene po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, za katere je zavarovatelj uporabil zahteve iz MSRP 9 za predstavljanje dobičkov in izgub (glej 20.B(a) in 20.C člen)); in

(c) obveznosti, ki nastanejo, ker zavarovatelj izdaja ali izpolnjuje obveznosti, ki izhajajo iz pogodb iz točk (a) in (b). Primeri takih obveznosti vključujejo izpeljane finančne instrumente, ki se uporabljajo za zmanjševanje tveganj, ki izhajajo iz navedenih pogodb in iz sredstev, s katerimi se krijejo te pogodbe, relevantne davčne obveznosti, kot so odložene obveznosti za davek v zvezi z obdavčljivimi začasnimi razlikami pri obveznostih, ki izhajajo iz navedenih pogodb, ter izdane dolžniške instrumente, vključene v zavarovateljev regulativni kapital.

20F Pri presoji, ali se ukvarja s pomembno dejavnostjo, ki ni povezana z zavarovanjem, za namene uporabe člena 20.D(b)(ii), zavarovatelj upošteva:

(a) samo tiste dejavnosti, pri katerih lahko ustvari dohodke ali ima odhodke; in

(b) kvantitativne ali kvalitativne dejavnike (ali oboje), vključno z javno dostopnimi informacijami, kot je razvrstitev po dejavnosti, ki jo uporabniki računovodskih izkazov uporabljajo za zavarovatelja.

20G 20.B(b) člen od podjetja zahteva, da presodi, ali izpolnjuje pogoje za začasno oprostitev uporabe MSRP 9 na datum letnega poročanja, ki je neposredno pred 1. aprilom 2016. Po tem datumu:

(a) podjetje, ki je prej izpolnjevalo pogoje za začasno oprostitev uporabe MSRP 9, ponovno presodi, ali so na naslednji datum letnega poročanja njegove dejavnosti pretežno povezane z zavarovanjem, samo, če je prišlo do spremembe dejavnosti podjetja, kot je opisano v 20.H–20.I členu, v letnem obdobju, ki se je končalo na ta datum;

▼**M55**

(b) podjetju, ki prej ni izpolnjevalo pogojev za začasno oprostitev uporabe MSRP 9, je dovoljeno, da ponovno presodi, ali so na naslednji datum letnega poročanja pred 31. decembrom 2018 njegove dejavnosti pretežno povezane z zavarovanjem, samo, če je prišlo do spremembe dejavnosti podjetja, kot je opisana v 20.H–20.I členu, v letnem obdobju, ki se je končalo na ta datum.

20H Za namene uporabe 20.G člena je sprememba dejavnosti podjetja sprememba, ki:

(a) jo za spremembo opredeli višje poslovodstvo na podlagi zunanjih ali notranjih sprememb;

(b) je pomembna za poslovanje podjetja in

(c) je dokazljiva zunanjim osebam.

Zato do take spremembe pride samo, ko podjetje prične ali preneha izvajati dejavnost, ki je pomembna za njegovo poslovanje, ali pomembno spremeni obseg ene od njegovih dejavnosti, na primer, ko podjetje pridobi, odtuji ali ukine poslovno področje.

20I Za spremembo dejavnosti podjetja, kot je opisana v 20.H členu, se pričakuje, da bo nastopila zelo redko. Pri naslednjih primerih ne gre za spremembe dejavnosti podjetja za namene uporabe 20.G člena:

(a) sprememba strukture financiranja podjetja, ki sama ne vpliva na dejavnosti, v zvezi s katerimi podjetje ustvarja dohodke in ima odhodke;

(b) načrt podjetja za prodajo poslovnega področja, tudi če so sredstva in obveznosti razvrščena kot v posesti za prodajo v skladu z MSRP 5 *Nekratkoročna sredstva za prodajo in ustavljeno poslovanje*. Načrt za prodajo poslovnega področja bi lahko spremenil dejavnosti podjetja in vodil do ponovne presoje v prihodnosti, vendar še ne vpliva na obveznosti, pripoznane v njegovem izkazu finančnega položaja.

20J Če podjetje na podlagi ponovne presoje (glej 20.G(a) člen) ne izpolnjuje več pogojev za začasno oprostitev uporabe MSRP 9, sme še naprej uporabljati začasno oprostitev uporabe MSRP 9 samo do konca letnega obdobja, ki se je začelo neposredno po ponovni presoji. Podjetje mora kljub temu uporabljati MSRP 9 za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2021 ali pozneje. Na primer, če podjetje na podlagi 20.G(a) člena dne 31. decembra 2018 (konec njegovega letnega obdobja) določi, da ne izpolnjuje več pogojev za začasno oprostitev uporabe MSRP 9, sme še naprej uporabljati začasno oprostitev uporabe MSRP 9 samo do 31. decembra 2019.

▼**M55**

20K Zavarovatelj, ki se je v preteklosti odločil za uporabo začasne oprostitve od uporabe MSRP 9, se lahko na začetku vsakega naslednjega letnega obdobja nepreklicno odloči, da bo uporabljal MSRP 9.

Podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP

20L Podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP, kot je opredeljeno v MSRP 1 *Prva uporaba Mednarodnih standardov računovodskega poročanja*, lahko uporablja začasno oprostitev uporabe MSRP 9, opisano v 20.A členu, samo, če izpolnjuje merila iz 20.B člena. Podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP, pri uporabi 20.B(b) člena uporablja knjigovodske vrednosti, določene v skladu z MSRP, na datum, naveden v tem členu.

20M MSRP 1 vsebuje zahteve in oprostitve, ki veljajo za podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP. Te zahteve in oprostitve (na primer D16.–D17. člen MSRP 1) ne razveljavljajo zahtev iz 20.A–20.Q ter 39.B–39.J člena tega MSRP. Na primer, zahteve in oprostitve v MSRP 1 ne razveljavljajo zahteve, da mora podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP, izpolnjevati merila iz 20.L člena, da lahko uporablja začasno oprostitev uporabe MSRP 9.

20N Podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP, ki razkrije informacije, ki se zahtevajo v 39.B–39.J členu, uporablja zahteve in oprostitve iz MSRP 1, ki so relevantne za presoje, potrebne za ta razkritja.

Začasna oprostitev od specifičnih zahtev iz MRS 28

20O 35.–36. člen MRS 28 *Finančne naložbe v pridružena podjetja in skupne podvige* od podjetja zahtevata, da pri kapitalski metodi uporablja enotne računovodske usmeritve. Kljub temu je podjetju dovoljeno, vendar se od njega ne zahteva, da za letna obdobja, ki se začnejo pred 1. januarjem 2021, ohrani relevantne računovodske usmeritve, ki jih uporablja pridruženo podjetje ali skupni podvig, kot sledi:

(a) podjetje uporablja MSRP 9, vendar pridruženo podjetje ali skupni podvig uporablja začasno oprostitev uporabe MSRP 9; ali

(b) podjetje uporablja začasno oprostitev uporabe MSRP 9, vendar pridruženo podjetje ali skupni podvig uporablja MSRP 9.

20P Kadar podjetje uporablja kapitalsko metodo za obračunavanje finančne naložbe v pridruženo podjetje ali skupni podvig:

(a) če se je MSRP 9 prej uporabljal v računovodskih izkazih, ki so se uporabili pri kapitalski metodi za to pridruženo podjetje ali skupni podvig (po upoštevanju vseh prilagoditev, ki jih je izvedlo podjetje), se še naprej uporablja MSRP 9;

▼M55

(b) če se je začasna oprostitev uporabe MSRP 9 prej uporabljala v računovodskih izkazih, ki so se uporabili pri kapitalski metodi za to pridruženo podjetje ali skupni podvig (po upoštevanju vseh prilagoditev, ki jih je izvedlo podjetje), se lahko pozneje uporablja MSRP 9.

20Q Podjetje lahko uporablja 20.O in 20.P(b) člen ločeno za vsako pridruženo podjetje ali skupni podvig.

▼B

Spremembe računovodskih usmeritev

21 22.–30. člen mora veljati tako za spremembe, ki jih uveljavi zavarovatelj, ki že uporablja MSRP, kot tudi za tiste, ki jih opravi zavarovatelj, ki MSRP uporablja prvič.

22 Zavarovatelj lahko spreminja svoje računovodske usmeritve za zavarovalne pogodbe, kadar, in zgolj kadar, so zaradi takih sprememb računovodski izkazi pomembnejši pri sprejemanju ekonomskih odločitev in niso manj zanesljivi, ali pa so bolj zanesljivi in niso manj pomembni za enake potrebe. Zavarovatelj mora oceniti pomembnost in zanesljivost na podlagi sodil iz MRS 8.

23 Pri utemeljevanju sprememb v računovodskih usmeritvah za zavarovalne pogodbe mora zavarovatelj dokazati, da bodo zaradi te spremembe njegovi računovodski izkazi v večji meri izpolnjevali sodila v MRS 8, ni pa nujno, da sprememba v celoti upošteva ta sodila. V nadaljevanju so opisana naslednja specifična vprašanja:

(a) trenutne obrestne mere (glej 24. člen),

(b) nadaljevanje obstoječih običajnih postopkov (25. člen),

(c) previdnost (26. člen),

(d) bodoči naložbeni pribitki (27.–29. člen), ter

(e) obračun v senci (30. člen).

Trenutne tržne obrestne mere

24 Zavarovatelj lahko, ni pa nujno, spremeni svoje računovodske usmeritve tako, da ponovno izmeri opredeljene zavarovalne obveznosti ([1]) na tak način, da odražajo trenutne tržne obrestne mere, in pripozna spremembe teh obveznostih v poslovnem izidu. Sočasno lahko tudi uvede računovodske usmeritve, ki zahtevajo druge sprotne ocene in predpostavke za opredeljene obveznosti. Izbira v skladu s tem členom omogoča zavarovatelju, da spreminja računovodske usmeritve za opredeljene obveznosti, ne da bi pri tem dosledno uporabljal enake usmeritve za vse podobne obveznosti, kakor sicer zahtevajo določila MRS 8. Če zavarovatelj opredeli obveznosti v okviru te izbire, mora še naprej dosledno uporabljati tekoče tržne obrestne mere (in po potrebi tudi druge trenutne ocene in predpostavke) v vseh obdobjih in za vse obveznosti, dokler niso izbrisane.

([1]) V tem členu zavarovalne obveznosti vključujejo povezane stroške pridobivanja in neopredmetena sredstva, kot so opisana v 31. in 32. členu.

▼B

Nadaljevanje obstoječih običajnih postopkov

25 Zavarovatelj se lahko odloči, da bo nadaljeval z naslednjimi običajnimi postopki, vendar pa njihova uvedba ne zadostuje določbam 22. člena:

(a) merjenje zavarovalnih obveznosti brez diskontiranja;

(b) merjenje pogodbenih pravic do provizij za vodenje bodočih naložb v znesku, ki presega njihovo pošteno vrednost, dobljeno s primerjavo s trenutnimi provizijami, ki jih za podobne storitve zaračunavajo drugi udeleženci na trgu. Verjetno je, da je poštena vrednost ob nastanku teh pogodbenih pravic enaka plačanim izvirnim stroškom, razen če provizije za vodenje bodočih naložb in povezani stroški niso v skladu s primerljivo tržno situacijo;

(c) uporaba neenotnih računovodskih usmeritev za zavarovalne pogodbe (in povezane odložene stroške pridobivanja in neopredmetena sredstva, če obstajajo) odvisnih podjetij, razen v primerih, ko to dovoljuje 24. člen. Če te računovodske usmeritve niso enotne, jih lahko zavarovatelj spremeni, pod pogojem da sprememba ne povzroči še večjih razlik v računovodskih usmeritvah in da zadovoljuje tudi ostale zahteve v tem MSRP.

Previdnost

26 Zavarovatelju ni treba spreminjati računovodskih usmeritev za zavarovalne pogodbe, da bi s tem odpravil preveliko previdnost. Če pa zavarovatelj svoje zavarovalne pogodbe že meri z zadostno mero previdnosti, mu ni treba uvajati dodatne previdnosti.

Bodoči naložbeni pribitki

27 Zavarovatelju ni treba spreminjati računovodskih usmeritev za zavarovalne pogodbe, da bi s tem odpravil bodoče naložbene pribitke. Ne glede na to pa obstaja izpodbitna predpostavka, da bodo zavarovateljevi računovodski izkazi postali manj pomembni in zanesljivi, če bo uvedel računovodsko usmeritev, ki odraža bodoče naložbene pribitke v merjenju zavarovalnih pogodb, razen kadar ti pribitki vplivajo na pogodbena plačila. Dva primera računovodskih usmeritev, ki odražata te pribitke, sta:

(a) uporaba diskontne mere, ki odraža ocenjen donos na zavarovateljeva sredstva, ali

(b) napovedovanje donosov tistih sredstev na podlagi ocenjene stopnje donosa, diskontiranje tistih napovedanih donosov po drugačni meri in vključno z rezultati merjenja obveznosti.

▼B

28 Zavarovatelj lahko odpravi izpodbitno predpostavko, opisano v 27. členu, če, in zgolj če, druge sestavine spremembe v računovodskih usmeritvah povečujejo pomembnost in zanesljivost njegovih računovodskih izkazov v tolikšni meri, da odtehtajo zmanjšanje pomembnosti in zanesljivosti, ki ga povzroči vključitev bodoče naložbene pribitke. Predpostavimo na primer, da zavarovateljeve obstoječe računovodske usmeritve za zavarovalne pogodbe vključujejo preveč previdne predpostavke, določene ob nastanku, ter diskontno mero, kot jo predpisuje regulator brez neposrednega vpliva na tržne pogoje, hkrati pa ne upoštevajo nekaterih vgrajenih opcij in garancij. Zavarovatelj lahko poveča ustreznost računovodskih izkazov, če s tem ne zmanjša njihove zanesljivosti, tako da začne uporabljati obsežno računovodsko osnovo, usmerjeno v naložbenike, ki je v splošni uporabi in vključuje:

(a) tekoče ocene in predpostavke,

(b) razumna (a ne preveč previdna) prilagoditev, ki odraža tveganje in negotovost,

(c) meritve, ki odražajo notranjo in časovno vrednost vgrajenih opcij in garancij, ter

(d) trenutno tržno diskontno mero, tudi če ta odraža ocenjen donos zavarovateljevih sredstev.

29 Pri nekaterih načinih merjenja se uporablja diskontna mera, s katero se določa trenutna vrednost bodočega pribitka dobička. Tak pribitek dobička se nato s posebno formulo pripiše različnim obdobjem. Pri takšnih načinih diskontna mera le posredno vpliva na merjenje obveznosti. Predvsem pa ima uporaba manj primerne diskontne mere omejen vpliv ali pa sploh nima vpliva na merjenje obveznosti ob nastanku. Pri drugačnih načinih diskontna mera neposredno določa način merjenja obveznosti. V slednjem primeru ima uvedba diskontne mere, ki temelji na sredstvih, pomembnejši vpliv, zaradi česar je precej neverjetno, da bi lahko zavarovatelj odpravil izpodbitno predpostavko, opisano v 27. členu.

Obračun v senci

30 Pri nekaterih računovodskih modelih imajo realizirani dobički ali izgube na zavarovateljevih sredstvih neposreden vpliv na merjenje nekaterih ali vseh (a) zavarovalnih obveznosti, (b) povezanih odloženih stroškov v pridobivanju in (c) povezanih neopredmetenih sredstev, kot so opisana v 31. in 32. členu. Zavarovatelj lahko, ni pa nujno, spremeni svoje računovodske usmeritve na tak način, da pripoznan vendar neiztrženi dobiček ali izguba na nekem sredstvu vpliva na tiste meritve na enak način kot iztrženi dobiček ali izguba. ►**M5** Povezana prilagoditev zavarovalnih obveznosti (ali odloženih stroškov pridobivanja ali neopredmetenih sredstev) se mora pripoznati v drugem vseobsegajočem donosu, če, in zgolj če, so nerealizirani dobički ali izgube pripoznani v drugem vseobsegajočem donosu. ◄ Takšno prakso včasih imenujemo „obračun v senci“ (ang. „shadow accounting“).

▼B

Zavarovalne pogodbe, prevzete v poslovni združitvi ali prenosu portfelja

31 Za zagotavljanje skladnosti z MSRP 3 mora zavarovatelj na datum pridobitve po pošteni vrednosti izmeriti prevzete zavarovalne obveznosti in prevzeta *zavarovalna sredstva* v poslovni združitvi. Zavarovatelj lahko, ni pa nujno, uporabi razširjeno predstavitev ki razdeli pošteno vrednost pridobljenih zavarovalnih pogodb v dve sestavini:

(a) obveznost, merjena v skladu z zavarovateljevimi računovodskimi usmeritvami za zavarovalne pogodbe, ki jih izda, ter

(b) neopredmeteno sredstvo, ki predstavlja razliko med (i) pošteno vrednostjo pridobljenih pogodbenih zavarovalnih pravic in prevzetih zavarovalnih obveznosti ter (ii) znesek opisan pod (a). Naknadno merjenje takega sredstva mora biti skladno z merjenjem povezane zavarovalne obveznosti.

32 Zavarovatelj, ki pridobi portfelj zavarovalnih pogodb, lahko uporabi razširjeno predstavitev, kot je opisana v 31. členu.

33 Neopredmetena sredstva, opisana v 31. in 32. členu, so izključena iz obsega MRS 36 *Oslabitev sredstev* in MRS 38. Vendar pa MRS 36 in MRS 38 veljata za sezname strank in odnose s strankami, ki odražajo pričakovanje bodočih pogodb, katere niso del pogodbenih zavarovalnih pravic in pogodbenih zavarovalnih obveznosti, ki so obstajale na dan poslovne združitve ali prenosa portfelja.

Možnost diskrecijske udeležbe

Možnost diskrecijske udeležbe v zavarovalnih pogodbah

▼M53

34 Nekatere zavarovalne pogodbe vsebujejo možnost diskrecijske udeležbe kot tudi *zajamčeno sestavino*. Izdajatelj takšne pogodbe:

▼B

(a) lahko, ni pa nujno da, pripozna zajamčeno sestavino ločeno od možnosti diskrecijske udeležbe. Če zavarovatelj ne pripozna teh dveh postavk ločeno, mora celotno pogodbo razvrstiti med obveznosti. Če zavarovatelj pripozna ti dve postavki ločeno, mora razvrstiti zajamčeno sestavino med obveznosti;

(b) bo, če bo možnost diskrecijske udeležbe pripoznal ločeno od zajamčene sestavine, moral to možnost razvrstiti med obveznosti ali kot ločeno postavko kapitala. Ta MSRP ne določa, kako naj zavarovatelj opredeli, ali je taka možnost obveznost ali kapital. Zavarovatelj lahko razdeli to možnost na sestavine obveznosti in kapitala, pri čemer mora uporabljati dosledno računovodsko usmeritev. Zavarovatelj ne sme razvrstiti te možnosti kot vmesno kategorijo, ki ni ne obveznost ne kapital;

▼B

(c) lahko pripozna vse prejete premije kot prihodke in mu ni treba ločevati nobenega dela, ki se nanaša na sestavino kapitala. Spremembe, ki pri tem nastanejo v zajamčeni sestavini in v tistem delu možnosti diskrecijske udeležbe, ki je razvrščen med obveznosti, je treba pripoznati v poslovnem izidu. Če je del ali celotna možnost diskrecijske udeležbe razvrščena v kapital, se lahko tej možnosti pripiše del poslovnega izida (na enak način, kot se lahko ustrezen delež pripiše ►M11 neobvladujočim deležem ◄). Izdajatelj mora pripoznati delež poslovnega izida, ki ga pripiše katerikoli sestavini možnosti diskrecijske udeležbe, kot alokacija dobička ali izgube, ne pa kot odhodek ali prihodek (glej MRS 1 *Predstavljanje računovodskih izkazov*);

▼M53

(d) mora, če pogodba vsebuje vgrajeni izpeljani finančni instrument, ki spada v področje uporabe MSRP 9, za tak instrument uporabljati MSRP 9;

▼B

(e) bo, v vseh pogledih, ki jih ne opisuje 14–20. člen in 34.(a)–(d). člen, moral nadaljevati z uporabo obstoječih računovodskih usmeritev za takšne pogodbe, razen če spremeni te računovodske usmeritve na tak način, da bodo v skladu z 21.–30. členom.

Možnost diskrecijske udeležbe v finančnih instrumentih

▼M53

35 Zahteve iz 34. člena veljajo tudi za finančni instrument, ki vključuje možnost diskrecijske udeležbe. Poleg tega:

(a) če izdajatelj razvrsti celotno možnost diskrecijske udeležbe kot obveznost, mora uporabiti preizkus ustreznosti obveznosti iz 15.–19. člena za celotno pogodbo (tj. tako za zajamčeno sestavino kot tudi za možnost diskrecijske udeležbe). Izdajatelju ni treba opredeliti zneska, ki bi bil rezultat uporabe MSRP 9 za zajamčeno sestavino;

(b) če izdajatelj del možnosti ali celotno možnost razvrsti kot ločeno sestavino lastniškega kapitala, obveznost, pripoznana za celotno pogodbo, ne sme biti manjša od zneska, ki bi bil rezultat uporabe MSRP 9 za zajamčeno sestavino. Ta znesek mora vključevati notranjo vrednost opcije za predčasno prekinitev (odkup) pogodbe, ni pa nujno, da vključuje časovno vrednost, če 9. člen takšno opcijo izvzema iz merjenja po pošteni vrednosti. Izdajatelju ni treba razkriti zneska, ki bi bil rezultat uporabe MSRP 9 za zajamčeno sestavino, prav tako pa mu tega zneska ni treba ločeno prikazati. Poleg tega izdajatelju ni treba določiti tega zneska, če je celotna pripoznana obveznost očitno večja;

▼B

(c) čeprav so te pogodbe finančni instrumenti, lahko izdajatelj še naprej pripoznava premije iz naslova teh pogodb med prihodki, posledično povečanje knjigovodske vrednosti obveznosti pa med odhodki;

(d) čeprav so te pogodbe finančni instrumenti, izdajatelj, ki za pogodbe z možnostjo diskrecijske udeležbe uporablja 20.(b) člen MSRP 7, mora razkriti skupne odhodke za obresti, pripoznane v poslovnem izidu, pri čemer mu teh odhodkov ni treba izračunati z uporabo metode dejanskih obresti.

▼**M55**

35A Začasne oprostitve iz 20.A, 20.L in 20.O člena in izravnalni pristop iz 35.B člena lahko uporablja tudi izdajatelj finančnega instrumenta, ki vsebuje možnost diskrecijske udeležbe. Vsa sklicevanja na zavarovatelja v 3.(a)–3.(b), 20.A–20.Q, 35.B–35.N, 39.B–39.M in 46.–49. členu zato pomenijo tudi sklicevanja na izdajatelja finančnega instrumenta, ki vsebuje možnost diskrecijske udeležbe.

PREDSTAVLJANJE

Izravnalni pristop

35B Zavarovatelju je dovoljeno, vendar se od njega ne zahteva, da za določena finančna sredstva uporablja izravnalni pristop. Zavarovatelj, ki uporablja izravnalni pristop, mora:

(a) med poslovnim izidom in drugim vseobsegajočim donosom prerazvrstiti tak znesek, da je poslovni izid na koncu poročevalskega obdobja za določena finančna sredstva enak, kot če bi zavarovatelj za določena finančna sredstva uporabil MRS 39. Prerazvrščeni znesek je tako enak razliki med:

(i) zneskom, ki se poroča v poslovnem izidu za določena finančna sredstva na podlagi MSRP 9, in

(ii) zneskom, ki bi se sicer poročal v poslovnem izidu za določena finančna sredstva, če bi zavarovatelj uporabil MRS 39;

(b) uporabljati vse druge relevantne MSRP za svoje finančne instrumente, razen kot je opisano v 35.B–35.N, 39.K–39.M in 48.–49. členu tega MSRP.

35C Zavarovatelj se lahko odloči, da bo uporabljal izravnalni pristop, opisan v 35.B členu, samo če prej uporablja MSRP 9, kar vključuje primere, ko začne uporabljati MSRP 9 po tem, ko je prej uporabljal:

(a) začasno oprostitev uporabe MSRP 9, opisano v 20.A členu; ali

(b) samo zahteve po predstavitvi dobičkov in izgub iz finančnih obveznosti, določenih kot merjene po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, iz 5.7.1.(c), 5.7.7.–5.7.9., 7.2.14. in B5.7.5.–B5.7.20. člena MSRP 9.

35D Zavarovatelj predstavi znesek, prerazvrščen med poslovnim izidom in drugim vseobsegajočim donosom, na podlagi izravnalnega pristopa:

(a) v poslovnem izidu kot ločeno vrstično postavko; in

(b) v drugem vseobsegajočem donosu kot ločeno sestavino drugega vseobsegajočega donosa.

▼**M55**

35E Finančno sredstvo izpolnjuje pogoje za določitev za izravnalni pristop samo, če so izpolnjena naslednja merila:

(a) meri se po pošteni vrednosti prek poslovnega izida ob uporabi MSRP 9, vendar se ne bi v celoti meril po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, če bi se uporabljal MRS 39; in

(b) ne poseduje se v zvezi z dejavnostjo, ki ni povezana s pogodbami iz področja uporabe tega MSRP. Primeri finančnih sredstev, ki ne bi izpolnjevala pogojev za izravnalni pristop, so sredstva, ki se posedujejo v zvezi z bančnimi dejavnostmi, ali finančna sredstva, ki se posedujejo v skladih, ki se nanašajo na pogodbe o finančnih naložbah izven področja uporabe tega MSRP.

35F Zavarovatelj lahko finančno sredstvo, ki izpolnjuje pogoje, določi za izravnalni pristop, ko se odloči za uporabo pristopa (glej 35.C člen). Naknadno lahko finančno sredstvo, ki izpolnjuje pogoje, določi za izravnalni pristop samo, če:

(a) je sredstvo prvič pripoznano; ali

(b) sredstvo po novem izpolnjuje merilo iz 35.E(b) člena, ki ga prej ni izpolnjevalo.

35G Zavarovatelju je dovoljeno določati finančna sredstva, ki izpolnjujejo pogoje, za izravnalni pristop z uporabo 35.F člena posamično za vsak instrument posebej.

35H Kjer je ustrezno, za namene uporabe izravnalnega pristopa za na novo določeno finančno sredstvo z uporabo 35.F(b) člena velja naslednje:

(a) njegova poštena vrednost na datum določitve je njegova nova knjigovodska vrednost na podlagi odplačne vrednosti; in

(b) efektivna obrestna mera se določi na podlagi njegove poštene vrednosti na datum določitve.

35I Podjetje uporablja izravnalni pristop za določeno finančno sredstvo, vse dokler se za to sredstvo ne odpravi pripoznanje. Vendar podjetje:

(a) odpravi določitev finančnega sredstva, če finančno sredstvo ne izpolnjuje več merila iz 35.E(b) člena. Na primer, finančno sredstvo ne bo več izpolnjevalo tega merila, če ga podjetje prenese, tako da se poseduje v zvezi z njegovimi bančnimi dejavnostmi, ali če podjetje ni več zavarovatelj;

(b) lahko na začetku katerega koli letnega obdobja preneha uporabljati izravnalni pristop za vsa določena finančna sredstva. Podjetje, ki se odloči prenehati z uporabo izravnalnega pristopa, za obračunavanje spremembe računovodske usmeritve uporabi MRS 8.

▼**M55**

35J Kadar podjetje odpravi določitev finančnega sredstva z uporabo 35.I(a) člena, iz nabranega drugega vseobsegajočega donosa v poslovni izid kot prilagoditev zaradi prerazvrstitve (glej MRS 1) prerazvrsti kakršno koli stanje v zvezi s tem finančnim sredstvom.

35K Če podjetje preneha uporabljati izravnalni pristop na podlagi odločitve iz 35.I(b) člena ali ker ni več zavarovatelj, pristopa pozneje ne uporablja. Zavarovatelj, ki se je odločil uporabljati izravnalni pristop (glej 35.C člen), vendar nima finančnih sredstev, ki izpolnjujejo pogoje za to (glej 35.E člen), lahko uporablja pristop pozneje, ko ima finančna sredstva, ki izpolnjujejo pogoje.

Povezanost z drugimi zahtevami

35L 30. člen tega MSRP dovoljuje prakso, ki se včasih opisuje kot „obračun v senci“. Če zavarovatelj uporablja izravnalni pristop, se lahko uporablja obračun v senci.

35M Prerazvrstitev zneska med poslovnim izidom in drugim vseobsegajočim donosom z uporabo 35.B člena lahko posledično vpliva na vključitev drugih zneskov v drug vseobsegajoči donos, kot so davki iz dobička. Zavarovatelj uporablja ustrezne MSRP, kot je MRS 12 *Davek iz dobička*, da določi vse take posledične vplive.

Podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP

35N Če se podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP, odloči za uporabo izravnalnega pristopa, preračuna primerjalne informacije, da je upoštevan izravnalni pristop, samo, če preračuna primerjalne informacije za izpolnjevanje zahtev MSRP 9 (glej E1.–E2. člen MSRP 1).

▼**B**

RAZKRITJE

Pojasnjevanje pripoznanih zneskov

36 Zavarovatelj mora razkriti informacije, ki ugotavljajo in pojasnjujejo zneske v njegovih računovodskih izkazih iz naslova zavarovalnih pogodb.

37 Za zagotavljanje skladnosti s 36. členom mora zavarovatelj razkriti:

(a) svoje računovodske usmeritve za zavarovalne pogodbe in povezana sredstva, obveznosti, prihodke in odhodke;

(b) pripoznana sredstva, obveznosti, prihodke in odhodke (in, če predstavlja izkaz denarnih tokov z uporabo neposredne metode, tudi denarne tokove) iz naslova zavarovalnih pogodb. Če je zavarovatelj hkrati tudi cedent, mora razkriti:

(i) dobičke in izgube v poslovnem izidu nakupa pozavarovanj, ter

(ii) če cedent odloži in amortizira dobičke in izgube iz naslova nakupa pozavarovanj, amortizacijo za obdobje ter neamortizirane zneske na začetku in koncu obdobja;

▼B

(c) uporabljen postopek določanja predpostavk, ki v največji meri vplivajo na merjenje pripoznanih zneskov opisanih pod (b). Če je praktično izvedljivo, mora zavarovatelj tudi podati ovrednoteno razkritje teh predpostavk;

(d) učinek sprememb v predpostavkah uporabljenih za merjenje zavarovalnih sredstev in zavarovalnih obveznosti, pri čemer ločeno prikaže učinek posamezne spremembe, ki bistveno vpliva na računovodske izkaze;

(e) usklajevanje sprememb v zavarovalnih obveznostih, pozavarovalnih sredstvih in, če obstajajo, povezanih odloženih stroških pridobivanja.

Narava in obseg tveganj, ki izhajajo iz zavarovalnih pogodb

38 Zavarovatelj mora razkriti informacije, ki uporabnikom njegovih računovodskih izkazov omogočajo, da ovrednotijo naravo in obseg tveganj, ki izhajajo iz zavarovalnih pogodb.

39 Za zagotavljanje skladnosti z 38. členom mora zavarovatelj razkriti:

(a) cilje, usmeritve in procese pri ravnanju s tveganji iz naslova zavarovalnih pogodb in metode, uporabljene za obvladovanje teh tveganj;

(b) [izbrisano]

(c) informacije o *zavarovalnih tveganjih* (pred in po omilitvi tveganja s pomočjo pozavarovanja), vključno z informacijami o:

(i) občutljivosti za zavarovalno tveganje (glej 39.A člen);

(ii) koncentracijah zavarovalnega tveganja, vključno z opisom, kako ravnateljstvo ugotavlja koncentracije, in opisom skupne značilnosti, ki identificira vsako koncentracijo (npr. vrsta zavarovanega dogodka, geografsko območje ali valuta);

(iii) dejanskih terjatvah v primerjavi s predhodnimi ocenami (tj. razvoj terjatev). Razkritje razvoja terjatev mora segati nazaj do obdobja, v katerem so nastale prve pomembne terjatve, za katere še vedno obstaja negotovost glede zneska in časovnega okvira plačila, vendar ne več kot za deset let nazaj. Zavarovatelju ni treba razkriti teh informacij v povezavi s terjatvami, pri katerih se negotovost glede zneska in časovnega okvira plačila razjasni v roku enega leta;

▼M19

(d) informacije o kreditnem tveganju, likvidnostnem tveganju in tržnem tveganju, ki bi jih zahtevali 31.–42. člen MSRP 7, če bi zavarovalne pogodbe spadale v področje uporabe MSRP 7. Toda:

(i) zavarovatelju ni treba zagotoviti analiz zapadlosti v plačilo, ki se zahtevajo v skladu z 39.(a) in (b) členom MSRP 7, če namesto tega razkrije informacije o ocenjenem časovnem okviru čistih denarnih odtokov iz naslova pripoznanih zavarovalnih obveznosti. To je lahko v obliki analize, v ocenjenem časovnem okviru, zneskov, pripoznanih v izkazu finančnega položaja;

▼B

(ii) če zavarovatelj uporablja drugo metodo za obvladovanje občutljivosti za tržne pogoje, kot je analiza vgrajenih vrednosti, lahko uporabi to analizo občutljivosti, da izpolni zahtevo iz 40.(a) člena MSRP 7. Tak zavarovatelj mora zagotoviti tudi razkritja, zahtevana v skladu z 41. členom MSRP 7;

(e) izpostavljenosti obrestnim in tržnim tveganjem, ki izhajajo iz vgrajenih izpeljanih finančnih instrumentov, vključenih v gostiteljsko zavarovalno pogodbo, če zavarovatelju ni treba in dejansko ne meri vgrajenih izpeljanih finančnih instrumentov po pošteni vrednosti.

39A Za zagotavljanje skladnosti z 39.(c)(i) členom mora zavarovatelj razkriti bodisi (a) bodisi (b), kakor sledi:

►M5 (a) analiza občutljivosti, ki prikaže učinke na poslovni izid in lastniški kapital, če bi bile spremembe ustreznih spremenljivk tveganja možno sprejemljive ob koncu poročevalskega obdobja; metode in predpostavke, ki se uporabljajo pri pripravi analize občutljivosti; ter spremembe uporabljenih metod in predpostavk od prejšnjega obdobja. ◄ Če zavarovalec uporablja drugo metodo za obvladovanje občutljivosti za tržne pogoje, kot je analiza vgrajenih vrednosti, lahko izpolni to zahtevo tako, da razkrije to drugo analizo občutljivosti in razkritja, zahtevana v skladu z 41. členom MSRP 7;

(b) kvalitativne informacije o občutljivosti in informacije o pogojih zavarovalnih pogodb, ki imajo bistven učinek na znesek, časovni okvir in negotovost prihodnjih denarnih tokov zavarovalca.

▼M55

Razkritja o začasni oprostitvi uporabe MSRP 9

39B Zavarovatelj, ki se odloči uporabljati začasno oprostitev uporabe MSRP 9, razkrije informacije, ki uporabnikom računovodskih izkazov omogočijo, da:

(a) razumejo, kako je zavarovatelj izpolnil pogoje za začasno oprostitev; in

(b) primerjajo zavarovatelje, ki uporabljajo začasno oprostitev, s podjetji, ki uporabljajo MSRP 9.

▼**M55**

39C Da izpolni zahteve iz 39.B(a) člena, zavarovatelj razkrije dejstvo, da uporablja začasno oprostitev uporabe MSRP 9, in kako je na datum, določen v 20.B(b) členu, sklenil, da izpolnjuje pogoje za začasno oprostitev uporabe MSRP 9, pri čemer navede tudi:

(a) če je bila knjigovodska vrednost njegovih obveznosti iz naslova pogodb, ki spadajo v področje uporabe tega MSRP (tj. obveznosti, opisane v 20.E(a) členu), nižja ali enaka 90 odstotkom skupne knjigovodske vrednosti vseh njegovih obveznosti, značilnosti in knjigovodske vrednosti obveznosti, povezanih z zavarovanjem, ki niso obveznosti iz naslova pogodb, ki spadajo v področje uporabe tega MSRP (tj. obveznosti, opisanih v 20.E(b) in 20.E(c) členu);

(b) če je bil odstotek skupne knjigovodske vrednosti njegovih obveznosti, povezanih z zavarovanjem, glede na skupno knjigovodsko vrednost vseh njegovih obveznosti nižji ali enak 90 odstotkom, vendar višji od 80 odstotkov, kako je zavarovatelj določil, da se ne ukvarja s pomembno dejavnostjo, ki ni povezana z zavarovanjem, ter katere informacije je upošteval; in

(c) če je zavarovatelj izpolnjeval pogoje za začasno oprostitev uporabe MSRP 9 na podlagi ponovne presoje z uporabo 20.G(b) člena:

(i) razlog za ponovno presojo;

(ii) datum, na katerega je prišlo do zadevne spremembe njegovih dejavnosti; in

(iii) podrobno obrazložitev spremembe njegovih dejavnosti in kvalitativni opis njenega učinka na računovodske izkaze zavarovatelja.

39D Če podjetje z uporabo 20.G(a) člena sklene, da njegove dejavnosti niso več pretežno povezane z zavarovanjem, v vsakem poročevalskem obdobju pred začetkom uporabe MSRP 9 razkrije naslednje informacije:

(a) dejstvo, da ne izpolnjuje več zahtev za začasno oprostitev uporabe MSRP 9;

(b) datum, na katerega je prišlo do zadevne spremembe njegovih dejavnosti; in

(c) podrobno obrazložitev spremembe njegovih dejavnosti in kvalitativni opis njenega učinka na računovodske izkaze podjetja.

39E Za izpolnitev zahtev iz 39.B(b) člena zavarovatelj razkrije pošteno vrednost na koncu poročevalskega obdobja in znesek spremembe poštene vrednosti v obdobju ločeno za naslednji skupini finančnih sredstev:

(a) finančna sredstva s pogodbenimi pogoji, ki na določene datume povzročijo denarne tokove, ki so izključno plačila glavnice in obresti na neporavnani znesek glavnice (tj. finančna sredstva, ki izpolnjujejo pogoj iz 4.1.2.(b) in 4.1.2.A(b) člena MSRP 9), razen vseh finančnih sredstev, ki izpolnjujejo opredelitev „v posesti za trgovanje“ iz MSRP 9, ali ki se upravljajo in katerih donosnost se ocenjuje na podlagi poštene vrednosti (glej B4.1.6. člen MSRP 9);

▼**M55**

(b) vsa finančna sredstva razen tistih iz 39.E(a) člena, tj. vsa finančna sredstva:

(i) s pogodbenimi pogoji, ki na določene datume ne povzročijo denarnih tokov, ki so izključno odplačila glavnice in obresti na neporavnani znesek glavnice;

(ii) ki ustrezajo opredelitvi „v posesti za trgovanje“ iz MSRP 9; ali

(iii) ki se upravljajo in katerih donosnost se ocenjuje na podlagi poštene vrednosti.

39F Pri razkrivanju informacij iz 39.E člena zavarovatelj:

(a) lahko šteje knjigovodsko vrednost finančnega sredstva, izmerjeno z uporabo MRS 39, za razumen približek njegovi pošteni vrednosti, če mu ni treba razkriti njegove poštene vrednosti z uporabo 29.(a) člena MSRP 7 (npr. kratkoročne terjatve do kupcev); in

(b) upošteva potrebno raven podrobnosti, ki uporabnikom računovodskih izkazov omogoča, da razumejo značilnosti finančnih sredstev.

39G Za izpolnjevanje zahtev iz 39.B(b) člena zavarovatelj razkrije informacije o izpostavljenosti kreditnemu tveganju, vključno z znatnimi koncentracijami kreditnega tveganja, značilnimi za finančna sredstva, opisana v 39.E(a) členu. Zavarovatelj za navedena finančna sredstva na koncu poročevalskega obdobja razkrije najmanj naslednje informacije:

(a) knjigovodske vrednosti na podlagi MRS 39 po razredih kreditnega tveganja, kot so opredeljeni v MSRP 7 (v primeru finančnih sredstev, merjenih po odplačni vrednosti, pred prilagoditvijo za morebitne popravke vrednosti zaradi oslabitev);

(b) za finančna sredstva, opisana v 39.E(a) členu, ki na koncu poročevalskega obdobja nimajo nizkega kreditnega tveganja, pošteno vrednost in knjigovodsko vrednost na podlagi MRS 39 (v primeru finančnih sredstev, merjenih po odplačni vrednosti, pred prilagoditvijo za morebitne popravke vrednosti zaradi oslabitev). Za namene tega razkritja B.5.5.22. člen MSRP 9 določa ustrezne zahteve za presojo, ali se kreditno tveganje pri finančnem instrumentu šteje za nizko.

39H Za izpolnitev zahtev 39.B(b) člena zavarovatelj razkrije informacije o tem, kje lahko uporabnik računovodskih izkazov pridobi vse javno dostopne informacije na podlagi MSRP 9, ki se nanašajo na podjetje v skupini in niso zagotovljene v konsolidiranih računovodskih izkazih za zadevno poročevalsko obdobje. Na primer, take informacije na podlagi MSRP 9, bi se lahko pridobile iz javno dostopnih posamičnih ali ločenih računovodskih izkazov podjetja v skupini, ki je uporabilo MSRP 9.

39I Če se je podjetje odločilo uporabiti oprostitev iz 20.O člena od določenih zahtev iz MRS 28, to dejstvo razkrije.

▼**M55**

39J Če je podjetje uporabilo začasno oprostitev uporabe MSRP 9 pri obračunavanju naložbe v pridruženo podjetje ali skupni podvig z uporabo kapitalske metode (glej na primer 20.O(a) člen), poleg informacij, ki se zahtevajo v skladu z MSRP 12 *Razkritje deležev v drugih podjetjih*, razkrije naslednje:

(a) informacije, opisane v 39.B–39.H členu za vsako pridruženo podjetje ali skupni podvig, ki sta pomembna za podjetje. Razkriti zneski so zneski, vključeni v računovodske izkaze pridruženega podjetja ali skupnega podviga, pripravljene v skladu z MSRP, po upoštevanju vseh prilagoditev, ki jih je podjetje izvedlo pri uporabi kapitalske metode (glej B14.(a) člen MSRP 12), in ne delež podjetja v teh zneskih;

(b) kvantitativne informacije, opisane v 39.B–39.H členu, kot združene zneske za vsa posamično nepomembna pridružena podjetja ali skupne podvige. Združeni zneski:

(i) ki se razkrijejo, so deleži podjetja v teh zneskih, in

(ii) se za pridružena podjetja razkrijejo ločeno od združenih zneskov za skupne podvige.

Razkritja o izravnalnem pristopu

39K Zavarovatelj, ki uporablja izravnalni pristop, razkrije informacije, ki uporabniku računovodskih izkazov omogočijo, da razume:

(a) kako se izračuna celotni znesek, prerazvrščen med poslovnim izidom in drugim vseobsegajočim donosom v poročevalskem obdobju; in

(b) učinek te prerazvrstitve na računovodske izkaze.

39L Za izpolnitev zahtev iz 39.K člena zavarovatelj razkrije:

(a) dejstvo, da uporablja izravnalni pristop;

(b) knjigovodsko vrednost na koncu poročevalskega obdobja za finančna sredstva, za katera zavarovatelj uporablja izravnalni pristop, po razredih finančnih sredstev;

(c) osnovo, na podlagi katere so se finančna sredstva določila za izravnalni pristop, vključno z obrazložitvijo za vsa določena finančna sredstva, ki se posedujejo zunaj pravnega subjekta, ki izdaja pogodbe iz področja uporabe tega MSRP;

(d) obrazložitev glede celotnega zneska, prerazvrščenega med poslovnim izidom in drugim vseobsegajočim donosom v poročevalskem obdobju, na način, ki uporabnikom računovodskih izkazov omogoči razumeti, kako je ta znesek izpeljan, vključno z:

(i) zneskom, ki se poroča v poslovnem izidu za določena finančna sredstva na podlagi MSRP 9, in

(ii) zneskom, ki bi se sicer poročal v poslovnem izidu za določena finančna sredstva, če bi zavarovatelj uporabil MRS 39;

▼**M55**

(e) učinkom prerazvrstitve, opisane v 35.B in 35.M členu, na vsako vrstično postavko v poslovnem izidu, na katero vpliva; in

(f) če je zavarovatelj v poročevalskem obdobju spremenil določitev finančnih sredstev:

(i) zneskom, prerazvrščenim med poslovnim izidom in drugim vseobsegajočim donosom v poročevalskem obdobju, ki se nanaša na novo določena finančna sredstva, za katera se uporablja izravnalni pristop (glej 35.F(b) člen);

(ii) zneskom, ki bi se prerazvrstil med poslovnim izidom in drugim vseobsegajočim donosom v poročevalskem obdobju, če se za finančna sredstva ne bi odpravila določitev (glej 35.I(a) člen); in

(iii) zneskom, prerazvrščenim v poročevalskem obdobju v poslovni izid iz nabranega drugega vseobsegajočega donosa, za finančna sredstva, za katera se je odpravila določitev (glej 35.J člen).

39M Če je podjetje uporabilo izravnalni pristop pri obračunavanju naložbe v pridruženo podjetje ali skupni podvig z uporabo kapitalske metode, poleg informacij, ki se zahtevajo z MSRP 12, razkrije naslednje:

(a) informacije, opisane v 39.K–39.L členu za vsako pridruženo podjetje ali skupni podvig, ki sta pomembna za podjetje. Razkriti zneski so zneski, vključeni v računovodske izkaze pridruženega podjetja ali skupnega podviga, pripravljene v skladu z MSRP, po upoštevanju vseh prilagoditev, ki jih je podjetje izvedlo pri uporabi kapitalske metode (glej B14.(a) člen MSRP 12), in ne delež podjetja v teh zneskih;

(b) kvantitativne informacije iz 39.K–39.L(d) in 39.l(f) člena ter učinek prerazvrstitve, opisane v 35.B členu, na poslovni izid in drug vseobsegajoči donos kot združene zneske za vsa posamično nepomembna pridružena podjetja ali skupne podvige. Združeni zneski:

(i) ki se razkrijejo, so deleži podjetja v teh zneskih, in

(ii) se za pridružena podjetja razkrijejo ločeno od združenih zneskov za skupne podvige.

▼**B**

DATUM UVELJAVITVE IN PREHOD

40 Prehodne določbe iz 41.–45. člena veljajo tako za podjetja, ki že uporabljajo MSRP, ko ta MSRP uporabijo prvič, kot tudi za podjetja, ki prvič uporabljajo MSRP (uporabnik prvikrat).

41 Podjetje začne uporabljati ta MSRP za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2005 ali kasneje. Njegova uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Če podjetja sprejmejo ta MSRP pred tem datumom, morajo to dejstvo razkriti.

▼B

41A *Pogodbe o finančnem poroštvu* (spremembe MRS 39 in MSRP 4), izdane avgusta 2005, so spremenile 4.(d), B18.(g) in B19.(f) člen. Podjetje mora uporabljati navedene spremembe za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2006 ali kasneje. Spodbuja se uporaba že pred datumom. Če podjetje uporablja navedene spremembe pred datumom, mora to dejstvo razkriti in hkrati uporabljati s tem povezane spremembe MRS 39 in MRS 32 ([1]).

▼M5

41B MRS 1 (kakor je bil popravljen 2007) je spremenil terminologijo, ki se uporablja v celotnih MSRP. Poleg tega je spremenil 30. člen. Podjetje mora uporabljati te spremembe za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2009 ali pozneje. Če podjetje uporabi MRS 1 (kakor je bil popravljen 2007) za zgodnejše obdobje, morajo te spremembe veljati tudi za tako zgodnejše obdobje.

▼M33

41E Z MSRP 13 *Merjenje poštene vrednosti*, ki je bil izdan maja 2011, je bila spremenjena opredelitev poštene vrednosti v Prilogi A. Podjetje mora uporabiti navedeno spremembo, kadar uporablja MSRP 13.

▼M52

41G Z MSRP 15 – *Prihodki iz pogodb s kupci*, izdanim maja 2014, so bili spremenjeni 4.(a) in (c) člen, B7. člen, B18.(h) člen in B21. člen. Podjetje mora uporabljati navedene spremembe, kadar uporablja MSRP 15.

▼M53

41H Z MSRP 9, kot je bil izdan julija 2014, so bili spremenjeni 3., 4., 7., 8., 12., 34., 35., 45. člen, Priloga A in B18.–B20. člen ter izbrisani 41.C, 41.D in 41.F člen. Podjetje mora uporabljati navedene spremembe, kadar uporablja MSRP 9.

▼B

Razkritje

42 Podjetju ni treba uporabljati zahtev po razkritju iz tega MSRP za primerljive informacije, ki se nanašajo na letna obdobja, ki so se začela pred 1. januarjem 2005, razen za razkritja v skladu s 37.(a) in (b) členom o računovodskih usmeritvah ter pripoznanih sredstvih, obveznostih, prihodkih in odhodkih (ter denarnih tokovih, če uporablja neposredno metodo).

43 Če uporaba posameznih zahtev iz 10.–35. člena za primerljive informacije, ki se nanašajo na letna obdobja, ki so se začela pred 1. januarjem 2005, ni praktična, mora podjetje takšno dejstvo razkriti. Uporaba preizkusa ustreznosti obveznosti (15.–19. člen) za takšne primerjalne informacije včasih ni praktično izvedljiva, je pa zelo malo verjetno, da praktično ne bi bilo možno uporabiti drugih zahtev iz 10.–35. člena za takšne primerjalne informacije. MRS 8 razlaga izraz „praktično neizvedljivo“.

44 Pri uporabi 39.(c)(iii) člena podjetju ni treba razkriti informacij o razvoju terjatev, ki so nastale pred več kot petimi leti od konca prvega poslovnega leta, v katerem je bil uporabljen MSRP. Nadalje, če ni

([1]) Če podjetje uporablja MSRP 7, se sklicevanje na MRS 32 zamenja s sklicevanjem na MSRP 7.

▼B

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

▼M53

45 Ne glede na 4.4.1. člen MSRP 9 lahko zavarovatelj (ni pa mu treba), če spremeni računovodske usmeritve za zavarovalne obveznosti, prerazporedi nekatera ali vsa finančna sredstva, tako da se merijo po pošteni vrednosti prek poslovnega izida. Takšna prerazporeditev je dovoljena, če zavarovatelj spremeni računovodske usmeritve takrat, ko prvič uporabi ta MSRP, in če naknadno spremeni usmeritev, kot je dovoljeno v skladu z 22. členom. Prerazporeditev je sprememba v računovodski usmeritvi, zato se uporablja MRS 8.

▼M55

Uporaba MSRP 4 z MSRP 9

Začasna oprostitev uporabe MSRP 9

46 Z dokumentom *Uporaba MSRP 9* Finančni instrumenti *z MSRP 4* Zavarovalne pogodbe (spremembe MSRP 4), izdanim septembra 2016, sta se spremenila 3. in 5. člen, ter dodali 20.A–20.Q, 35.A in 39.B–39.J člen ter naslovi za 20., 20.K, 20.N in 39.A členom. Podjetje mora te spremembe, ki zavarovateljem, ki izpolnjujejo merila za to, dovoljujejo uporabo začasne oprostitve od MSRP 9, uporabljati za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2018 ali pozneje.

47 Podjetje, ki razkrije informacije, ki se zahtevajo v 39.B–39.J členu, uporablja začasne določbe iz MSRP 9, ki so relevantne za presoje, potrebne za ta razkritja. V ta namen se za datum začetka uporabe šteje začetek prvega letnega obdobja, ki se začne 1. januarja 2018 ali pozneje.

Izravnalni pristop

48 Z dokumentom *Uporaba MSRP 9* Finančni instrumenti *z MSRP 4* Zavarovalne pogodbe (spremembe MSRP 4), izdanim septembra 2016, sta se spremenila 3. in 5. člen, ter dodali 35.A–35.N in 39.K–39.M člen ter naslovi za 35.A, 35.K, 35.M in 39.J členom. Podjetje mora te spremembe, ki zavarovateljem dovoljujejo uporabo izravnalnega pristopa za določena finančna sredstva, uporabljati, ko začne uporabljati MSRP 9 (glej 35.C člen).

49 Zavarovatelj, ki se odloči za uporabo izravnalnega pristopa:

(a) ta pristop uporabi za nazaj za določena finančna sredstva ob prehodu na MSRP 9. Skladno s tem mora podjetje na primer kot prilagoditev začetnega salda nabranega drugega vseobsegajočega donosa pripoznati znesek, ki je enak razliki med pošteno vrednostjo določenih finančnih sredstev, določeno v skladu z MSRP 9, in njihovo knjigovodsko vrednostjo, določeno v skladu z MRS 39;

(b) preračuna primerjalne informacije, da se upošteva izravnalni pristop, samo, če podjetje preračuna primerjalne informacije z uporabo MSRP 9.

▼B

Priloga A

Opredeljeni izrazi

Ta priloga je sestavni del MSRP.

Cedent	**Imetnik police** v pozavarovalni pogodbi.

▼M53

Sestavina vloge	Sestavina pogodbe, ki se ne obračunava kot izvedeni finančni instrument v skladu z MSRP 9, in bi spadala v področje uporabe MSRP 9, če bi bila ločen instrument.

▼B

Neposredna zavarovalna pogodba	**Zavarovalna pogodba**, ki ni **pozavarovalna pogodba**.
Možnost diskrecijske udeležbe	Pogodbena pravica do dodatnih ugodnosti, kot dopolnilo k **zajamčenim zneskom**, in sicer: (a) takšne, za katere je verjetno, da so pomemben delež v celotnih pogodbenih ugodnostih, (b) takšne, za katere znesek ali časovni okvir določi izdajatelj, ter (c) takšne, ki pogodbeno temeljijo na: (i) izvajanju določene skupine pogodb ali določene vrste pogodb, (ii) realiziranih in/ali nerealiziranih naložbenih donosih v zvezi z določeno skupino sredstev v lasti izdajatelja, ali (iii) poslovnem izidu podjetja, sklada ali druge osebe, ki izda pogodbo.

▼M33

Poštena vrednost	je cena, ki bi se prejela za prodajo sredstva ali plačala za prenos obveznosti v redni transakciji med udeleženci na trgu na datum merjenja. (Glej MSRP 13.)

▼B

Pogodba o finančnem poroštvu	Pogodba, ki od izdajatelja zahteva, da opravi določena plačila, s katerimi se imetniku povrne izguba, ki je nastala zaradi tega, ker določeni dolžnik ni pravočasno izvedel plačila v prvotnem ali spremenjenem roku dolžniškega instrumenta.
Finančno tveganje	Tveganje potencialne bodoče spremembe ene ali več določenih obrestnih mer, cene finančnega instrumenta, cene blaga, deviznega tečaja, indeksa cen ali tečajev, kreditnega tveganja ali kreditnega indeksa oz. druge spremenljivke, če v primeru nefinančne spremenljivke taka spremenljivka ni značilna za eno od pogodbenih strank.
Zajamčeni zneski	Plačila ali druge zneske, do katerih je točno določen **imetnik police** ali naložbenik brezpogojno upravičen in niso pogojena s pogodbeno določeno presojo izdajatelja.

▼B

Zajamčeni element	Obveznost plačila **zajamčenih zneskov**, vključenih v pogodbo, ki vključuje **možnost diskrecijske udeležbe**.
Zavarovalno sredstvo	**Zavarovateljeve** čiste pogodbene pravice iz naslova **zavarovalne pogodbe.**
Zavarovalna pogodba	Pogodba, po kateri ena stranka (**zavarovatelj**) prevzame precejšnje **zavarovalno tveganje** od druge stranke (**imetnik police**) tako da se strinja, da bo imetniku police povrnila škodo, ki bi jo imetnik police utrpel v določenem bodočem dogodku (**zavarovani dogodek**). (Glej Prilogo B za nadaljnja navodila glede te definicije).
Zavarovalna obveznost	**Zavarovateljeve** čiste pogodbene obveznosti iz naslova **zavarovalne pogodbe.**
Zavarovalno Tveganje	Tveganja, razen **finančnega tveganja**, ki so prenesena z imetnika police na izdajatelja.
Zavarovani dogodek	Negotov bodoči dogodek, ki ga pokriva **zavarovalna pogodba** in ustvarja **zavarovalno tveganje**.
Zavarovatelj	Stranka, ki ima obveznosti iz naslova **zavarovalne pogodbe,** da povrne škodo **imetniku police** v primeru **zavarovalnega dogodka.**
Preizkus ustreznosti obveznosti	Ocena, ali je treba povečati knjigovodsko vrednost **zavarovalne obveznosti** (ali zmanjšati knjigovodsko vrednost povezanih odloženih stroškov pridobivanja ali povezanih neopredmetenih sredstev), na podlagi pregleda bodočih denarnih tokov.
Imetnik police	Stranka, ki ima pravico do povračila škode iz naslova **zavarovalne pogodbe** v primeru **zavarovalnega dogodka.**
Pozavarovalna sredstva	**Cedentove** čiste pogodbene pravice iz naslova **pozavarovalne pogodbe.**
Pozavarovalna pogodba	**Zavarovalna pogodba**, ki jo izda en **zavarovatelj (pozavarovatelj)**, da z njo povrne škodo drugemu zavarovatelju (**cedentu**) za izgube iz naslova ene ali več pogodb, ki jih izda cedent.
Pozavarovatelj	Stranka, ki ima obveznosti iz naslova **pozavarovalne pogodbe,** da povrne škodo **cedentu** v primeru **zavarovalnega dogodka.**
Razstaviti	Obračun sestavin pogodbe, kot da bi bile ločene pogodbe.

▼B

Priloga B

Definicija zavarovalne pogodbe

Ta priloga je sestavni del MSRP.

B1 Ta priloga podaja navodila glede definicije zavarovalne pogodbe v Prilogi A. Obravnava naslednja vprašanja:

(a) izraz „negotov bodoči dogodek“ (B2.–B4. člen),

(b) plačila v naravi (B5.–B7. člen),

(c) zavarovalna in ostala tveganja (B8.–B17. člen),

(d) primeri zavarovalnih pogodb (B18.–B21. člen),

(e) pomembna zavarovalna tveganja (B22.–B28. člen), ter

(f) spremembe v stopnjah zavarovalnega tveganja (B29. in B30. člen).

Negotov bodoči dogodek

B2 Negotovost (ali tveganje) je bistvo zavarovalne pogodbe. Zaradi tega je vsaj eden od naslednjih dogodkov negotov pri sklenitvi zavarovalne pogodbe:

(a) ali se bo pojavil *zavarovalni dogodek,*

(b) kdaj se bo pojavil, ali

(c) koliko bo moral plačati zavarovatelj, če se pojavi.

B3 V nekaterih zavarovalnih pogodbah je zavarovalni dogodek odkritje škode v času trajanja pogodbe, tudi če taka škoda izhaja iz dogodka, ki se je zgodil pred sklenitvijo pogodbe. V drugih zavarovalnih pogodbah je zavarovalni dogodek tisti dogodek, ki se zgodi v času trajanja pogodbe, tudi če je posledična škoda ugotovljena po izteku pogodbenega obdobja.

B4 Nekatere zavarovalne pogodbe pokrivajo dogodke, ki so se že zgodili, vendar pa je njihov finančni vpliv še negotov. Tak primer je pozavarovalna pogodba, ki krije neposrednega zavarovatelja pred neugodnim razpletom terjatev, o katerih so imetniki polic že poročali. V takšnih pogodbah je zavarovalni dogodek odkritje končnih stroškov takšnih terjatev.

Plačila v naravi

B5 Nekatere zavarovalne pogodbe zahtevajo ali dovoljujejo plačila v naravi. Tak primer je situacija, ko mora zavarovatelj neposredno nadomestiti ukraden izdelek, namesto da bi imetniku poplačal škodo. Drug primer je situacija, ko zavarovatelj uporabi svoje lastno bolnišnično in zdravstveno osebje, ki nudi zdravstvene storitve, opredeljene v pogodbi.

▼B

B6 Nekatere pogodbe, ki temeljijo na storitvah po fiksni ceni, v katerih je nivo storitve odvisen od negotovega dogodka, so v skladu z definicijo zavarovalne pogodbe v tem MSRP, vendar pa v nekaterih državah ne veljajo kot zavarovalne pogodbe. Tak primer je vzdrževalna pogodba, po kateri se ponudnik storitve obveže, da bo popravil določeno opremo v primeru okvare. Fiksna cena storitve temelji na pričakovanem številu okvar, pri čemer pa ni gotovo, ali se bo nek stroj dejansko pokvaril. Okvara opreme povzroča škodo lastniku, ki je upravičen do odškodnine po pogodbi (v naravi, ne v denarju). Spet drug primer je pogodba za nudenje storitev v primeru okvare avtomobila, v kateri se ponudnik obvezuje, da bo za fiksno letno nadomestilo nudil pomoč na cesti ali odvlekel avto do najbližje servisne delavnice. Takšna pogodba ustreza definiciji zavarovalne pogodbe, tudi če se ponudnik storitev ne strinja, da bo opravil popravila ali zagotovil nadomestne dele.

▼M52

B7 Uporaba MSRP za pogodbe, opisane v B6. členu, najverjetneje ne bo pomenila večjega bremena kot uporaba MSRP, ki bi se uporabljali, če takšne pogodbe ne bi spadale v področje uporabe tega MSRP:

▼B

(a) Ni verjetno, da bodo nastale materialne obveznosti za okvare in napake, ki so se že pojavile.

▼M52

(b) Če bi se uporabljal MSRP 15, bi ponudnik storitev prihodke pripoznal, ko bi storitev prenesel na kupca (ob upoštevanju drugih predpisanih meril). Tak način je sprejemljiv tudi v skladu s tem MSRP, ki ponudniku storitev dovoljuje, da (i) še naprej uporablja obstoječe računovodske usmeritve za te pogodbe, razen če vključujejo postopke, ki jih prepoveduje 14. člen, in (ii) izboljša računovodske usmeritve, če to dovoljujejo 22.–30. člen.

▼B

(c) Ponudnik storitev preuči, če stroški izpolnjevanja pogodbenih obveznosti nudenja storitev presegajo znesek vnaprejšnjih plačil/prihodkov. To naredi tako, da opravi *preizkus ustreznosti obveznosti*, kot je opisan v 15.–19. členu tega MSRP. Če za te pogodbe ne velja ta MSRP, ponudnik storitev uporabi MRS 37, s katerim določi, ali so pogodbe kočljive.

(d) Za take pogodbe zahteve po razkritju iz tega MSRP najverjetneje ne pomenijo bistveno obsežnejših razkritij od tistih, ki jih zahtevajo drugi MSRP.

Razlikovanje med zavarovalnim tveganjem in drugimi tveganji

B8 Definicija zavarovalne pogodbe se nanaša na zavarovalno tveganje, ki ga ta MSRP opredeljuje kot tveganje, ki ni *finančno tveganje*, preneseno z imetnika pogodbe na izdajatelja. Pogodba, ki izdajatelja izpostavlja finančnemu tveganju brez pomembnega zavarovalnega tveganja, ni zavarovalna pogodba.

▼B

B9 Definicija finančnega tveganja v Prilogi A vključuje seznam finančnih in nefinančnih spremenljivk. Ta seznam vključuje nefinančne spremenljivke, ki niso specifične za katero od pogodbenih strank, kot je na primer indeks izgub iz naslova potresov v določeni regiji ali indeks temperatur v nekem mestu. Ne vključuje pa nefinančnih spremenljivk, ki so specifične za katero od pogodbenih strank, kot je na primer pojav ali odsotnost požara, ki poškoduje ali uniči sredstvo te pogodbene stranke. Nadalje, tveganje sprememb v pošteni vrednosti nefinančnega sredstva ni finančno tveganje, če poštena vrednost ne odraža le sprememb v tržni ceni takšnih sredstev (finančna spremenljivka), ampak tudi stanje specifičnega nefinančnega sredstva v lasti pogodbene stranke (nefinančna spremenljivka). Na primer, če garancija preostale vrednosti določenega avtomobila poroka izpostavlja tveganju sprememb v fizičnem stanju avtomobila, je tako tveganje zavarovalno, ne finančno.

B10 Nekatere pogodbe izdajatelja izpostavljajo finančnemu tveganju, poleg obsežnega zavarovalnega tveganja. Takšne so na primer številne življenjske zavarovalne pogodbe, ki jamčijo minimalen donos imetniku (ustvarjanje finančnega tveganja) in obljubljajo zneske v primeru smrti, ki včasih bistveno presegajo stanje na računu imetnika police (ustvarjanje zavarovalnega tveganja v obliki tveganja umrljivosti). Takšne pogodbe so zavarovalne pogodbe.

B11 Po nekaterih pogodbah zavarovalni dogodek sproži plačilo zneska, ki je vezan na cenovni indeks. Takšne pogodbe so zavarovalne pogodbe, če je plačilo, ki je pogojeno z zavarovalnim dogodkom, pomembno. Tako na primer življenjsko pogojene rente, vezane na indeks rasti življenjskih stroškov, prenašajo zavarovalno tveganje, saj plačilo sproži negotov dogodek – doživetje rentnika. Povezava z indeksom cen je vgrajen izveden finančni instrument, ki pa hkrati prenaša zavarovalno tveganje. Če je nastali prenos zavarovalnega tveganja pomemben, je vgrajen izveden finančni instrument v skladu z definicijo zavarovalne pogodbe in ga ni treba ločevati in meriti po pošteni vrednosti (glej 7. člen tega MSRP).

B12 Definicija zavarovalnega tveganja se nanaša na tveganje, ki ga zavarovatelj prevzame od imetnika police. Z drugimi besedami je zavarovalno tveganje predhodno obstoječe tveganje, preneseno z imetnika police na zavarovatelja. Tako novo tveganje, ki ga ustvari pogodba, ni zavarovalno tveganje.

B13 Definicija zavarovalne pogodbe se nanaša na negativne učinke na imetnika police. Definicija ne omejuje plačila zavarovatelja v znesku, ki je enak finančnemu vplivu negativnega učinka. Na primer, definicija ne izključuje kritja „novo za staro“, ki imetniku police zagotavlja zadostno plačilo in omogoča nadomestitev poškodovanega starega sredstva z novim sredstvom. Prav tako definicija ne omejuje plačila pod izrazom pogodba o življenjskem zavarovanju za finančno izgubo, ki jo utrpijo vzdrževani člani pokojnika, niti ne preprečuje plačila vnaprej določenih zneskov za ovrednotenje izgube, ki jo povzroči smrt ali nesreča.

▼B

B14 Nekatere pogodbe zahtevajo plačilo, če se zgodi določen negotov dogodek, ne zahtevajo pa negativnega vpliva na imetnika police kot predpogoja za plačilo. Takšna pogodba ni zavarovalna pogodba, tudi če jo imetnik uporabi za omilitev osnovne izpostavljenosti tveganju. Na primer, če imetnik uporabi izpeljan finančni instrument za zavarovanje osnovne nefinančne spremenljivke, povezane z denarnimi tokovi iz naslova sredstva podjetja, izpeljan finančni instrument ni zavarovalna pogodba, saj plačilo ni pogojeno z negativnim vplivom zmanjšanja denarnih tokov iz naslova sredstva na imetnika. In obratno, definicija zavarovalne pogodbe se nanaša na negotov dogodek, pri čemer je negativen učinek na imetnika police predpogoj, določen v pogodbi. Ta predpogoj, določen v pogodbi, ne zahteva, da mora zavarovatelj ugotoviti, ali je dogodek dejansko povzročil negativen vpliv, dovoljuje pa zavarovatelju, da zavrne plačilo, če ni prepričan, da je dogodek dejansko povzročil negativen vpliv.

B15 Iztek ali nadaljnji obstoj tveganja (t.j. tveganja, da bo nasprotna pogodbena stranka prekinila pogodbo prej ali kasneje, kot je pričakoval izdajatelj pri določanju cene pogodbe) ni zavarovalno tveganje, saj plačilo nasprotni stranki ni pogojeno z negotovim bodočim dogodkom, ki negativno vpliva na nasprotno stranko. Podobno tudi stroškovno tveganje (t.j. tveganje nepričakovanih povečanj stroškov splošnih služb, povezanih z izpolnjevanjem pogodbe in ne toliko stroškov v zvezi z zavarovalnimi dogodki) ni zavarovalno tveganje, saj nepričakovano povečanje stroškov nima negativnega vpliva na nasprotno stranko.

B16 Zato pogodba, ki izpostavlja izdajatelja tveganju izteka, nadaljnjega obstoja ali stroškovnemu tveganju, ni zavarovalna pogodba, razen če zavarovatelja hkrati izpostavlja zavarovalnemu tveganju. Vendar pa v primeru, da izdajatelj te pogodbe omili tako tveganje z uporabo dodatne pogodbe, s katero prenese del tveganja na tretjo stranko, takšna druga pogodba to tretjo stranko izpostavlja zavarovalnemu tveganju.

B17 Zavarovatelj lahko prevzame precejšnje zavarovalno tveganje od imetnika police le, če zavarovatelj ni povezan z imetnikom police. V primeru vzajemnega zavarovatelja, tak zavarovatelj prevzame tveganje od vsakega posameznega imetnika police in ga združi. Čeprav imetniki polic kot lastniki skupaj nosijo to združeno tveganje, vzajemni zavarovatelj še vedno prevzame tveganje, ki je bistvo zavarovalne pogodbe.

Primeri zavarovalnih pogodb

▼M53

B18 V nadaljevanju so navedeni primeri pogodb, ki štejejo za zavarovalne pogodbe, če je preneseno zavarovalno tveganje pomembno:

▼B

(a) zavarovanje proti kraji ali škodi na lastnini;

(b) zavarovanje proti odgovornosti za izdelke, poklicne odgovornosti, civilne odgovornosti ali pravnih stroškov;

(c) življenjsko zavarovanje in vnaprej plačane pogrebne storitve (čeprav je smrt gotova, pa ni gotovo, kdaj bo nastopila ali, v nekaterih primerih življenjskih zavarovanj, ali bo smrt nastopila v obdobju, ki ga pokriva zavarovanje);

(d) življenjsko pogojene rente in pokojnine (t.j. pogodbe, ki nudijo nadomestila za negotove bodoče dogodke – doživetje rentnika ali upokojenca – ki rentniku ali upokojencu omogočajo vzdrževanje ustreznega življenjskega standarda, na katerega bi sicer negativno vplivalo njegovo/njeno doživetje);

▼B

(e) zdravstveno in invalidsko zavarovanje;

(f) varščine, osebna jamstva, garancije za dobro izvedbo posla ter jamstva za resnost ponudbe (t.j. pogodbe, ki zagotavljajo nadomestilo v primeru, da druga stranka ne izpolni svojih pogodbenih obveznosti, na primer obveznosti izgradnje objekta);

▼M53

(g) kreditno zavarovanje, ki zagotavlja določena plačila, s katerimi se imetniku povrne izguba, nastala zaradi tega, ker določen dolžnik ni izvedel plačila ob njegovi zapadlosti v skladu s prvotnimi ali spremenjenimi pogoji dolžniškega instrumenta. Takšne pogodbe imajo lahko različne pravne oblike, kot so na primer poroštva, nekatere vrste akreditivov, pogodbe o kreditnih izvedenih produktih ali zavarovalne pogodbe. Vendar pa te pogodbe kljub temu, da ustrezajo opredelitvi zavarovalne pogodbe, ustrezajo tudi opredelitvi pogodbe o finančnem poroštvu v MSRP 9 in spadajo v področje uporabe MRS 32 in MSRP 9, in ne tega MSRP (glej 4.(d) člen). Če pa je izdajatelj pogodbe o finančnem poroštvu predhodno izrecno navedel, da take pogodbe obravnava kot zavarovalne pogodbe in da je uporabil obračunavanje, ki se uporablja za zavarovalne pogodbe, se lahko odloči, da bo za take pogodbe o finančnem poroštvu uporabljal MRS 32 in MSRP 9 ali ta standard;

▼B

(h) jamstva za proizvode. Jamstva za proizvode, ki jih izda tretja stranka za blago, ki ga prodaja proizvajalec, distributer ali prodajalec, spadajo v okvir tega MSRP. Vendar pa jamstva za proizvode, ki jih neposredno izda proizvajalec, distributer ali prodajalec, ne spadajo v ta okvir, saj jih pokriva MRS 18 *Prihodki* in MRS 37;

(i) zavarovanje lastninske pravice (t.j. zavarovanje za primer odkritja napak v povezavi z lastninsko pravico do zemlje, ki niso bile očitne v trenutku, ko je bila sklenjena zavarovalna pogodba). V takšnem primeru je zavarovalni dogodek odkritje napak v povezavi z lastninsko pravico, ne pa samih napak;

(j) pomoč na potovanjih (t.j. povračilo škode, ki so jo imetniki polic utrpeli na potovanjih, v denarju ali naravi). B6. in B7. člen obravnavata nekatere tovrstne pogodbe;

(k) jamstva za naravne nesreče, ki zagotavljajo zmanjšana plačila glavnice, obresti ali obeh, če določen dogodek negativno vpliva na izdajatelja jamstva (razen če tak določen dogodek, kot je na primer sprememba obrestne mere ali deviznega tečaja, ne ustvari pomembnega zavarovalnega tveganja);

(l) zamenjave zavarovanj in drugih pogodb, ki zahtevajo plačilo, zasnovano na podnebnih, geoloških ali drugih fizičnih spremenljivkah, značilnih za eno od pogodbenih strank;

(m) pozavarovalne pogodbe.

▼M53

B19 V nadaljevanju so predstavljeni primeri pogodb, ki niso zavarovalne pogodbe:

▼B

(a) pogodbe o finančnih naložbah, ki imajo pravno obliko zavarovalne pogodbe, vendar zavarovatelja ne izpostavljajo pomembnemu tveganju, kot so na primer življenjske zavarovalne pogodbe, s katerimi zavarovatelj ne prevzema pomembnega tveganja umrljivosti (takšne so na primer pogodbe o nezavarovalnih finančnih tveganjih ali storitvah, glej B20. in B21. člen);

(b) pogodbe, ki imajo pravno obliko zavarovalnih pogodb, vendar prenašajo vsa pomembna zavarovalna tveganja nazaj na imetnika police preko izvršljivih mehanizmov, ki jih ni možno ukiniti, in ki prilagajajo bodoča plačila s strani imetnikov polic kot neposreden rezultat zavarovanih izgub, kot so na primer nekatere finančne pozavarovalne pogodbe ali določene skupine pogodb (takšne pogodbe so običajno pogodbe o nezavarovalnih finančnih tveganjih ali storitvah, glej B20. in B21. člen);

(c) samozavarovanje, ali z drugimi besedami zadržanje tveganja, ki bi ga lahko pokrilo zavarovanje (v takem primeru ne gre za zavarovalno pogodbo, saj ni dogovora z drugo stranko);

(d) pogodbe (kot so na primer igralniške pogodbe), ki zahtevajo plačilo, če se zgodi določen negotov dogodek, ne zahtevajo pa negativnega vpliva takega dogodka na imetnika police kot pogodbenega predpogoja za plačilo. To pa ne preprečuje specifikacije vnaprej določenih izplačil za ovrednotenje izgube, ki jo povzroči določen dogodek, kot je na primer smrt ali nesreča (glej B13. člen);

▼M53

(e) izvedeni finančni instrumenti, ki eno od pogodbenih strank izpostavljajo finančnemu tveganju, ne pa tudi zavarovalnemu tveganju, saj od te stranke zahtevajo izvršitev plačila izključno na osnovi spremembe ene ali več določenih obrestnih mer, cene finančnega instrumenta, cene blaga, deviznega tečaja, indeksa cen ali tečajev, bonitetne ocene ali kreditnega indeksa oz. druge spremenljivke, če v primeru nefinančne spremenljivke taka spremenljivka ni specifična za eno od pogodbenih strank (glej MSRP 9);

(f) s kreditom povezano poroštvo (ali akreditiv, pogodba o kreditnih izvedenih produktih ali kreditna zavarovalna pogodba), ki zahteva plačilo tudi v primeru, ko imetnik police ni utrpel škode zaradi dolžnikovega nepravočasnega plačila (glej MSRP 9);

▼B

(g) pogodbe, ki zahtevajo plačilo, zasnovano na podnebnih, geoloških ali drugih fizičnih spremenljivkah, ki niso značilne za eno od pogodbenih strank (znani tudi kot vremenski izpeljani finančni instrumenti);

(h) jamstva za naravne nesreče, ki predvidevajo zmanjšano plačilo glavnice, obresti ali obeh, zasnovana na podnebnih, geoloških ali drugih fizičnih spremenljivkah, ki niso značilne za eno od pogodbenih strank.

▼M53

B20 Če pogodbe, opisane v B19. členu, ustvarijo finančna sredstva ali finančne obveznosti, spadajo v področje uporabe MSRP 9. To med drugim pomeni, da pogodbene stranke uporabljajo tako imenovano obračunavanje vlog, ki vključuje naslednje:

▼B

(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.

▼M52

B21 Če pogodbe, opisane v B19. členu, ne ustvarijo finančnih sredstev ali finančnih obveznosti, se uporablja MSRP 15. V skladu z MSRP 15 se prihodki pripoznajo, ko podjetje izpolni (oz. izpolnjuje) izvršitveno obvezo, tako da prenese obljubljeno blago ali storitev kupcu. Pripozna se znesek, ki odraža nadomestilo, do katerega je podjetje po pričakovanju upravičeno.

▼B

Pomembno zavarovalno tveganje

B22 Pogodba je zavarovalna pogodba le, če prenaša pomembno zavarovalno tveganje. Zavarovalno tveganje obravnava B8.–B21. člen. Naslednji členi pa obravnavajo sodila, s katerimi se ocenjuje, ali je zavarovalno tveganje pomembno.

B23 Zavarovalno tveganje je pomembno, če, in zgolj če bi lahko zavarovalni dogodek povzročil, da bi moral zavarovatelj plačati pomembne dodatne zneske, po kakršnemkoli scenariju razen tistih, ki ne vključujejo trgovalne sestavine (t.j. nimajo očitnega učinka na gospodarnost transakcije). Če je treba po scenarijih, ki vključujejo trgovalno sestavino, plačati pomembne dodatne zneske, je lahko izpolnjen pogoj iz prejšnjega stavka tudi v primeru, ko obstaja izjemno mala verjetnost, da se bo zgodil zavarovalni dogodek, ali kadar je pričakovana (t.j. z verjetnostjo tehtana) sedanja vrednost pogojnih denarnih tokov majhen delež pričakovane sedanje vrednosti vseh preostalih pogodbenih denarnih tokov.

B24 dodatni zneski, opisani v B23. členu, se nanašajo na zneske, ki presegajo tiste, ki bi jih bilo treba plačati v primeru, da se ne bi zgodil zavarovalni dogodek (razen scenarijev, ki ne vključujejo trgovalne sestavine). Takšni dodatni zneski vključujejo stroške obravnave in ocenjevanja terjatev, ne pa tudi:

(a) izgube sposobnosti zaračunavanja bodočih storitev imetniku police. V življenjskih zavarovalnih pogodbah, vezanih na naložbe, na primer smrt imetnika police pomeni, da zavarovatelj ne more več opravljati storitev vodenja naložbe in zanje zaračunavati provizij. Vendar pa takšna ekonomska izguba zavarovatelja ne predstavlja zavarovalnega tveganja, prav tako pa upravitelj vzajemnega sklada ne prevzema zavarovalnega tveganja v povezavi z morebitno smrtjo stranke. Zato potencialna izguba bodočih provizij za vodenje naložb ni pomembna pri ocenjevanju obsega tveganja, prenesenega s pogodbo;

(b) odpovedi stroškom, ki bi nastali v primeru prekinitve ali predaje v primeru smrti. Ker omenjeni stroški začenjajo obstajati s pogodbo, odpoved takim stroškom ne daje imetniku police pravic do povračila za tveganja, ki so obstajala že prej. Zato niso pomembni pri ocenjevanju obsega tveganja, prenesenega s pogodbo;

▼B

(c) plačila, pogojenega z dogodkom, ki ne povzroča pomembne izgube imetniku pogodbe. Vzemimo za primer pogodbo, ki od izdajatelja zahteva plačilo enega milijona denarne enote, če na sredstvu nastane fizična škoda, ki za imetnika predstavlja nepomembno ekonomsko izgubo ene denarne enote. V takšni pogodbi imetnik prenese na izdajatelja nepomembno tveganje izgube ene denarne enote. Hkrati pa pogodba ustvarja nezavarovalno tveganje, da bo moral izdajatelj plačati 999 999 denarnih enot, če se zgodi določen dogodek. Ker izdajatelj ne prevzame pomembnega zavarovalnega tveganja od imetnika, takšna pogodba ni zavarovalna pogodba;

(d) možne pozavarovalne povrnitve. Te zavarovatelj obračuna ločeno.

B25 Zavarovatelj mora oceniti pomembnost zavarovalnega tveganja v vsakem primeru posebej in ne na podlagi sklicevanja na pomembnost računovodskih izkazov ([1]). Tako je lahko zavarovalno tveganje pomembno tudi v primerih, ko obstaja minimalna verjetnost materialne škode za celotno knjigo pogodb. Takšno ocenjevanje posameznih primerov pogodb olajša opredelitev pogodb kot zavarovalnih pogodb. Če pa je relativno homogena knjiga malih pogodb sestavljena le iz takšnih pogodb, ki prenašajo zavarovalno tveganje, zavarovatelju ni treba preverjati vsake pogodbe v tej knjigi in tako ugotavljati tistih nekaj neizpeljanih pogodb, ki prenašajo nepomembno zavarovalno tveganje.

B26 Iz B23.–B25. člena izhaja, da je pogodba, v skladu s katero se izplača povračilo ob smrti, ki presega zaslužek, plačljiv ob doživetju, zavarovalna pogodba, razen če je dodatno povračilo ob smrti nepomembno (gledano z vidika pogodbe in ne celotne knjige pogodb). Kot je omenjeno v B24.(b) členu, odpoved stroškom prekinitve ali predaje v primeru smrti, ni vključena v to oceno, če takšna odpoved ne daje imetniku police pravic do povračila za tveganja, ki so obstajala že prej. Prav tako je rentna pogodba, po kateri se izplačujejo redni zneski do konca življenja imetnika police, zavarovalna pogodba, razen če celoten znesek življenjsko pogojenih izplačil ni pomemben.

B27 B23. člen se nanaša na dodatne zneske. Takšni dodatni zneski lahko vključujejo zahtevo po njihovem predčasnem izplačilu, če se zavarovalni dogodek zgodi prej in plačilo ni prilagojeno časovni vrednosti denarja. Tak primer je celotno življenjsko zavarovanje za fiksen znesek (z drugimi besedami, zavarovanje, ki zagotavlja fiksno izplačilo ob smrti imetnika police, brez datuma poteka veljavnosti kritja). Gotovo je, da bo imetnik police umrl, negotov pa je datum smrti. Zavarovatelj bo utrpel škodo pri tistih posameznih pogodbah, pri katerih imetniki polic umrejo zgodaj, tudi če z vidika celotne knjige pogodb ne bo beležil izgub.

B28 Če je zavarovalna pogodba razstavljena na sestavino vloge in zavarovalno sestavino, je pomembnost prenosa zavarovalnega tveganja ocenjena z vidika zavarovalne sestavine. Pomembnost zavarovalnega tveganja, prenesenega z vgrajenim izpeljanim instrumentom je ocenjena z vidika vgrajenega izpeljanega instrumenta.

([1]) Za ta namen pogodbe, sklenjene istočasno z eno nasprotno pogodbeno stranko (ali pogodbe, ki so sicer neodvisne), tvorijo eno samo pogodbo.

▼B

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.

▼B

MEDNARODNI STANDARD RAČUNOVODSKEGA POROČANJA 5

Nekratkoročna sredstva za prodajo in ustavljeno poslovanje

CILJ

1 Cilj tega MSRP je določiti način obračunavanja sredstev za prodajo in predstavitev ter razkritje *ustavljenega poslovanja.* Ta MSRP zahteva predvsem:

(a) da se sredstva, ki izpolnjujejo sodila za razvrstitev med sredstva za prodajo, merijo po knjigovodski vrednosti ali po *pošteni vrednosti*, zmanjšani za *stroške prodaje* oz. amortizacijo takšnih sredstev do ustavitve, katera je nižja, ter

(b) da se sredstva, ki izpolnjujejo sodila za razvrstitev med sredstva za prodajo, predstavijo ločeno v obrazcu ►M5 izkaza finančnega položaja ◄ ter da se rezultati ustavitve poslovanja predstavijo ločeno v ►M5 izkazu vseobsegajočega donosa ◄.

PODROČJE UPORABE

2 Razvrstitev in predstavitev zahtev tega MSRP velja za vsa pripoznana *nekratkoročna sredstva* [1] in za vse *skupine za odtujitev* v podjetju. Zahteve po merjenju iz tega MSRP veljajo za vsa pripoznana nekratkoročna sredstva in skupine za odtujitev (kot je določeno v 4. členu), razen za tista sredstva, ki so navedena v 5. členu, ki jih je treba še naprej meriti v skladu z navedenim standardom.

3 Sredstev, ki so v skladu z MRS 1 *Predstavljanje računovodskih izkazov* ►M5 ——————— ◄ opredeljena kot nekratkoročna, ni možno prerazvrstiti med *gibljiva sredstva*, dokler ne izpolnjujejo sodil za razvrstitev med sredstva za prodajo v skladu s tem MSRP. Sredstva skupine, ki jih podjetje ponavadi obravnava kot nekratkoročna in se pridobivajo izključno z namenom ponovne prodaje, ni treba razvrstiti med gibljiva, razen če izpolnjujejo sodila za razvrstitev med sredstva za prodajo v skladu s tem MSRP.

4 Včasih podjetje odtuji skupino sredstev, ponavadi v povezavi z neposrednimi obveznostmi, v eni sami transakciji. Takšna skupina za odtujitev je lahko skupina *denar ustvarjajočih enot*, posamezna

[1] Za sredstva, razvrščena na podlagi predstavitve likvidnosti, so nekratkoročna sredstva tista, ki vključujejo zneske, za katere se pričakuje, da bodo poravnani kasneje kot v dvanajstih mesecih ►M5 po poročevalskem obdobju ◄. Za razvrstitev takšnih sredstev velja 3. člen.

▼B

denar ustvarjajoča enota, ali del denar ustvarjajoče enote ([1]). Skupina lahko vključuje kakršnakoli sredstva in kakršnekoli obveznosti podjetja, vključno z gibljivimi sredstvi, kratkoročnimi obveznostmi in sredstvi, ki so na podlagi 5. člena izključena iz zahtev po merjenju v tem MSRP. Če je kratkoročno sredstvo v okviru zahtev po merjenju iz tega MSRP del skupine za odtujitev, potem zahteve po merjenju iz tega MSRP veljajo za skupino kot celoto, tako da se skupina meri po knjigovodski vrednosti ali *pošteni vrednosti,* zmanjšani za *stroške prodaje*, katera je nižja. Zahteve po merjenju posameznih sredstev in obveznosti znotraj skupine za odtujitev so določene v 18., 19. in 23. členu.

▼M53

5 Določbe o merjenju iz tega MSRP se ne uporabljajo za naslednja sredstva, ki jih zajemajo navedeni MSRP, niti za posamezna sredstva niti, kadar so del skupine za odtujitev:

▼B

(a) odložene terjatve za davke (MRS 12 – *Davek iz dobička*),

(b) sredstva, ki izhajajo iz zaslužki zaposlencev (MRS 19 – *Zaslužki zaposlencev*),

▼M53

(c) finančna sredstva, ki spadajo v področje uporabe MSRP 9 *Finančni instrumenti*,

▼B

(d) nekratkoročna sredstva, obračunana v skladu z modelom poštene vrednosti v MRS 40 – *Naložbene nepremičnine,*

▼M8

(e) nekratkoročna sredstva, ki so izmerjena po pošteni vrednosti, zmanjšani za stroške prodaje v skladu s MRS *41 Kmetijstvo*;

▼B

(f) pogodbene pravice iz naslova zavarovalnih pogodb, kot so določene v MSRP 4 – *Zavarovalne pogodbe*.

▼M17

5A Zahteve glede razvrščanja, predstavljanja in merjenja iz tega MSRP, ki se nanašajo na nekratkoročno sredstvo (ali skupino za odtujitev), razvrščeno med sredstva za prodajo, se nanašajo tudi na nekratkoročno sredstvo (ali skupino za odtujitev), razvrščeno med sredstva za razdelitev lastnikom, ki delujejo kot lastniki (sredstva za razdelitev lastnikom).

▼M22

5B Ta MSRP določa razkritja, zahtevana v zvezi z nekratkoročnimi sredstvi (ali skupinami za odtujitev), razvrščenimi med sredstva za prodajo ali ustavljeno poslovanje. Razkritja v drugih MSRP se ne nanašajo na taka sredstva (ali skupine za odtujitev), razen če ti MSRP zahtevajo:

(a) posebna razkritja v zvezi z nekratkoročnimi sredstvi (ali skupinami za odtujitev), razvrščenimi med sredstva za prodajo ali ustavljeno poslovanje; ali

([1]) Kadar pa se pričakuje, da bodo denarni tokovi iz naslova skupine sredstev pritekali predvsem od prodaje in ne od nadaljnje uporabe, postanejo sredstva s tem manj odvisna od denarnih tokov iz drugih sredstev, skupina za odtujitev, ki je bila del denar ustvarjajoče enote, pa postane ločena enota, ki ustvarja denar.

▼M22

(b) razkritja o merjenju sredstev in obveznosti v skupini za odtujitev, ki ne spadajo v okvir zahtev glede merjenja iz MSRP 5 in niso podana že v drugih pojasnilih k računovodskim izkazom.

Zaradi skladnosti s splošnimi zahtevami MRS 1, zlasti s 15. in 125. členom standarda, so morda potrebna dodatna razkritja o nekratkoročnih sredstvih (ali skupinah za odtujitev), razvrščenih kot sredstva za prodajo ali ustavljeno poslovanje.

▼M17

RAZVRSTITEV NEKRATKOROČNIH SREDSTEV (ALI SKUPIN ZA ODTUJITEV) MED SREDSTVA ZA PRODAJO ALI RAZDELITEV LASTNIKOM

▼B

6 Podjetje mora razvrstiti nekratkoročno sredstvo (ali skupino za odtujitev) za prodajo, če bo njegova knjigovodska vrednost poravnana predvsem s prodajno transakcijo, in ne z nadaljnjo uporabo.

7 Tak primer nastopi takrat, ko je sredstvo (ali skupina za odtujitev) na razpolago za takojšnjo prodajo v trenutnem stanju in odvisno le od običajnih pogojev za prodajo takšnih sredstev (ali skupin za odtujitev), pri čemer pa mora biti njegova prodaja *zelo verjetna.*

▼M17

8 Prodaja je zelo verjetna v primeru, ko ustrezna raven poslovodstva dosledno sledi načrtu prodaje sredstva (ali skupine za odtujitev) in že poteka aktiven program za iskanje kupca in dokončanje načrta. Sredstvo (ali skupino za odtujitev) je prav tako treba aktivno tržiti z namenom doseganja cene, ki ustreza njegovi trenutni pošteni vrednosti. Nadalje mora obstajati pričakovanje, da bo prodaja v enem letu po razvrstitvi izpolnila pogoje za pripoznanje kot dokončana prodaja, razen v primerih, ki jih dovoljuje 9. člen, dejanja, potrebna za izpolnitev načrta, pa morajo kazati, da verjetno ne bo prišlo do bistvenih sprememb načrta ali da načrt verjetno ne bo umaknjen. Verjetnost, da bodo delničarji dali svojo odobritev (če jo zakonodaja zahteva), je treba vključiti v oceno, ali je prodaja zelo verjetna.

▼M8

8A Podjetje, ki je zavezano prodajnemu načrtu, ki vključuje izgubo obvladovanja odvisnega podjetja, razvrsti vsa sredstva in obveznosti zadevnega odvisnega podjetja za prodajo, ko so izpolnjena merila iz 6.–8. člena, ne glede na to, ali bo podjetje po prodaji ohranilo neobvladujoči delež svojega nekdanjega odvisnega podjetja.

▼B

9 Zaradi posebnih dogodkov in okoliščin se lahko obdobje zaključka prodaje podaljša na več kot eno leto. Podaljšanje obdobja zaključka prodaje ne onemogoča razvrstitve sredstva (ali skupine za odtujitev) med sredstva za prodajo, če zamik povzročijo dogodki ali okoliščine, na katere podjetje ne more vplivati, obstajajo pa zadostni dokazi, da podjetje dosledno izpolnjuje načrt prodaje sredstva (ali skupine za odtujitev). To se zgodi v primeru, ko so izpolnjena sodila iz Priloge B.

▼B

10 Prodajne transakcije vključujejo zamenjavo nekratkoročnih sredstev z drugimi nekratkoročnimi sredstvi, kadar ima takšna zamenjava trgovalen značaj v skladu z MRS 16 *Opredmetena osnovna sredstva.*

11 Če podjetje pridobi nekratkoročno sredstvo (ali skupino za odtujitev) izključno z namenom prihodnje odtujitve, mora takšno nekratkoročno sredstvo (ali skupino za odtujitev) razvrstiti med sredstva za prodajo na datum pridobitve le, če je izpolnjena zahteva po enoletnem obdobju iz 8. člena (razen kadar to dovoljuje 9. člen) in je zelo verjetno, da bodo katerekoli druge zahteve iz 7. in 8. člena, ki na ta datum niso izpolnjene, izpolnjene kmalu po pridobitvi (ponavadi v roku treh mesecev).

12 Če so sodila iz 7. in 8. člena izpolnjena ►M5 po poročevalskem obdobju ◄, podjetju ni treba razvrstiti nekratkoročnega sredstva (ali skupine za odtujitev) med sredstva za prodajo ob izdaji računovodskih izkazov. Če pa so ta sodila izpolnjena ►M5 po poročevalskem obdobju ◄, vendar pred odobritvijo izdaje računovodskih izkazov, mora podjetje razkriti informacije, opredeljene v 41.(a), (b) in (d) členu v pojasnilih.

▼M17

12A Nekratkoročno sredstvo (ali skupina za prodajo) se razvrsti med sredstva za razdelitev lastnikom, ko se podjetje zaveže, da bo sredstvo (ali skupino za odtujitev) razdelilo lastnikom. To velja, če so sredstva v njihovem sedanjem stanju na voljo za takojšnjo razdelitev in je razdelitev zelo verjetna. Razdelitev je zelo verjetna, če so bile dejavnosti za dokončanje razdelitve že začete in se pričakuje, da bodo dokončane v enem letu po datumu razvrstitve. Dejanja, potrebna za dokončanje razdelitve, morajo kazati, da verjetno ne bo prišlo do bistvenih sprememb razdelitve ali da razdelitev verjetno ne bo umaknjena. Verjetnost, da bodo delničarji dali svojo odobritev (če jo zakonodaja zahteva), je treba vključiti v oceno, ali je razdelitev zelo verjetna.

▼B

Nekratkoročna sredstva, ki bodo opuščena

13 Podjetju med sredstva za prodajo ni treba razvrščati nekratkoročnih sredstev (ali skupin za odtujitev), ki bodo opuščena. To pa zato, ker bo njihova knjigovodska vrednost povrnjena predvsem s stalno uporabo. Če pa skupina za odtujitev izpolnjuje sodila iz 32.(a)–(c) člena, mora podjetje predstaviti rezultate in denarne tokove skupine za odtujitev kot ustavljeno poslovanje v skladu s 33. in 34. členom na tisti datum, ko se preneha uporabljati. Nekratkoročna sredstva (ali skupine za odtujitev), ki bodo opuščena, vključujejo nekratkoročna sredstva (ali skupine za odtujitev), ki se morajo uporabljati do konca dobe gospodarne uporabe in nekratkoročna sredstva (ali skupine za odtujitev), ki jih je treba ukiniti in ne prodati.

14 Podjetju ni treba obračunati nekratkoročnega sredstva, ki je začasno vzeto iz uporabe, ker je bilo opuščeno.

▼B

MERJENJE NEKRATKOROČNIH SREDSTEV (ALI SKUPIN ZA ODTUJITEV), NAMENJENIH ZA PRODAJO

Merjenje nekratkoročnega sredstva (ali skupine za odtujitev)

15 Podjetje mora meriti nekratkoročno sredstvo (ali skupino za odtujitev), razvrščeno med sredstva za prodajo po knjigovodski vrednosti ali pošteni vrednosti, zmanjšani za stroške prodaje, katera je nižja.

▼M17

15A Podjetje izmeri nekratkoročno sredstvo (ali skupino za odtujitev), razvrščeno med sredstva za razdelitev lastnikom, po njegovi knjigovodski vrednosti ali pošteni vrednosti, zmanjšani za stroške razdelitve ([1]), katera je nižja.

▼B

16 Če na novo pridobljeno sredstvo (ali skupina za odtujitev) izpolnjuje sodila za razvrstitev med sredstva za prodajo (glej 11. člen), uporaba 15. člena pomeni, da bo sredstvo (ali skupina za odtujitev) ob začetnem pripoznavanju merjeno po knjigovodski vrednosti, če ni bilo razvrščeno med taka sredstva, oz. pošteni vrednosti zmanjšani za stroške prodaje, katera je nižja. Če je sredstvo (ali skupina za odtujitev) pridobljeno kot del poslovne združitve, mora biti izmerjeno po pošteni vrednosti, zmanjšani za stroške prodaje.

17 Če se pričakuje prodaja po izteku enega leta, mora podjetje meriti stroške prodaje po sedanji vrednosti. Vsako povečanje sedanje vrednosti stroškov prodaje, ki je rezultat pretečenega časa, je treba predstaviti v ►M5 izkazu vseobsegajočega donosa ◄ kot strošek financiranja.

18 Neposredno pred začetnim razvrščanjem sredstva (ali skupine za odtujitev) za prodajo, je treba knjigovodsko vrednost sredstva (ali vseh sredstev in obveznosti v skupini) meriti v skladu z veljavnimi MSRP.

19 Ob kasnejšem ponovnem merjenju skupine za odtujitev je treba knjigovodske vrednosti katerihkoli sredstev in obveznosti, ki ne spadajo v okvir zahtev po merjenju iz tega MSRP, so pa vključene v skupino za odtujitev, razvrščeno med sredstva za prodajo, ponovno meriti v skladu z veljavnimi MSRP, še preden se ponovno izmeri poštena vrednost skupine za odtujitev, zmanjšana za stroške prodaje.

Pripoznavanje izgub in razveljavitev zaradi oslabitve

20 Podjetje mora pripoznati izgubo zaradi oslabitve iz naslova začetnih ali naknadnih odpisov sredstva (ali skupine za odtujitev) do poštene vrednosti, zmanjšane za stroške prodaje, če ta ni bila pripoznana v skladu z 19. členom

21 Podjetje mora pripoznati dobiček v primeru naknadnega povečanja poštene vrednosti, zmanjšane za stroške prodaje, ki pa ne sme presegati nabrane izgube zaradi oslabitve, pripoznane bodisi v skladu s tem MSRP ali predhodno v skladu z MRS 36 *Oslabitev sredstev.*

([1]) Stroški razdelitve so dodatni stroški, ki jih je mogoče neposredno pripisati razdelitvi, brez stroškov financiranja in odhodkov iz obdavčitve dobička.

▼B

22 Podjetje mora pripoznati dobiček v primeru naknadnega povečanja poštene vrednosti, zmanjšane za stroške prodaje, skupine za odtujitev:

(a) če ta ni bila pripoznana v skladu z 19. členom, toda

(b) ta ne sme presegati nabrane izgube zaradi oslabitve, pripoznane bodisi v skladu s tem MSRP ali predhodno v skladu z MRS 36, v zvezi z nekratkoročnimi sredstvi, ki spadajo v okvir zahtev po merjenju iz tega MSRP.

23 Izguba zaradi oslabitve (ali kakršenkoli kasnejši dobiček), pripoznana za skupino za odtujitev, mora znižati (ali zvišati) knjigovodsko vrednost nekratkoročnih sredstev v skupini, ki spadajo v okvir zahtev po merjenju iz tega MSRP, po takšnem vrstnem redu alokacije, kot jo določata 104.(a) in (b) ter 122. člen v MRS 36 (popravljen 2004).

24 Dobiček ali izguba, ki predhodno ni bila pripoznana do datuma prodaje nekratkoročnega sredstva (ali skupine za odtujitev), morata biti pripoznana na datum odprave pripoznanja. Zahteve glede odprave pripoznanja so določene v:

(a) 67.–72. členu v MRS 16 (popravljen 2003) za opredmetena osnovna sredstva in

(b) 112.–117. členu v MRS 38 *Neopredmetena sredstva* (popravljen 2004) za neopredmetena sredstva.

25 Podjetje ne sme amortizirati nekratkoročnega sredstva, dokler ga vodi kot sredstvo za prodajo ali dokler je del skupine za odtujitev, razvrščene med sredstva za prodajo. Obresti in druge stroške, ki jih je mogoče pripisati obveznostim skupine za odtujitev, razvrščene med sredstva za prodajo, je treba pripoznavati še naprej.

▼M48

Spremembe prodajnega načrta ali načrta razdelitve lastnikom

26 Če je podjetje razvrstilo sredstvo (ali skupino za odtujitev) med sredstva za prodajo ali za razdelitev lastnikom, vendar merila iz 7.–9. člena (za sredstva, namenjena za prodajo) ali 12.A člena (za sredstva, namenjena za razdelitev lastnikom) niso več izpolnjena, podjetje tega sredstva (ali skupine za odtujitev) ne razvršča več med sredstva za prodajo oziroma za razdelitev lastnikom. V takih primerih podjetje to spremembo obračuna v skladu z navodili iz 27.–29. člena, razen v primerih, kjer se uporablja 26.A člen.

26A Če podjetje prerazvrsti sredstvo (ali skupino za odtujitev) neposredno iz sredstev za prodajo med sredstva za razdelitev lastnikom ali neposredno iz sredstev za razdelitev lastnikom med sredstva za prodajo, potem se ta sprememba razvrstitve šteje za nadaljevanje prvotnega načrta za odtujitev. Podjetje:

(a) za obračun te spremembe ne uporablja navodil iz 27.–29. člena. Podjetje uporablja zahteve za razvrščanje, predstavljanje in merjenje v tem MSRP, ki se uporabljajo za novo metodo odtujitve;

(b) nekratkoročno sredstvo (ali skupino za odtujitev) izmeri v skladu z zahtevami iz 15. člena (če se prerazvrsti med sredstva za prodajo) ali 15.A člena (če se prerazvrsti med sredstva za razdelitev lastnikom) ter pripozna vsako zmanjšanje ali povečanje poštene vrednosti, zmanjšane za stroške prodaje/stroške razdelitve nekratkoročnega sredstva (ali skupine za odtujitev) v skladu z zahtevami iz 20.–25. člena;

▼M48

(c) ne spremeni datuma prerazvrstitve v skladu z 8. in 12.A členom. To ne izključuje podaljšanja obdobja, potrebnega za zaključek prodaje ali razdelitve lastnikom, če so izpolnjeni pogoji iz 9. člena.

27 Podjetje izmeri nekratkoročno sredstvo (ali skupino za odtujitev), ki ga ne razvršča več med sredstva za prodajo ali za razdelitev lastnikom (ali ni več del skupine za odtujitev, razvrščene med sredstva za prodajo ali za razdelitev lastnikom), po nižji izmed naslednjih vrednosti:

(a) knjigovodska vrednost pred razvrstitvijo sredstva (ali skupine za odtujitev) med sredstva za prodajo ali za razdelitev lastnikom, 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 ali za razdelitev lastnikom, ter

(b) *nadomestljiva vrednost* na datum naknadne odločitve, da sredstvo ne bo prodano ali razdeljeno [opomba se izpusti].

28 Podjetje vključi morebitne zahtevane prilagoditve knjigovodske vrednosti nekratkoročnega sredstva, ki ne spada več med sredstva za prodajo ali za razdelitev lastnikom, v poslovni izid [opomba se izpusti] iz nadaljnjega poslovanja v obdobju, v katerem niso več izpolnjena merila iz 7.–9. člena ali 12.A člena. Računovodske izkaze za obdobja od razvrstitve med sredstva za prodajo ali za razdelitev lastnikom je treba ustrezno spremeniti, če je skupina za odtujitev ali nekratkoročno sredstvo, ki se ne uvršča več med sredstva za prodajo ali za razdelitev lastnikom, odvisno podjetje, skupna dejavnost, skupni podvig, pridruženo podjetje ali del deleža v skupnem podvigu ali pridruženem podjetju. Podjetje takšno prilagoditev predstavi v istem naslovu izkaza vseobsegajočega donosa, kjer predstavlja morebitni dobiček ali izgubo, pripoznano v skladu s 37. členom.

29 Če podjetje odstrani posamezno sredstvo ali obveznost iz skupine za odtujitev, razvrščeno med sredstva za prodajo, je treba preostala sredstva in obveznosti iz skupine za odtujitev, razvrščena med sredstva za prodajo, še naprej meriti kot skupino le, če taka skupina izpolnjuje merila iz 7.–9. člena. Če podjetje odstrani posamezno sredstvo ali obveznost iz skupine za odtujitev, razvrščeno med sredstva za razdelitev lastnikom, je treba preostala sredstva in obveznosti iz skupine za odtujitev, razvrščena med sredstva za razdelitev, še naprej meriti kot skupino le, če taka skupina izpolnjuje merila iz 12.A člena. Preostala nekratkoročna sredstva skupine, ki posamično izpolnjujejo kriterije za razvrstitev med sredstva za prodajo (ali za razdelitev lastnikom), se merijo ločeno po knjigovodski vrednosti oz. pošteni vrednosti, zmanjšani za stroške prodaje (ali stroške razdelitve), pri čemer se izbere vrednost, ki je nižja na ta datum. Vsa nekratkoročna sredstva, ki ne izpolnjujejo meril za sredstva za prodajo, se ne smejo razvrščati med sredstva za prodajo v skladu s 26. členom. Vsa nekratkoročna sredstva, ki ne izpolnjujejo meril za sredstva za razdelitev lastnikom, se ne smejo razvrščati med sredstva za razdelitev lastnikom v skladu s 26. členom.

▼B

PREDSTAVLJANJE IN RAZKRIVANJE

30 Podjetje mora predstaviti in razkriti informacije, ki uporabnikom računovodskih izkazov omogočajo ocenjevanje denarno izraženih učinkov ustavitve poslovanja in odtujitve nekratkoročnih sredstev (ali skupin za odtujitev).

▼B

Predstavljanje ustavitve poslovanja

31 *Sestavni del* podjetja vključuje poslovanje in denarne tokove, ki jih je mogoče jasno razlikovati po delovanju in za namene računovodskega poročanja od ostalega dela podjetja. Z drugimi besedami, sestavni del podjetja je v času uporabe denar ustvarjajoča enota ali skupina enot, ki ustvarjajo denar.

32 Ustavljeno poslovanje je sestavni del podjetja, ki je bil odtujen ali razvrščen med sredstva za prodajo, in

(a) predstavlja samostojen važnejši program področja ali območja poslovanja,

(b) je del enotnega usklajenega načrta odtujitve samostojne važnejše smeri področja ali območja delovanja, ali

(c) je odvisno podjetje, pridobljeno izključno z namenom ponovne prodaje.

33 Podjetje mora razkriti:

(a) en sam znesek ►M5 v izkazu vseobsegajočega donosa ◄, ki je vsota:

(i) poslovnega izida ustavljenega poslovanja po obdavčitvi, ter

(ii) dobička ali izgube po obdavčitvi, pripoznane ob merjenju poštene vrednosti, zmanjšane za stroške prodaje, ali ob odtujitvi sredstev oz. skupin za odtujitev, ki sestavljajo ustavljeno poslovanje,

(b) analizo skupnega zneska pod (a) na naslednji način:

(i) prihodke, odhodke in poslovni izid ustavljenega poslovanja pred obdavčitvijo,

(ii) povezan strošek davka na dobiček, v skladu z zahtevami 81.(h) člena v MRS 12,

(iii) dobiček ali izgubo, pripoznano ob merjenju poštene vrednosti, zmanjšane za stroške prodaje, ali ob odtujitvi sredstev oz. skupin za odtujitev, ki sestavljajo ustavljeno poslovanje, ter

(iv) povezan strošek davka na dobiček, v skladu z zahtevami 81.(h) člena v MRS 12.

Analiza je lahko predstavljena bodisi v obrazcu ►M5 izkaza vseobsegajočega donosa ◄ bodisi v pojasnilih. Če je predstavljena ►M5 v izkazu vseobsegajočega donosa ◄, mora biti vključena v sklop, ki se navezuje na ustavljeno poslovanje, torej ločeno od ohranjenega poslovanja. Analiza se ne zahteva za skupine za odtujitev, ki so jih odvisna podjetja na novo pridobila in izpolnjujejo sodila za razvrstitev med sredstva za prodajo že ob pridobitvi (glej 11. člen).

(c) finančni izid (čisti denarni tok), prisojen poslovanju, naložbenju in financiranju ustavljenega poslovanja. Razkritja so lahko predstavljena bodisi v obrazcu ►M5 izkaza vseobsegajočega donosa ◄ bodisi v pojasnilih. Razkritje se ne zahteva za skupine za odtujitev, ki so jih odvisna podjetja na novo pridobila in izpolnjujejo sodila za razvrstitev med sredstva za prodajo že ob pridobitvi (glej 11. člen).

▼M11

(d) znesek prihodka od ohranjenega poslovanja in od ustavljenega poslovanja, ki ga je mogoče pripisati lastnikom obvladujočega podjetja. Ta razkritja so lahko predstavljena bodisi v pojasnilih bodisi v izkazu vseobsegajočega donosa.

▼M31

33A Če podjetje predstavi postavke poslovnega izida v ločenem izkazu, kot je opisano v 10.A členu MRS 1 (kot je bil spremenjen leta 2011), se v ta ločeni izkaz vključi oddelek v zvezi z ustavljenim poslovanjem.

▼B

34 Podjetje mora predstaviti razkritja v 33. členu za predhodna obdobja, predstavljena v računovodskih izkazih, tako da se razkritja navezujejo na celotno ustavljeno poslovanje do dneva ►M5 izkaza finančnega položaja ◄ za zadnje predstavljeno obdobje.

35 Prilagoditve vrednosti v sedanjem obdobju za zneske, ki so bili predhodno predstavljeni v okviru ustavljenega poslovanja in so neposredno povezani z odtujitvijo ustavljenega poslovanja v predhodnem obdobju, morajo biti razvrščeni ločeno med ustavljeno poslovanje. Razkriti je treba vrsto in znesek takšnih prilagoditev. Primeri okoliščin, v katerih se pojavijo takšne prilagoditve, vključujejo naslednje:

(a) razreševanje negotovosti, ki izhajajo iz pogojev odtujitve, kot je na primer razreševanje prilagoditev prodajne cene in povrnitev škode kupcu,

(b) razreševanje negotovosti, ki izhajajo iz ter so neposredno povezane z uporabo sestavine pred odtujitvijo, kot so na primer obveze iz jamstev za proizvode in okolje, za katere odgovarja prodajalec,

(c) poravnavanje obveznosti iz programa zaslužka zaposlencev, če je takšna poravnava neposredno povezana z odtujitvijo.

36 Če podjetje preneha razvrščati sestavino podjetja med sredstva za prodajo, morajo biti rezultati uporabe sestavine, ki so bili predhodno prikazani med ustavljenim poslovanjem v skladu s 33.–35. členom, prerazvrščeni in vključeni v prihodke iz ohranjenega poslovanja za vsa predstavljena obdobja. Zneski predhodnih obdobij morajo biti ponovno predstavljeni.

▼M8

36A Podjetje, ki je zavezano prodajnemu načrtu, ki vključuje izgubo obvladovanja odvisnega podjetja, razkrije informacije iz 33.–36. člena, če je odvisno podjetje skupina za odtujitev v skladu z opredelitvijo ustavitve poslovanja iz 32. člena.

▼B

Dobički ali izgube, povezane z ohranjenim poslovanjem

37 Vsak dobiček ali izguba ob ponovnem merjenju nekratkoročnega sredstva (ali skupine za odtujitev), razvrščenega med sredstva za prodajo, ki ne izpolnjuje sodil za ustavljeno poslovanje, morajo biti vključeni v ►M5 izkaz vseobsegajočega donosa ◄ iz ohranjenega poslovanja.

Predstavljanje nekratkoročnih sredstev ali skupin za odtujitev, razvrščenih med sredstva za prodajo

38 Podjetje mora predstaviti nekratkoročno sredstvo, ki ga vodi kot sredstvo za prodajo, in sredstva skupine za odtujitev, razvrščene med sredstva za prodajo, ločeno od ostalih sredstev v ►M5 izkazu finančnega položaja ◄. Obveznosti skupine za odtujitev, razvrščene med sredstva za prodajo, morajo biti predstavljeni ločeno od ostalih obveznosti v ►M5 izkazu finančnega položaja ◄. Ta sredstva in obveznosti ne smejo biti pobotani in predstavljeni kot en znesek. Pomembnejše skupine sredstev in obveznosti, razvrščenih med sredstva za prodajo, morajo biti razkriti ločeno, bodisi ►M5 v izkazu finančnega položaja ◄ ali v pojasnilih, razen v primerih, ki jih predvideva 39. člen. Podjetje mora ločeno predstaviti skupen znesek prihodkov ali odhodkov ►M5 v drugem vseobsegajočem donosu ◄, ki se nanašajo na nekratkoročna sredstva (ali skupino za odtujitev), razvrščena med sredstva za prodajo.

▼B

39 Če je skupina za odtujitev na novo pridobljeno odvisno podjetje, ki izpolnjuje sodila za razvrstitev med sredstva za prodajo že ob pridobitvi (glej 11. člen), se ne zahteva razkritje pomembnejših skupin sredstev in obveznosti.

40 Podjetje ne sme prerazvrščati ali ponovno predstavljati zneskov, predstavljenih za nekratkoročna sredstva, za tista sredstva in obveznosti skupin za odtujitev, razvrščena med sredstva za prodajo v ►M5 izkazu finančnega položaja ◄ za predhodna obdobja, da bi prikazalo razvrstitev v ►M5 izkazu finančnega položaja ◄ za zadnje predstavljeno obdobje.

Dodatna razkritja

41 Podjetje mora v opombah razkriti naslednje informacije v obdobju, ko je bilo nekratkoročno sredstvo (ali skupina za odtujitev) razvrščeno med sredstva za prodajo ali prodano:

(a) opis nekratkoročnega sredstva (ali skupine za odtujitev),

(b) opis dejstev in okoliščin prodaje, oz. tistih, ki vodijo v pričakovano odtujitev ter pričakovan način in časovni okvir odtujitve,

(c) dobiček ali izgubo, pripoznano v skladu z 20.–22. členom in, če nista predstavljena ločeno ►M5 v izkazu vseobsegajočega donosa ◄, sklop ►M5 izkaza vseobsegajočega donosa ◄, ki vključuje dobiček ali izgubo,

(d) če je potrebno, tudi odsek poročanja, v katerem je predstavljeno nekratkoročno sredstvo (ali skupina za odtujitev) v skladu z MSRP 8 *Poslovni segmenti.*

42 Če se uporablja 26. ali 29. člen, mora podjetje v obdobju, ko je sprejeta odločitev o spremembi načrta za prodajo nekratkoročnega sredstva (ali skupine za odtujitev), razkriti opis dejavnikov in okoliščin, ki so vodile v sprejem takšne odločitve ter učinek odločitve na rezultate poslovanja v trenutnem in morebitnih predhodnih predstavljenih obdobjih.

PREHODNE DOLOČBE

43 MSRP se bo začel uporabljati za nekratkoročna sredstva (ali skupine za odtujitev), ki izpolnjujejo sodila za razvrstitev med sredstva za prodajo in poslovanje, ki izpolnjujejo sodila za razvrstitev med ustavljeno poslovanje po datumu uveljavitve tega MSRP. Podjetje lahko uporablja zahteve MSRP za vsa nekratkoročna sredstva (ali skupine za odtujitev), ki izpolnjujejo sodila za razvrstitev med sredstva za prodajo in poslovanje, ki izpolnjuje sodila za razvrstitev med ustavljeno poslovanje po datumu uveljavitve tega MSRP, če so bila pridobljena vrednotenja in druge informacije, potrebne za uporabo tega MSRP, v trenutku, ko so bila izpolnjena ta sodila.

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

44 Podjetje začne uporabljati ta MSRP za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2005 ali kasneje. Spodbuja se uporaba že pred datumom. Če podjetje uporablja ta MSRP za obdobja, ki se začnejo pred 1. januarjem 2005, mora to razkriti.

▼**M5**

44A MRS 1 (kakor je bil popravljen 2007) je spremenil terminologijo, ki se uporablja v celotnih MSRP. Poleg tega je spremenil 3. in 38. člen ter dodal 33.A člen. Podjetje mora uporabljati te spremembe za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2009 ali pozneje. Če podjetje uporabi MRS 1 (kakor je bil popravljen 2007) za zgodnejše obdobje, morajo te spremembe veljati tudi za tako zgodnejše obdobje.

▼**M11**

44B MRS 27 (kakor ga je leta 2008 spremenil Upravni odbor za mednarodne računovodske standarde) je dodal 33.(d) člen. Podjetje mora uporabljati navedeno spremembo za letna obdobja, ki se začnejo 1. julija 2009 ali pozneje. Če podjetje uporabi MRS 27 (spremenjen 2008) za zgodnejše obdobje, mora ta sprememba veljati tudi za tako zgodnejše obdobje. To spremembo je treba uporabiti za nazaj.

▼**M8**

44C 8.A in 36.A člen sta se dodala v okviru *Izboljšav MSRP*, objavljenih maja 2008. Podjetje uporablja te spremembe za letna obdobja, ki se začnejo 1. julija 2009 ali po tem datumu. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Vendar podjetje sprememb ne uporablja za letna obdobja s pričetkom pred 1. julijem 2009, razen če ne uporablja tudi MRS 27 (kot je bil spremenjen maja 2008). Če podjetje uporabi spremembe pred 1. julijem 2009, ta podatek razkrije. Podjetje uporablja spremembe vnaprej od datuma, na katerega je prvič uporabilo MSRP 5, v skladu s prehodnimi določbami iz 45. člena MRS 27 (kot je bil spremenjen maja 2008).

▼**M17**

44D Na podlagi pojasnila OPMSRP 17 *Razdelitev nedenarnih sredstev lastnikom* so bili novembra 2008 dodani 5.A, 12.A in 15.A člen, 8. člen pa je bil spremenjen. Omenjene spremembe se za nekratkoročna sredstva (ali skupine za odtujitev), ki so razvrščena med sredstva za razdelitev lastnikom, uporabljajo za naprej, in sicer za letna obdobja, ki se začnejo 1. julija 2009 ali pozneje. Uporaba za nazaj ni dovoljena. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje te spremembe uporabi za obdobje, ki se začne pred 1. julijem 2009, mora to razkriti in uporabiti MSRP 3 *Poslovne združitve* (kakor je bil popravljen leta 2008), MRS 27 (kakor je bil spremenjen maja 2008) in OPMSRP 17.

▼**M22**

44E *Z izboljšavami MSRP*, izdanimi aprila 2009, je bil dodan 5.B člen. Podjetje mora uporabljati navedeno spremembo za naprej za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2010 ali pozneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporabi to spremembo za zgodnejše obdobje, mora to razkriti.

▼**M32**

44G Z MSRP 11 *Skupni aranžmaji*, ki je bil izdan maja 2011, je bil spremenjen 28. člen. Podjetje mora uporabiti navedeno spremembo, kadar uporablja MSRP 11.

▼**M33**

44H Z MSRP 13 *Merjenje poštene vrednosti*, ki je bil izdan maja 2011, je bila spremenjena opredelitev poštene vrednosti v Prilogi A. Podjetje mora uporabiti navedeno spremembo, kadar uporablja MSRP 13.

▼**M31**

44I S *Predstavitvijo postavk drugega vseobsegajočega donosa* (spremembe MRS 1), ki je bila izdana junija 2011, se je spremenil 33.A člen. Podjetje mora uporabljati navedeno spremembo, kadar uporablja MRS 1, kot je bil spremenjen junija 2011.

▼**M53**

44K Z MSRP 9, kot je bil izdan julija 2014, je bil spremenjen 5. člen ter izbrisana 44.F in 44.J člen. Podjetje mora uporabljati navedene spremembe, kadar uporablja MSRP 9.

▼**M48**

44L *Cikel letnih izboljšav MSRP 2012–2014*, ki je bil izdan septembra 2014, je spremenil 26.–29. člen ter dodal 26.A člen. Podjetje mora te spremembe uporabljati za naprej v skladu z MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake* za spremembe metode odtujitve, do katerih pride v letnih obdobjih, ki se začnejo 1. januarja 2016 ali pozneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporablja te spremembe za zgodnejše obdobje, mora to razkriti.

▼**B**

UMIK MRS 35

45 Ta MSRP nadomešča MRS 35 *Ustavljeno poslovanje*.

Priloga A

Opredeljeni izrazi

Ta priloga je sestavni del MSRP.

Denar ustvarjajoča enota	Najmanjša določljiva skupina sredstev, ki ustvarja finančne pritoke, v glavnem neodvisne od finančnih pritokov iz drugih sredstev ali skupin sredstev.
Sestavni del podjetja	Poslovanje in denarni tokovi, ki jih je mogoče jasno razlikovati po delovanju in za namene računovodskega poročanja od ostalega dela podjetja.
Stroški prodaje	Dodatni stroški, ki jih je mogoče neposredno prisoditi odtujitvi sredstva (ali **skupine za odtujitev**), brez stroškov financiranja in davka iz dobička.
Gibljivo sredstvo	►**M5** Podjetje mora sredstvo razvrstiti kot kratkoročno, če: (a) pričakuje, da bo sredstvo realiziralo ali ga namerava prodati ali porabiti v normalnem poslovnem ciklu podjetja, (b) je namenjeno predvsem za trgovanje, (c) pričakuje, da bo sredstvo realiziralo v dvanajstih mesecih po poročevalskem obdobju, ali (d) je sredstvo denarno sredstvo ali denarni ustreznik (v skladu z MRS 7), razen če ga je v obdobju najmanj dvanajstih mesecev po poročevalskem obdobju prepovedano zamenjati ali uporabiti za poravnavo obveznosti. ◄
Ustavljeno poslovanje	**Sestavni del podjetja**, ki je bil odtujen ali razvrščen med sredstva za prodajo in: (a) predstavlja samostojen važnejši program področja ali območja poslovanja, (b) je del enotnega usklajenega načrta odtujitve samostojne važnejše smeri področja ali območja delovanja, ali (c) je odvisno podjetje, pridobljeno izključno z namenom ponovne prodaje.

▼B

Skupina za odtujitev	Skupina sredstev, ki bodo odtujena, s prodajo ali kako drugače, skupaj kot skupina z eno transakcijo, ter obveznosti, ki so neposredno povezane s temi sredstvi in bodo prenesene s transakcijo. Skupina vključuje dobro ime, prevzeto s poslovno združitvijo, če je taka skupina **denar ustvarjajoča** enota, kateri je pripisano dobro ime v skladu z zahtevami 80.–87. člena v MRS 36 *Oslabitev sredstev* (popravljen 2004) ali če je to poslovanje v okviru take denar ustvarjajoče enote.

▼M33

Poštena vrednost	je cena, ki bi se prejela za prodajo sredstva ali plačala za prenos obveznosti v redni transakciji med udeleženci na trgu na datum merjenja. (Glej MSRP 13.)

▼B

Trdna obveza za nakup	Dogovor z nepovezano stranko, zavezujoč za obe stranki in ponavadi zakonsko izvršljiv, ki (a) določa vse bistvene pogoje, vključno s ceno in časovnim okvirom transakcij in (b) vključuje zaviralen učinek za neizpolnitev, ki je tako velik, da je zaradi njega izpolnitev **zelo verjetna**.
Zelo verjeten	Veliko bolj gotov kot **verjeten.**
Nekratkoročno sredstvo	Sredstvo, ki ne ustreza definiciji **gibljivega sredstva.**
Verjeten	Bolj možen kot ne.
Nadomestljiva vrednost	Tisti znesek, ki je enak **pošteni vrednosti**, zmanjšani za **stroške prodaje,** ali njegovi **vrednosti pri uporabi**, odvisno od tega, katera je večja.
Vrednost pri uporabi	Sedanja vrednost ocenjenih prihodnjih denarnih tokov, za katere se pričakuje, da se bodo pojavili pri nadaljnji uporabi sredstva in iz njegove odtujitve ob koncu njegove dobe koristnosti.

Priloga B

Uporabna priloga

Ta priloga je sestavni del MSRP.

PODALJŠANJE OBDOBJA, POTREBNEGA ZA ZAKLJUČEK PRODAJE

B1 Kot je navedeno v 9. členu, podaljšanje obdobja zaključka prodaje ne onemogoča razvrstitve sredstva (ali skupine za odtujitev) med sredstva za prodajo, če zamik povzročijo dogodki ali okoliščine, na katere podjetje ne more vplivati, obstajajo pa zadostni dokazi, da podjetje dosledno izpolnjuje načrt prodaje sredstva (ali skupine za odtujitev). Izjema pri zahtevi po enoletnem obdobju iz 8. člena se mora zato uporabljati v naslednjih situacijah, v katerih se pojavijo takšni dogodki ali okoliščine:

▼B

(a) na datum, ko podjetje uvede načrt prodaje nekratkoročnega sredstva (ali skupine za odtujitev), utemeljeno pričakuje, da bodo drugi (ne kupec) zahtevali določene pogoje za prenos sredstva (ali skupine za odtujitev), zaradi česar se bo podaljšalo obdobje zaključka prodaje, ter:

(i) ni možno izvesti ukrepov kot odgovor na te pogoje, dokler ni pridobljena *trdna zaveza za nakup,* ter

(ii) je zelo verjetno, da bo trdna zaveza za nakup pridobljena v roku enega leta.

(b) podjetje pridobi trdno zavezo za nakup, nato pa kupec ali katera druga oseba nepričakovano naloži pogoje za prenos nekratkoročnega sredstva (ali skupine za odtujitev), ki je bila prvotno razvrščena med sredstva za prodajo, zaradi katerih se bo obdobje zaključka prodaje podaljšalo, ter:

(i) so bili pravočasno sprejeti potrebni ukrepi, ter

(ii) se pričakuje ugodna rešitev zavirajočih dejavnikov.

(c) v začetnem enoletnem obdobju se pojavijo okoliščine, ki so se prej zdele neverjetne, zaradi katerih nekratkoročno sredstvo (ali skupina za odtujitev), ki je bilo razvrščeno med sredstva za prodajo, ne bo prodano do konca tega obdobja, ter:

(i) je podjetje v začetnem enoletnem obdobju sprejelo potrebne ukrepe kot odgovor na spremenjene okoliščine,

(ii) nekratkoročno sredstvo (ali skupine za odtujitev) je aktivno tržljivo po ceni, ki odgovarja spremenjenim okoliščinam, ter

(iii) so izpolnjena sodila iz 7. in 8. člena.

▼B

MEDNARODNI STANDARD RAČUNOVODSKEGA POROČANJA 6

Raziskovanje in vrednotenje rudnih bogastev

CILJ

1 Namen tega MSRP je določiti računovodsko poročanje za *raziskovanje in vrednotenje rudnih bogastev.*

2 Ta MSRP zahteva predvsem:

(a) omejene izboljšave obstoječih računovodskih navad za *stroške raziskovanja in vrednotenja.*

(b) da podjetja, ki pripoznajo *sredstva za raziskovanje in vrednotenje*, oslabitev takšnih sredstev ocenijo v skladu z MSRP in oslabitev merijo v skladu z MRS 36 *Oslabitev sredstev*.

(c) razkrivanje, ki ugotavlja in pojasnjuje zneske v računovodskih izkazih podjetja, ki izhajajo iz raziskovanja in vrednotenja rudnih bogastev in pomaga uporabnikom teh računovodskih izkazov razumeti te zneske, časovne okvire in gotovosti glede prihodnjih denarnih tokov iz pripoznanih sredstev za raziskovanje in vrednotenje.

PODROČJE UPORABE

3 Podjetje mora uporabljati MSRP za nastale stroške raziskovanja in vrednotenja.

4 MSRP ne obravnava drugih vidikov računovodenja podjetij, ki se ukvarjajo z raziskovanjem in vrednotenjem rudnih bogastev.

5 Podjetje tega MSRP ne sme uporabljati za stroške, ki nastanejo:

(a) pred raziskovanjem in vrednotenjem rudnih bogastev, kot so stroški, ki jih ima podjetje, preden pridobi pravne pravice za raziskovanje določenega območja.

(b) potem, ko se dokaže tehnična izvedljivost in ekonomska upravičenost pridobivanja rudnih bogastev.

PRIPOZNAVANJE SREDSTEV ZA RAZISKOVANJE IN VREDNOTENJE

Začasna oprostitev od 11. in 12. člena MRS 8

6 Pri razvoju svojih računovodskih usmeritev mora podjetje, ki pripozna sredstva za raziskovanje in vrednotenje, uporabljati 10. člen MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake*.

▼B

7 11. in 12. člen MRS 8 določata vire veljavnih zahtev in napotkov, ki jih poslovodstvo mora upoštevati pri razvijanju računovodskih usmeritev, če ne obstaja MSRP, ki bi veljal posebej za določeno postavko. Ob upoštevanju 9. in 10. člena v nadaljevanju ta MSRP oprosti podjetje od uporabe navedenih členov v računovodskih usmeritvah za pripoznavanje in merjenje sredstev za raziskovanje in vrednotenje.

MERJENJE SREDSTEV ZA RAZISKOVANJE IN VREDNOTENJE

Merjenje pri pripoznavanju

8 Sredstva za raziskovanje in vrednotenje je treba meriti po nabavni vrednosti.

Elementi stroškov sredstev za raziskovanje in vrednotenje

9 Podjetje mora določiti računovodsko usmeritev, v kateri določi, kateri stroški so pripoznani kot sredstva za raziskovanje in vrednotenje in nato mora to usmeritev dosledno uporabljati. Pri tem določanju podjetje upošteva stopnjo, do katere se ti stroški lahko povežejo z najdbo določenih rudnih bogastev. V nadaljevanju so primeri stroškov, ki se lahko vključijo v začetno merjenje sredstev za raziskovanje in vrednotenje (seznam ni izčrpen):

(a) pridobitev pravic do raziskovanja,

(b) topografske, geološke, geokemijske in geofizikalne študije,

(c) raziskovalno vrtanje,

(d) kopanje rovov,

(e) vzorčenje, ter

(f) dejavnosti v zvezi z vrednotenjem tehnične izvedljivosti in ekonomske upravičenosti pridobivanja rudnega bogastva.

10 Izdatki v zvezi z razvojem rudnih bogastev se ne smejo pripoznati kot sredstva za raziskovanje in vrednotenje. *Okvirna navodila* in MRS 38 *Neopredmetena sredstva* dajejo napotke o pripoznavanju sredstev, ki izhajajo iz razvoja.

11 V skladu z MRS 37 *Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva* podjetje pripozna kakršnekoli obveze odstranitve in obnove, ki so nastale v določenem obdobju zaradi raziskovanja in vrednotenja rudnih bogastev.

Merjenje po pripoznavanju

12 Po pripoznanju mora podjetje uporabiti za sredstva za raziskovanje in vrednotenje bodisi model nabavne vrednosti bodisi model prevrednotenja. Če se uporablja model prevrednotenja (model v MRS 16 *Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema)* ali model v MRS 38), mora biti skladen z razvrstitvijo sredstev (glej 15. člen).

▼B

Spremembe računovodskih usmeritev

13 Podjetje lahko spreminja svoje računovodske usmeritve za stroške raziskovanja in vrednotenja, če so zaradi spremembe računovodski izkazi pomembnejši pri sprejemanju ekonomskih odločitev in niso manj zanesljivi, ali pa so bolj zanesljivi in niso manj pomembni za enake potrebe. Podjetje mora oceniti pomembnost in zanesljivost na podlagi sodil iz MRS 8.

14 Pri utemeljevanju sprememb v računovodskih usmeritvah za stroške raziskovanja in vrednotenja mora podjetje dokazati, da bodo zaradi te spremembe njegovi računovodski izkazi v večji meri izpolnjevali sodila v MRS 8, ni pa nujno, da sprememba v celoti upošteva ta sodila.

PREDSTAVLJANJE

Razvrščanje sredstev za raziskovanje in vrednotenje

15 Podjetje mora razvrstiti sredstva za raziskovanje in vrednotenje kot opredmetena ali neopredmetena glede na naravo pridobljenih sredstev in razvrstitev dosledno uporablja.

16 Nekatera sredstva za raziskovanje in vrednotenje se obravnavajo kot neopredmetena (npr. pravice do vrtanja), druga pa so opredmetena (npr. vozila in vrtalne ploščadi). Kolikor se opredmeteno sredstvo porabi pri razvoju neopredmetenega sredstva, je znesek, ki odraža to porabo, del nabavne vrednosti neopredmetenega sredstva. Vendar uporaba opredmetenega sredstva pri razvoju neopredmetenega sredstva ne spremeni opredmetenega sredstva v neopredmeteno sredstvo.

Prerazvrstitev sredstev za raziskovanje in vrednotenje

17 Sredstvo za raziskovanje in vrednotenje ne sme biti več razvrščeno kot tako, ko se dokaže tehnična izvedljivost in ekonomska upravičenost pridobivanja rudnega bogastva. Sredstva za raziskovanje in vrednotenje je treba pred prerazvrstitvijo oceniti glede oslabitve in pripozna se morebitna izguba zaradi oslabitve sredstev.

OSLABITEV

Pripoznavanje in merjenje

18 Sredstva za raziskovanje in vrednotenje je treba oceniti glede oslabitve, kadar dejstva in okoliščine kažejo, da knjigovodska vrednost sredstva za raziskovanje in vrednotenje morebiti presega njegovo nadomestljivo vrednost. Kadar dejstva in okoliščine nakazujejo, da knjigovodska vrednost presega nadomestljivo vrednost, mora podjetje meriti, predstaviti in razkriti izgubo zaradi oslabitve v skladu z MRS 36, razen kakor je določeno v 21. členu v nadaljevanju.

19 Pri prepoznavanju sredstva za raziskovanje in vrednotenje, ki je morebiti oslabljeno, je treba samo za sredstva za raziskovanje in vrednotenje uporabljati 20. člen tega MSRP in ne 8.–17. člen MRS 36. Čeprav je v 20. členu uporabljen izraz „sredstva“, velja le-ta enako za ločena sredstva za raziskovanje in vrednotenje ali denar ustvarjajočo enoto.

▼B

20 Eno ali več naslednjih dejstev in okoliščin nakazuje, da bi podjetje moralo preizkusiti oslabitev sredstev za raziskovanje in vrednotenje (seznam ni izčrpen):

(a) obdobje, v katerem ima podjetje pravico raziskovati na določenem območju, se je v obdobju izteklo ali se bo izteklo v bližnji prihodnosti in ni pričakovati podaljšanja.

(b) bistveni stroški za nadaljnje raziskovanje in vrednotenje rudnih bogastev na določenem območju niso niti v proračunu niti niso načrtovani.

(c) raziskovanje in vrednotenje rudnih bogastev na določenem območju ni odkrilo ekonomsko upravičenih količin rudnih bogastev in podjetje se je odločilo, da na določenem območju te dejavnosti prekine.

(d) obstaja dovolj podatkov, ki kažejo, da kljub temu, da se bo razvoj na določenem območju verjetno nadaljeval, ni verjetno, da bi se knjigovodska vrednost sredstva za raziskovanje in vrednotenje v celoti pokrila z uspešnim razvojem ali s prodajo.

V vsakem takšnem ali podobnem primeru mora opraviti podjetje preizkus oslabitve v skladu z MRS 36. Morebitna izguba zaradi oslabitve se pripozna kot odhodek v skladu z MRS 36.

Določanje ravni, na kateri se oceni oslabitev sredstev za raziskovanje in vrednotenje

21 Podjetje mora določiti računovodsko usmeritev za razporejanje sredstev za raziskovanje in vrednotenje na enote, ki ustvarjajo denar, ali skupine, ki ustvarjajo denar, za namene ocenjevanja takšnih sredstev za oslabitev. Vsaka enota ali skupina enot, ki ustvarja denar, na katero je razporejeno sredstvo za raziskovanje in ocenjevanje, ne sme biti večja kot poslovni segment, določen v skladu z MSRP 8 *Poslovni segmenti*.

22 Raven, ki jo podjetje določi za preizkušanje oslabitve sredstev za raziskovanje in vrednotenje, je lahko sestavljena iz ene ali več denar ustvarjajočih enot.

RAZKRITJE

23 Podjetje mora razkriti informacije, ki ugotavljajo in pojasnjujejo zneske v njegovih računovodskih izkazih, ki izhajajo iz raziskovanja in vrednotenja rudnih bogastev.

24 Za zagotavljanje skladnosti s 23. členom mora podjetje razkriti:

(a) svoje računovodske usmeritve za stroške raziskovanja in vrednotenja, vključno s pripoznanjem sredstev za raziskovanje in vrednotenje.

(b) zneske sredstev, obveznosti, prihodkov in odhodkov ter denarnih tokov poslovanja in naložbenja, ki izhajajo iz raziskovanja in vrednotenja rudnih bogastev.

▼B

25 Podjetje mora obravnavati sredstva za raziskovanje in vrednotenje kot ločeno skupino sredstev in opraviti razkritja, ki jih zahteva bodisi MRS 16 bodisi MRS 38 skladno z načinom razvrstitve sredstev.

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

26 Podjetje mora uporabljati ta MSRP za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2006 ali kasneje. Spodbuja se uporaba že pred datumom. Če podjetje uporablja ta MSRP za obdobja, ki se začnejo pred 1. januarjem 2006, mora to razkriti.

PREHODNE DOLOČBE

27 Če uporaba posameznih zahtev iz 18. člena za primerljive informacije, ki se nanašajo na letna obdobja, ki so se začela pred 1. januarjem 2006, ni praktično izvedljiva, mora podjetje takšno dejstvo razkriti. MRS 8 razlaga izraz „praktično neizvedljivo“.

Priloga

Opredeljeni izrazi

Ta priloga je sestavni del MSRP.

Sredstva za raziskovanje in vrednotenje	**Stroški raziskovanja in vrednotenja**, ki so v skladu z računovodsko usmeritvijo podjetja pripoznani kot sredstva.
Stroški raziskovanja in vrednotenja	Stroški, ki jih ima podjetje v zvezi z **raziskovanjem in vrednotenjem rudnih bogastev**, preden se dokaže tehnična izvedljivost in ekonomska upravičenost pridobivanja rudnega bogastva.
Raziskovanje in vrednotenje rudnih bogastev	Iskanje rudnih bogastev, vključno z rudninami, nafto, zemeljskim plinom in podobnimi neobnovljivimi viri, potem, ko podjetje pridobi zakonske pravice za raziskovanje na določenem območju ter ugotovitev tehnične izvedljivosti in ekonomske upravičenosti pridobivanja rudnega bogastva.

▼B

MEDNARODNI STANDARD RAČUNOVODSKEGA POROČANJA 7

Finančni instrumenti: razkritja

CILJ

1 Cilj tega MSRP je zahtevati, da podjetja v svoje računovodske izkaze vključijo razkritja, ki uporabnikom omogočajo, da ovrednotijo:

(a) pomen finančnih instrumentov za finančno stanje in dosežke podjetja, ter

(b) naravo in obseg tveganj, ki izhajajo iz finančnih instrumentov, katerim je podjetje izpostavljeno v zadevnem obdobju in ►M5 ob koncu poročevalskega obdobja ◄, ter kako podjetje obvladuje tovrstna tveganja.

▼M53

2 Načela v tem MSRP dopolnjujejo načela za pripoznavanje, merjenje in predstavljanje finančnih sredstev in finančnih obveznosti v MRS 32 *Finančni instrumenti: predstavljanje* in MSRP 9 *Finančni instrumenti*.

▼B

PODROČJE UPORABE

▼M53

3 Ta MSRP morajo uporabljati vsa podjetja za vse vrste finančnih instrumentov, razen za:

(a) deleže v odvisnih podjetjih, pridruženih podjetjih ali skupnih podvigih, ki se obračunavajo v skladu z MSRP 10 *Konsolidirani računovodski izkazi*, MRS 27 *Ločeni računovodski izkazi* ali MRS 28 *Finančne naložbe v pridružena podjetja in skupne podvige*. Vendar MSRP 10, MRS 27 ali MRS 28 v nekaterih primerih od podjetja zahtevajo ali mu dopuščajo obračunavanje deleža v odvisnem podjetju, pridruženem podjetju ali skupnem podvigu z uporabo MSRP 9; v teh primerih podjetja uporabljajo zahteve iz tega MSRP. Podjetja ta MSRP prav tako uporabljajo za vse izvedene finančne instrumente, povezane z deleži v odvisnih podjetjih, pridruženih podjetjih ali skupnih podvigih, razen če izvedeni finančni instrument ustreza opredelitvi kapitalskega instrumenta iz MRS 32;

▼B

(b) pravice in obveze zaposlovalcev, ki izhajajo iz programov zaslužkov za zaposlene, na katere se nanaša MRS 19 *Zaslužki zaposlencev*.

▼M12

_____

▼M53

(d) zavarovalne pogodbe, kot so opredeljene v MSRP 4 *Zavarovalne pogodbe*. Vendar se ta MSRP uporablja tudi za izvedene finančne instrumente, vgrajene v zavarovalne pogodbe, če MSRP 9 od podjetja zahteva, da jih obračunava ločeno. Poleg tega mora izdajatelj uporabljati ta MSRP za *pogodbe o finančnem poroštvu*, če uporablja MSRP 9 pri pripoznavanju in merjenju pogodb, če pa se v skladu s 4.(d) členom MSRP 4 odloči za uporabo MSRP 4 pri pripoznavanju in merjenju pogodb, pa mora uporabljati MSRP 4;

▼M53

(e) finančne instrumente, pogodbe in obveze v okviru plačil z delnicami, za katere se uporablja MSRP 2 *Plačilo z delnicami*, vendar pa se ta MSRP uporablja za pogodbe, ki spadajo v področje uporabe MSRP 9;

▼M6

(f) instrumente, ki jih je treba razvrstiti kot kapitalske instrumente v skladu s 16.A in 16.B členom ali 16.C in 16.D členom MRS 32.

▼M53

4 Ta MSRP se uporablja za pripoznane in nepripoznane finančne instrumente. Pripoznani finančni instrumenti vključujejo finančna sredstva in finančne obveznosti, ki spadajo v področje uporabe MSRP 9. Nepripoznani finančni instrumenti vključujejo nekatere finančne instrumente, ki sicer ne spadajo v področje uporabe MSRP 9, vendar spadajo v področje uporabe tega MSRP.

5 Ta MSRP se uporablja za pogodbe za nakup ali prodajo nefinančnih sredstev, ki spadajo v področje uporabe MSRP 9.

5A Zahteve glede razkrivanja kreditnega tveganja iz 35.A–35.N člena se uporabljajo za tiste pravice, za katere MSRP 15 *Prihodki z pogodb s kupci* določa, da se obračunavajo v skladu z MSRP 9 za namene pripoznavanja dobičkov in izgub zaradi oslabitve. Vsa sklicevanja na finančna sredstva ali finančne instrumente v teh členih vključujejo navedene pravice, razen če je določeno drugače.

▼B

SKUPINE FINANČNIH INSTRUMENTOV IN STOPNJA RAZKRITJA

6 Kadar ta MSRP zahteva razkritja ločeno glede na skupino finančnih instrumentov, podjetje razvrsti finančne instrumente v skupine, ki ustrezajo naravi informacij, ki se razkrivajo, in upoštevajo značilnosti teh finančnih instrumentov. Podjetje zagotovi zadostne informacije, da omogoči uskladitev vrstičnih postavk, predstavljenih v ►M5 izkazu finančnega položaja ◄.

POMEN FINANČNIH INSTRUMENTOV ZA FINANČNO STANJE IN DOSEŽKE

7 Podjetje razkrije informacije, ki uporabnikom njegovih računovodskih izkazov omogočajo, da ovrednotijo pomen finančnih instrumentov za njegovo finančno stanje in dosežke.

▼M5

Izkaz finančnega položaja

▼B

Kategorije finančnih sredstev in finančnih obveznosti

▼M53

8 Knjigovodske vrednosti vsake od spodaj navedenih kategorij, kakor so določene v MSRP 9, se razkrijejo bodisi v izkazu finančnega položaja bodisi v pojasnilih:

(a) finančna sredstva, merjena po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, pri čemer se ločeno izkazujejo (i) tista, ki se kot taka določijo ob začetnem pripoznanju ali pozneje v skladu s 6.7.1. členom MSRP 9, in (ii) tista, ki se morajo obvezno meriti po pošteni vrednosti prek poslovnega izida v skladu z MSRP 9;

▼M53

(b)–(d) [izbrisano]

(e) finančne obveznosti, merjene po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, pri čemer se ločeno izkazujejo (i) tiste, ki se kot take določijo ob začetnem pripoznanju ali pozneje v skladu s 6.7.1. členom MSRP 9, in (ii) tiste, ki ustrezajo opredelitvi „v posesti za trgovanje“ iz MSRP 9;

(f) finančna sredstva, merjena po odplačni vrednosti;

(g) finančne obveznosti, merjene po odplačni vrednosti;

(h) finančna sredstva, merjena po pošteni vrednosti prek drugega vseobsegajočega donosa, pri čemer se ločeno izkazujejo (i) finančna sredstva, ki se merijo po pošteni vrednosti prek drugega vseobsegajočega donosa v skladu s 4.1.2.A členom MSRP 9, in (ii) naložbe v kapitalske instrumente, ki se kot take določijo ob začetnem pripoznanju v skladu s 5.7.5. členom MSRP 9.

Finančna sredstva ali finančne obveznosti po pošteni vrednosti skozi poslovni izid

9 Če je podjetje finančno sredstvo (ali skupino finančnih sredstev), ki bi se sicer merilo po pošteni vrednosti prek drugega vseobsegajočega donosa ali po odplačni vrednosti, določilo kot merjeno po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, mora razkriti:

(a) največjo izpostavljenost finančnega sredstva (ali skupine finančnih sredstev) *kreditnemu tveganju* (glej 36.(a) člen) na koncu poročevalskega obdobja;

(b) znesek, za katerega morebitni povezani kreditni izvedeni finančni instrumenti ali podobni instrumenti zmanjšujejo navedeno največjo izpostavljenost kreditnemu tveganju (glej 36.(b) člen);

(c) znesek spremembe, v obravnavanem obdobju in kumulativno, poštene vrednosti finančnega sredstva (ali skupine finančnih sredstev), ki ga je mogoče pripisati spremembam kreditnega tveganja finančnega sredstva, določen bodisi:

▼B

(i) kot znesek sprememb njegove poštene vrednosti, ki jih ni mogoče pripisati spremembam tržnih pogojev, ki povzročajo *tržno tveganje,* bodisi

(ii) z uporabo druge metode, za katero podjetje meni, da natančneje odseva spremembe poštene vrednosti, ki jih je mogoče pripisati spremembam kreditnega tveganja sredstva.

Spremembe tržnih pogojev, ki povzročajo tržno tveganje, vključujejo spremembe opazovane (normne) obrestne mere, cene blaga, deviznega tečaja, indeksa cen ali mer.

▼M53

(d) znesek spremembe poštene vrednosti morebitnih povezanih kreditnih izvedenih finančnih instrumentov ali podobnih instrumentov, do katere je prišlo v obravnavanem obdobju in kumulativno od takrat, ko je bilo finančno sredstvo določeno kot tako.

▼**M53**

10. Če je podjetje določilo finančno obveznost kot merjeno po pošteni vrednosti prek poslovnega izida v skladu s 4.2.2. členom MSRP 9 in mora izkazati učinke sprememb kreditnega tveganja navedene obveznosti v drugem vseobsegajočem donosu (glej 5.7.7. člen MSRP 9), razkrije:

(a) kumulativni znesek spremembe poštene vrednosti finančne obveznosti, ki ga je mogoče pripisati spremembam kreditnega tveganja navedene obveznosti (glej B5.7.13.–B5.7.20. člen MSRP 9 za navodila glede ugotavljanja učinkov sprememb kreditnega tveganja pri obveznosti);

(b) razliko med knjigovodsko vrednostjo finančne obveznosti in zneskom, ki bi ga moralo podjetje ob zapadlosti po pogodbi plačati imetniku obveze;

(c) vse prenose kumulativnega dobička ali izgube znotraj lastniškega kapitala v obdobju, vključno z razlogi za take prenose;

(d) če se v obravnavanem obdobju odpravi pripoznanje za obveznost, (po potrebi) znesek, izkazan v drugem vseobsegajočem donosu, ki je bil realiziran ob odpravi pripoznanja.

10A Če je podjetje določilo finančno obveznost kot merjeno po pošteni vrednosti prek poslovnega izida v skladu s 4.2.2. členom MSRP 9 in mora izkazati vse spremembe poštene vrednosti navedene obveznosti (vključno z učinki sprememb kreditnega tveganja pri obveznosti) v poslovnem izidu (glej 5.7.7. in 5.7.8. člen MSRP 9), razkrije:

(a) znesek spremembe, v obravnavanem obdobju in kumulativno, poštene vrednosti finančne obveznosti, ki ga je mogoče pripisati spremembam kreditnega tveganja navedene obveznosti (glej B5.7.13.–B5.7.20. člen MSRP 9 za navodila glede ugotavljanja učinkov sprememb kreditnega tveganja obveznosti); in

(b) razliko med knjigovodsko vrednostjo finančne obveznosti in zneskom, ki bi ga moralo podjetje ob zapadlosti po pogodbi plačati imetniku obveze.

11 Podjetje mora razkriti tudi:

(a) podroben opis metod, uporabljenih za zagotavljanje izpolnjevanja zahtev iz 9.(c), 10.(a) in 10.A(a) ter 5.7.7.(a) člena MSRP 9, vključno z obrazložitvijo, zakaj je metoda primerna;

(b) če podjetje meni, da razkritje, ki ga je podalo v izkazu finančnega položaja ali v pojasnilih, da bi izpolnilo zahteve iz 9.(c), 10.(a) ali 10.A(a) ali 5.7.7.(a) člena MSRP 9, ne odseva natančno sprememb poštene vrednosti finančnega sredstva ali finančne obveznosti, ki jih je mogoče pripisati spremembam kreditnega tveganja, razloge za tako ugotovitev in dejavnike, za katere meni, da so relevantni;

▼M53

(c) podroben opis metodologije ali metodologij, ki se uporabljajo za ugotavljanje, ali bi izkazovanje učinkov sprememb kreditnega tveganja obveznosti v drugem vseobsegajočem donosu povzročilo ali povečalo računovodsko neskladnost v poslovnem izidu (glej 5.7.7. in 5.7.8. člen MSRP 9). Če mora podjetje izkazati učinke sprememb kreditnega tveganja obveznosti v poslovnem izidu (glej 5.7.8. člen MSRP 9), mora razkritje vsebovati podroben opis ekonomskega razmerja, opisanega v B5.7.6. členu MSRP 9.

Naložbe v kapitalske instrumente, določene kot merjene po pošteni vrednosti prek drugega vseobsegajočega donosa

11A Če je podjetje za naložbe v kapitalske instrumente določilo, da se merijo po pošteni vrednosti prek drugega vseobsegajočega donosa, kot je dovoljeno s 5.7.5. členom MSRP 9, mora razkriti:

(a) katere naložbe v kapitalske instrumente so bile določene kot merjene po pošteni vrednosti prek drugega vseobsegajočega donosa;

(b) razloge za uporabo tega alternativnega predstavljanja;

(c) pošteno vrednost vsake take naložbe na koncu poročevalskega obdobja;

(d) dividende, pripoznane v obdobju, pri čemer se ločeno prikažejo dividende, povezane z naložbami, za katere se je v poročevalskem obdobju odpravilo pripoznanje, in dividende, povezane z naložbami v posesti ob koncu poročevalskega obdobja;

(e) vse prenose kumulativnega dobička ali izgube znotraj lastniškega kapitala v obdobju, vključno z razlogi za take prenose.

11B Če je podjetje v poročevalskem obdobju odpravilo pripoznanje naložb v kapitalske instrumente, merjenih po pošteni vrednosti prek drugega vseobsegajočega donosa, mora razkriti:

(a) razloge za odtujitev naložb;

(b) pošteno vrednost naložb na datum odprave pripoznanja;

(c) kumulativni dobiček ali izgubo ob odtujitvi.

▼B

Prerazvrstitev

▼M53

12–12A [Izbrisano]

12B Podjetje mora razkriti, ali je v tekočem ali prejšnjih poročevalskih obdobjih prerazvrstilo katero koli finančno sredstvo v skladu s 4.4.1. členom MSRP 9. Podjetje mora za vsak tak dogodek razkriti:

(a) datum prerazvrstitve;

(b) podrobno obrazložitev spremembe poslovnega modela in kvalitativen opis njenega učinka na računovodske izkaze podjetja;

(c) znesek, ki se je prerazvrstil v posamezno kategorijo in iz posamezne kategorije.

▼**M53**

12C Podjetje mora za vsako poročevalsko obdobje po prerazvrstitvi do odprave pripoznanja za sredstva, ki so se prerazvrstila iz kategorije, merjene po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, tako da se merijo po odplačni vrednosti ali po pošteni vrednosti prek drugega vseobsegajočega donosa v skladu s 4.4.1. členom MSRP 9, razkriti:

(a) efektivno obrestno mero, določeno na datum prerazvrstitve; in

(b) pripoznane prihodke od obresti.

12D Če je podjetje od zadnjega datuma letnega poročanja prerazvrstilo finančna sredstva iz kategorije, ki se meri po pošteni vrednosti prek drugega vseobsegajočega donosa, tako da se merijo po odplačni vrednosti, ali iz kategorije, merjene po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, tako da se merijo po odplačni vrednosti ali po pošteni vrednosti prek drugega vseobsegajočega donosa, mora razkriti:

(a) pošteno vrednost finančnih sredstev na koncu poročevalskega obdobja; in

(b) pošteno vrednost dobička ali izgube, ki bi se v poročevalskem obdobju pripoznala v poslovnem izidu ali drugem vseobsegajočem donosu, če se finančno sredstvo ne bi prerazvrstilo.

▼**M34**

———————

Pobotanje finančnih sredstev in finančnih obveznosti

13A Razkritja v 13.B–13.E členu dopolnjujejo druge zahteve glede razkritij tega MSRP in so potrebna za vse pripoznane finančne instrumente, ki se pobotajo v skladu z 42. členom MRS 32. Ta razkritja se uporabljajo tudi za pripoznane finančne instrumente, ki so predmet izvršljive okvirne pogodbe o pobotu ali podobnega sporazuma, ne glede na to, ali se pobotajo v skladu z 42. členom MRS 32.

13B Podjetje razkrije informacije, ki omogočajo uporabnikom njegovih računovodskih izkazov, da ocenijo učinek oz. potencialni učinek pogodb o pobotu na finančni položaj podjetja. To vključuje učinke oz. potencialne učinke pravic do pobota, povezanih s pripoznanimi finančnimi sredstvi podjetja in pripoznanimi finančnimi obveznostmi, ki spadajo v področje uporabe 13.A člena.

13C Da bi se dosegel cilj iz 13.B člena, podjetje na koncu poročevalskega obdobja ločeno razkrije naslednje kvantitativne informacije za pripoznana finančna sredstva in za pripoznane finančne obveznosti, ki spadajo v področje uporabe 13.A člena:

(a) kosmate zneske teh pripoznanih finančnih sredstev in pripoznanih finančnih obveznosti,

(b) zneske, ki se pri določanju čistih zneskov, predstavljenih v izkazu finančnega položaja, pobotajo v skladu s kriteriji 42. člena MRS 32,

(c) čiste zneske, ki so predstavljeni v izkazu finančnega položaja,

▼M34

(d) zneske, ki so predmet izvršljive okvirne pogodbe o pobotu ali podobnega sporazuma, ki sicer niso vključeni v 13.C(b) člen, vključno z:

(i) zneski, povezanimi s pripoznanimi finančnimi instrumenti, ki ne izpolnjujejo nekaterih ali vseh kriterijev za pobotanje iz 42. člena MRS 32, in

(ii) zneski, povezani s finančnim zavarovanjem (vključno z zavarovanjem z denarnimi sredstvi), ter

(e) čisti znesek po odštetju zneskov pod točko (d) od zneskov pod točko (c) zgoraj.

Informacije, ki jih zahteva ta člen, se predstavijo v obliki tabele, ločeno za finančna sredstva in za finančne obveznosti, razen če je kakšna druga oblika bolj primerna.

13D Celotni znesek, ki se v skladu s 13.C(d) členom razkrije za instrument, se omeji na znesek iz 13.C(c) člena za ta instrument.

13E Podjetje v razkritja vključi opis pravic do pobota, povezanih s pripoznanimi finančnimi sredstvi podjetja in pripoznanimi finančnimi obveznostmi, ki so predmet izvršljive okvirne pogodbe o pobotu ali podobnega sporazuma, razkritih v skladu s 13.C(d) členom, vključno z naravo takšnih pravic.

13F Če se informacije, ki jih zahtevajo 13.B–13.E členi, razkrivajo v več kot enem pojasnilu k računovodskim izkazom, podjetje uporabi navzkrižno sklicevanje med temi pojasnili.

▼B

Zavarovanje s premoženjem

▼M53

14 Podjetje mora razkriti:

(a) knjigovodsko vrednost finančnih sredstev, ki jih zastavilo kot zavarovanje s premoženjem za obveznosti ali pogojne obveznosti, vključno z zneski, ki so bili prerazvrščeni v skladu s 3.2.23.(a) členom MSRP 9; in

(b) pogoje, ki se nanašajo na zastavo njegovih sredstev.

▼B

15 Če ima podjetje zavarovanje (finančnih ali nefinančnih sredstev) s premoženjem in mu je dovoljeno, da to zavarovanje proda ali ponovno zastavi v primeru, da s strani lastnika zavarovanja ne pride do neplačila, podjetje razkrije:

(a) pošteno vrednost zavarovanja s premoženjem, ki ga ima,

(b) pošteno vrednost morebitnega prodanega ali ponovno zastavljenega zavarovanja s premoženjem in ali ga je podjetje dolžno vrniti, ter

(c) pogoje v zvezi z uporabo zavarovanja s premoženjem.

Račun popravkov vrednosti za kreditne izgube

▼M53

16 [Izbrisano]

▼M53

16A Knjigovodska vrednost finančnih sredstev, merjenih po pošteni vrednosti prek drugega vseobsegajočega donosa v skladu s 4.1.2.A členom MSRP 9, se ne zmanjša za popravek vrednosti za izgubo in podjetje ne izkazuje popravka vrednosti za izgubo ločeno v izkazu finančnega položaja kot zmanjšanje knjigovodske vrednosti finančnega sredstva. Vendar mora podjetje popravek vrednosti za izgubo razkriti v pojasnilih k računovodskim izkazom.

▼B

Sestavljeni finančni instrumenti z mnogovrstnimi vgrajenimi izpeljanimi finančnimi instrumenti

17 Če podjetje izda instrument, ki vsebuje tako sestavino finančnih obveznosti kot sestavino lastniškega kapitala (glej 28. člen MRS 32), in ima ta instrument mnogovrstne vgrajene izpeljane finančne instrumente, katerih vrednosti so medsebojno odvisne (kot je odpoklicljiv zamenljiv dolžniški instrument), podjetje razkrije obstoj teh možnosti.

Neplačila in kršitve

18 Za *zapadla posojila,* pripoznana ►M5 ob koncu poročevalskega obdobja ◄, podjetje razkrije:

(a) podrobnosti o morebitnih neplačilih glavnice, obresti, amortizacijskega sklada v obravnavanem obdobju ali o pogojih izplačila, ki se nanašajo na zapadla posojila,

(b) knjigovodsko vrednost neplačanih zapadlih posojil ►M5 ob koncu poročevalskega obdobja ◄, ter

(c) ali je bilo neplačilo odpravljeno ali pa je bil sklenjen nov dogovor o pogojih plačila zapadlih posojil, preden je bila odobrena izdaja računovodskih izkazov.

19 Če je v obravnavanem obdobju prišlo do kršitev pogojev posojilne pogodbe, ki niso zajeti v 18. členu, podjetje razkrije enake informacije, zahtevane v skladu z 18. členom, če so te kršitve posojilodajalcu omogočile, da zahteva pospešeno odplačilo (razen če so bile kršitve odpravljene ali če je bil dosežen nov dogovor o pogojih odplačila posojila ►M5 ob koncu poročevalskega obdobja ◄ ali pred njim).

▼M5

Izkaz vseobsegajočega donosa in lastniški kapital

▼B

Postavke prihodkov, odhodkov, dobičkov ali izgub

▼M53

20 Podjetje mora razkriti naslednje postavke prihodkov, odhodkov, dobičkov ali izgub v izkazu vseobsegajočega donosa ali v pojasnilih:

(a) čiste dobičke ali čiste izgube pri:

(i) finančnih sredstvih ali finančnih obveznostih, merjenih po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, pri čemer morajo biti ločeno prikazane postavke za finančna sredstva ali finančne obveznosti, ki se tako določijo ob začetnem pripoznanju ali pozneje v skladu s 6.7.1. členom MSRP 9, in postavke za finančna sredstva in finančne obveznosti, ki se morajo obvezno meriti po pošteni vrednosti prek poslovnega izida v skladu z MSRP 9 (npr. finančne obveznosti, ki ustrezajo opredelitvi „v posesti za trgovanje“ iz MSRP 9). Za finančne obveznosti, določene kot merjene po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, mora podjetje ločeno prikazovati znesek dobička ali izgube, pripoznane v drugem vseobsegajočem donosu, in znesek, pripoznan v poslovnem izidu;

▼M53

(ii)–(iv) [izbrisano]

(v) finančnih obveznostih, merjenih po odplačni vrednosti;

(vi) finančnih sredstvih, merjenih po odplačni vrednosti;

(vii) naložbah v kapitalske instrumente, določene kot merjene po pošteni vrednosti prek drugega vseobsegajočega donosa v skladu s 5.7.5. členom MSRP 9;

(viii) finančnih sredstvih, merjenih po pošteni vrednosti prek drugega vseobsegajočega donosa v skladu s 4.1.2.A členom MSRP 9, pri čemer morata biti ločeno prikazana znesek dobička ali izgube, pripoznane v drugem vseobsegajočem donosu v obdobju, in znesek, ki se je ob odpravi pripoznanja prerazvrstil iz nabranega drugega vseobsegajočega donosa v poslovni izid za obdobje.

(b) skupne prihodke od obresti in skupne odhodke za obresti (izračunane po metodi efektivnih obresti) za finančna sredstva, ki se merijo po odplačni vrednosti ali ki se merijo po pošteni vrednosti prek drugega vseobsegajočega donosa v skladu s 4.1.2.A členom MSRP 9 (pri čemer morajo biti ti zneski prikazani ločeno), ali za finančne obveznosti, ki se ne merijo po pošteni vrednosti prek poslovnega izida;

(c) prihodke od opravnin in honorarjev ter odhodke za opravnine in honorarje (poleg zneskov, vključenih v določanje efektivne obrestne mere), ki izhajajo iz:

(i) finančnih sredstev in finančnih obveznosti, ki se ne merijo po pošteni vrednosti prek poslovnega izida; in

(ii) skrbniških in drugih fiduciarnih dejavnostih, katerih rezultat je posedovanje ali nalaganje sredstev v imenu posameznikov, skrbniških skladov, pokojninskih shem in drugih institucij.

(d) [izbrisano]

(e) [izbrisano]

20A Podjetje mora razkriti analizo dobička ali izgube, pripoznane v izkazu vseobsegajočega donosa, ki izhaja iz odprave pripoznanja finančnih sredstev, merjenih po odplačni vrednosti, pri čemer ločeno prikaže dobičke in izgube, ki izhajajo iz odprave pripoznanja navedenih finančnih sredstev. To razkritje mora vključevati razloge za odpravo pripoznanja navedenih finančnih sredstev.

▼B

Druga razkritja

Računovodske usmeritve

▼M49

21 V skladu s 117. členom MRS 1 Predstavljanje računovodskih izkazov (kakor je bil popravljen 2007) podjetje razkrije pomembne računovodske usmeritve, vključno s podlagami za merjenje, ki se uporabljajo pri pripravljanju računovodskih izkazov, in druge računovodske usmeritve, ki so koristne za razumevanje računovodskih izkazov.

▼B

Obračunavanje varovanja pred tveganjem

▼M53

21A Podjetje mora uporabljati zahteve glede razkritij iz 21.B–24.F člena za tiste izpostavljenosti tveganju, ki jih podjetje varuje in za katere se je odločilo, da bo uporabilo obračunavanje varovanja pred tveganjem. Razkritja glede obračunavanja varovanja pred tveganjem morajo vsebovati informacije o:

(a) strategiji obvladovanja tveganj v podjetju in kako se uporablja za obvladovanje tveganj;

(b) tem, kako lahko dejavnosti varovanja pred tveganjem, ki jih izvaja podjetje, vplivajo na znesek, čas in negotovost njegovih prihodnjih denarnih tokov; in

(c) učinku, ki ga je imelo obračunavanje varovanja pred tveganjem na izkaz finančnega položaja, izkaz vseobsegajočega donosa in izkaz sprememb lastniškega kapitala podjetja.

21B Podjetje mora predstaviti zahtevana razkritja v enotnem pojasnilu ali v ločenem oddelku v računovodskih izkazih. Vendar podjetju ni treba podvajati informacij, ki so že predstavljene drugje, če so informacije v računovodskih izkazih vključene s sklicevanjem na druge izkaze, kot so pojasnila poslovodstva ali poročilo o tveganjih, ki so na voljo uporabnikom računovodskih izkazov pod enakimi pogoji in ob istem času kot računovodski izkazi. Brez informacij, vključenih s sklicevanji, so računovodski izkazi nepopolni.

21C Če 22.A–24.F člen zahtevajo, da podjetje loči razkrite informacije glede na kategorije tveganja, mora podjetje vsako kategorijo tveganja določiti na podlagi izpostavljenosti tveganjem, za katere se je odločilo, da jih bo varovalo, in za katere uporablja obračunavanje varovanja pred tveganjem. Podjetje mora kategorije tveganja določati dosledno za vsa razkritja glede obračunavanja varovanja pred tveganjem.

21D Da bi doseglo cilje iz 21.A člena, mora podjetje (razen, če je drugače določeno spodaj) določiti, kako podrobna naj bodo razkritja, kakšen poudarek naj bo na različnih vidikih zahtev po razkritju, kakšna je ustrezna raven združevanja ali razčlenjevanja ter ali uporabniki računovodskih izkazov potrebujejo dodatna pojasnila za ovrednotenje razkritih kvantitativnih informacij. Vendar mora podjetje uporabljati enako raven združevanja ali razčlenjevanja kot jo uporablja pri zahtevah po razkritju povezanih informacij v tem MSRP in v MSRP 13 *Merjenje poštene vrednosti*.

Strategija obvladovanja tveganj

22 [Izbrisano]

22A Podjetje mora pojasniti svojo strategijo obvladovanja tveganj za vse kategorije izpostavljenosti tveganju, za katere se je odločilo, da jih bo varovalo, in za katere se uporablja obračunavanje varovanja pred tveganjem. To pojasnilo bi moralo uporabnikom računovodskih izkazov omogočiti, da ocenijo (na primer):

(a) kako nastanejo posamezna tveganja;

(b) kako podjetje obvladuje posamezno tveganje. To vključuje, ali podjetje varuje celotno postavko pred vsemi tveganji ali varuje samo sestavino (ali sestavine) postavke in zakaj;

(c) obseg izpostavljenosti tveganju, ki jih podjetje obvladuje.

▼**M53**

22B Da bi izpolnjevale zahteve iz 22.A člena, bi morale informacije (med drugim) vključevati opis:

(a) instrumentov za varovanje pred tveganjem, ki se uporabljajo (in kako se uporabljajo) za varovanje izpostavljenosti tveganju;

(b) kako podjetje določi ekonomsko razmerje med varovano postavko in instrumentom za varovanje za namene ocene učinkovitosti varovanja; in

(c) kako podjetje določi količnik varovanja pred tveganjem in kateri so viri neučinkovitosti varovanja.

22C Ko podjetje za neko sestavino tveganja določi, da je pred tveganjem varovana postavka (glej 6.3.7. člen MSRP 9), mora poleg razkritij, ki se zahtevajo v 22.A in 22.B členu, zagotoviti tudi kvalitativne ali kvantitativne informacije o tem:

(a) kako je podjetje določilo sestavino tveganja, ki je določena kot pred tveganjem varovana postavka (vključno z opisom narave razmerja med sestavino tveganja in celotno postavko); in

(b) kako je sestavina tveganja povezana s celotno postavko (na primer, kot varovana postavka določena sestavina tveganja je v preteklosti povprečno zajemala 80 odstotkov sprememb poštene vrednosti celotne postavke).

Znesek, časovni okvir in negotovost prihodnjih denarnih tokov

23 [Izbrisano]

23A Razen v primeru izvzetja iz 23.C člena mora podjetje kvantitativne informacije razkriti po posameznih kategorijah tveganja, da lahko uporabniki njegovih računovodskih izkazov ocenijo pogoje instrumentov za varovanje pred tveganjem in kako ti vplivajo na znesek, časovni okvir in negotovost prihodnjih denarnih tokov podjetja.

23B Da bi podjetje izpolnjevalo zahtevo iz 23.A člena, mora zagotoviti razčlenitev, ki razkriva:

(a) profil časovnega okvira nominalnega zneska instrumenta za varovanje pred tveganjem; in

(b) če je relevantno, povprečno ceno ali obrestno mero (na primer izvršilne cene ali terminske cene) instrumenta za varovanje.

23C V primerih, ko podjetje pogosto na novo določi (tj. prekine in na novo začne) razmerja varovanja pred tveganjem, zato ker se tako instrument za varovanje kot varovana postavka pogosto spreminjata (tj. podjetje uporablja dinamičen proces, v katerem tako izpostavljenost kot instrumenti za varovanje, ki se uporabljajo za obvladovanje te izpostavljenosti, ne ostanejo dolgo nespremenjeni, tako kot v primeru iz B6.5.24. člena MSRP 9):

(a) je podjetje oproščeno zagotavljanja razkritij, ki se zahtevajo v 23.A in 23.B členu;

(b) mora podjetje razkriti:

(i) informacije o tem, kaj je končna strategija obvladovanja tveganj v zvezi z navedenimi razmerji varovanja;

▼**M53**

(ii) opis, kako upošteva strategijo obvladovanja tveganj z uporabo obračunavanja varovanja pred tveganjem in določanjem navedenih razmerij varovanja; in

(iii) navedbo, kako pogosto se razmerja varovanja pred tveganjem prekinejo in na novo začnejo v okviru procesa v zvezi z navedenimi razmerji varovanja.

23D Podjetje mora po posameznih kategorijah tveganja razkriti vire neučinkovitosti varovanja, ki naj bi vplivali na razmerje varovanja med njegovim trajanjem.

23E Če se v razmerju varovanja pojavijo drugi viri neučinkovitosti varovanja, mora podjetje take vire razkriti po posameznih kategorijah tveganja in pojasniti izhajajočo neučinkovitost varovanja.

23F Za varovanja denarnih tokov pred tveganjem mora podjetje razkriti opis vseh napovedanih transakcij, za katere je v prejšnjem obdobju uporabilo obračunavanje varovanja pred tveganjem, vendar se ne pričakuje več, da bo do njih prišlo.

Učinki obračunavanja varovanja pred tveganjem na finančni položaj in rezultate podjetja

24 [Izbrisano]

24A Podjetje mora razkriti, v obliki tabele, naslednje zneske, povezane s postavkami, določenimi kot instrument za varovanje, in sicer ločeno po kategorijah tveganja za vsako vrsto varovanja (varovanje poštene vrednosti pred tveganjem, varovanje denarnih tokov pred tveganjem ali varovanje čiste finančne naložbe v posel v tujini pred tveganjem):

(a) knjigovodsko vrednost instrumentov za varovanje pred tveganjem (finančna sredstva ločeno od finančnih obveznosti);

(b) vrstično postavko v izkazu finančnega položaja, ki vključuje instrument za varovanje;

(c) spremembo poštene vrednosti instrumenta za varovanje, ki se uporablja kot podlaga za pripoznanje neučinkovitosti varovanja za obdobje; in

(d) nominalne zneske (vključno s količinami, kot so tone ali kubični metri) instrumentov za varovanje pred tveganjem.

24B Podjetje mora razkriti, v obliki tabele, naslednje zneske, povezane s pred tveganjem varovanimi postavkami, in sicer ločeno po kategorijah tveganja za posamezne vrste varovanja pred tveganjem, kot sledi:

(a) za varovanja poštene vrednosti pred tveganjem:

(i) knjigovodsko vrednost varovane postavke, ki je pripoznana v izkazu finančnega položaja (pri čemer so finančna sredstva izkazana ločeno od obveznosti);

(ii) nabrani znesek prilagoditev varovanja poštene vrednosti pred tveganjem za varovano postavko, vključen v knjigovodsko vrednost varovane postavke, ki je pripoznana v izkazu finančnega položaja (pri čemer so finančna sredstva izkazana ločeno od obveznosti);

(iii) vrstično postavko v izkazu finančnega položaja, ki vključuje varovano postavko;

▼M53

(iv) spremembo vrednosti varovane postavke, ki se uporablja kot podlaga za pripoznanje neučinkovitosti varovanja za obdobje; in

(v) nabrani znesek prilagoditev varovanja poštene vrednosti pred tveganjem, ki ostane v izkazu finančnega položaja, za vse varovane postavke, ki se ne prilagajajo več za dobičke in izgube iz naslova varovanja v skladu s 6.5.10. členom MSRP 9;

(b) za varovanja denarnih tokov pred tveganjem in varovanja čiste finančne naložbe v posel v tujini pred tveganjem:

(i) spremembo vrednosti varovane postavke, ki se uporablja kot podlaga za pripoznanje neučinkovitosti varovanja za obdobje (tj. za varovanja denarnih tokov pred tveganjem spremembo vrednosti, ki se uporablja za določitev pripoznane neučinkovitosti v skladu s 6.5.11.(c) členom MSRP 9);

(ii) stanja v rezervi za varovanje denarnih tokov pred tveganjem in rezervi iz prevedbe tujih valut za neprekinjena varovanja, ki se obračunavajo v skladu s 6.5.11. in 6.5.13.(a) členom MSRP 9; in

(iii) preostala stanja v rezervi za varovanje denarnih tokov pred tveganjem in rezervi iz prevedbe tujih valut iz vseh razmerij varovanja pred tveganjem, za katera se ne uporablja več obračunavanje varovanja pred tveganjem.

24C Podjetje mora razkriti, v obliki tabele, naslednje zneske, in sicer ločeno po kategorijah tveganja za posamezne vrste varovanja pred tveganjem, kot sledi:

(a) za varovanja poštene vrednosti pred tveganjem:

(i) neučinkovitost varovanja, tj. razliko med dobički ali izgubami iz naslova varovanja pri instrumentu za varovanje pred tveganjem in pri varovani postavki, pripoznano v poslovnem izidu (ali v drugem vseobsegajočem donosu za varovanja kapitalskega instrumenta, za katerega se je podjetje odločilo, da bo spremembe poštene vrednosti predstavljalo v drugem vseobsegajočem donosu v skladu s 5.7.5. členom MSRP 9); in

(ii) vrstično postavko v izkazu vseobsegajočega donosa, ki vključuje pripoznano neučinkovitost varovanja pred tveganjem;

(b) za varovanja denarnih tokov pred tveganjem in varovanja čiste finančne naložbe v posel v tujini pred tveganjem:

(i) dobičke ali izgube iz naslova varovanja za poročevalsko obdobje, ki so bili pripoznani v drugem vseobsegajočem donosu;

(ii) neučinkovitost varovanja pred tveganjem, pripoznano v poslovnem izidu;

(iii) vrstično postavko v izkazu vseobsegajočega donosa, ki vključuje pripoznano neučinkovitost varovanja pred tveganjem;

(iv) znesek, prerazvrščen iz rezerve za varovanje denarnih tokov pred tveganjem ali rezerve iz prevedbe tujih valut v poslovni izid kot prilagoditev zaradi prerazvrstitve (glej MRS 1) (pri čemer mora razlikovati med zneski, za katere se je prej uporabljalo obračunavanje varovanja pred tveganjem, vendar se v zvezi z njimi ne pričakuje več, da bo prišlo do varovanih prihodnjih denarnih tokov, in med zneski, ki so se prenesli, ker je varovana postavka vplivala na poslovni izid);

(v) vrstično postavko v izkazu vseobsegajočega donosa, ki vključuje prilagoditev zaradi prerazvrstitve (glej MRS 1); in

▼M53

(vi) za varovanja neto pozicij dobičke ali izgube iz naslova varovanja, pripoznane v ločeni vrstični postavki v izkazu vseobsegajočega donosa (glej 6.6.4. člen MSRP 9).

24D Če obseg razmerij varovanja pred tveganjem, za katerega se uporablja izvzetje in 23.C člena, ni reprezentativen za normalne obsege v obdobju (tj. obseg na datum poročanja ne odraža obsegov med obdobjem), mora podjetje razkriti to dejstvo in razlog, zakaj meni, da obsegi niso reprezentativni.

24E Podjetje mora zagotoviti uskladitev posameznih sestavin lastniškega kapitala in analizo drugega vseobsegajočega donosa v skladu z MRS 1, ki gledano skupaj:

(a) razlikujeta vsaj med zneski, ki so povezani z razkritji iz 24.C(b)(i) in (b)(iv) člena, ter zneski, ki se obračunavajo v skladu s 6.5.11.(d)(i) in (d)(iii) členom MSRP 9;

(b) razlikujeta med zneski, povezanimi s časovno vrednostjo opcij, s katerimi se varujejo na transakciji temelječe varovane postavke, in zneski, povezanimi s časovno vrednostjo opcij, s katerimi se varujejo na časovnem obdobju temelječe varovane postavke, kadar podjetje obračunava časovno vrednost opcije v skladu s 6.5.15. členom MSRP 9; in

(c) razlikujeta med zneski, povezanimi s terminskimi elementi terminskih pogodb in v bazičnih točkah izraženimi valutnimi tečajnimi razmiki finančnih instrumentov, s katerimi se varujejo na transakciji temelječe varovane postavke, in zneski, povezanimi s terminskimi elementi terminskih pogodb in v bazičnih točkah izraženimi valutnimi tečajnimi razmiki finančnih instrumentov, s katerimi se varujejo na časovnem obdobju temelječe varovane postavke, kadar podjetje obračunava navedene zneske v skladu s 6.5.16. členom MSRP 9.

24F Podjetje informacije, ki se zahtevajo v 24.E členu, razkrije ločeno po kategorijah tveganja. Ta razčlenitev po tveganjih se lahko zagotovi v pojasnilih k računovodskim izkazom.

Možnost, da se kreditna izpostavljenost določi kot merjena po pošteni vrednosti prek poslovnega izida

24G Če je podjetje finančni instrument ali njegov del določilo kot merjen po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, ker uporablja kreditni izvedeni finančni instrument za obvladovanje kreditnega tveganja navedenega finančnega instrumenta, razkrije:

(a) za kreditne izvedene finančne instrumente, uporabljene za obvladovanje kreditnega tveganja finančnih instrumentov, določenih kot merjenih po pošteni vrednosti prek poslovnega izida v skladu s 6.7.1. členom MSRP 9, uskladitev posameznih nominalnih zneskov in poštene vrednosti na začetku in koncu obdobja;

(b) dobiček ali izgubo, pripoznano v poslovnem izidu ob določitvi, da se finančni instrument ali njegov del meri po pošteni vrednosti prek poslovnega izida v skladu s 6.7.1. členom MSRP 9; in

(c) ob prenehanju merjenja finančnega instrumenta ali njegovega dela po pošteni vrednosti prek poslovnega izida pošteno vrednost tega instrumenta, ki je postala nova knjigovodska vrednost v skladu s 6.7.4.(b) členom MSRP 9, ter povezan nominalni znesek ali znesek glavnice (podjetju ni treba nadaljevati tega razkrivanja v poznejših obdobjih razen za potrebe primerjalnih informacij v skladu z MRS 1).

▼B

Poštena vrednost

25 Razen v primerih, določenih v 29. členu, podjetje za vsako skupino finančnih sredstev in finančnih obveznosti (glej 6. člen) mora razkriti pošteno vrednost te skupine sredstev in obveznosti na način, ki dopušča primerjavo s knjigovodsko vrednostjo.

26 Pri razkrivanju poštenih vrednosti mora podjetje razvrstiti finančna sredstva in finančne obveznosti v skupine, ki pa jih izravna, če so njihove knjigovodske vrednosti izravnane v ►M5 izkazu finančnega položaja ◄.

▼M33

_____

▼M53

28 V nekaterih primerih podjetje ne pripozna dobička ali izgube ob začetnem pripoznanju finančnega sredstva ali finančne obveznosti, ker poštena vrednost ni dokazana s kotirano ceno na delujočem trgu za enako sredstvo ali obveznost (tj. vložek Ravni 1) niti ne temelji na tehniki ocenjevanja vrednosti, pri kateri se uporabljajo le podatki, ki jih je mogoče pridobiti na trgu (glej B5.1.2.A člen MSRP 9). V takih primerih mora podjetje po vrstah finančnih sredstev ali finančnih obveznosti razkriti:

(a) svojo računovodsko usmeritev za pripoznavanje razlike med pošteno vrednostjo ob začetnem pripoznanju in transakcijsko ceno v poslovnem izidu zaradi upoštevanja spremembe dejavnikov (vključno s časom), ki bi jih udeleženci na trgu upoštevali pri določanju cene sredstva ali obveznosti (glej B5.1.2.A(b) člen MSRP 9);

(b) agregatno razliko, ki se šele mora pripoznati v poslovnem izidu na začetku in na koncu obdobja, ter uskladitev sprememb v stanju te razlike;

(c) zakaj je podjetje ugotovilo, da transakcijska cena ni najboljši dokaz poštene vrednosti, vključno z opisom dokazov, ki podpirajo pošteno vrednost.

29 Razkritja poštene vrednosti se ne zahtevajo:

▼B

(a) če je knjigovodska vrednost dovolj natančen približek poštene vrednosti za na primer finančne instrumente, kot so kratkoročne trgovinske terjatve in obveznosti,

▼M53

(b) [izbrisano]

▼B

(c) za pogodbo, ki vsebuje možnost diskrecijske udeležbe (kakor je opisana v MSRP 4), če poštene vrednosti te možnosti ni mogoče izmeriti z zanesljivo natančnostjo.

▼M53

30 V primeru, opisanem v 29.(c) členu, mora podjetje razkriti informacije, da uporabnikom računovodskih izkazov pomaga, da sami ocenijo obseg možnih razlik med knjigovodsko vrednostjo navedenih pogodb in njihovo pošteno vrednostjo, vključno z:

▼B

(a) dejstvom, da informacije o pošteni vrednosti niso bile razkrite za te instrumente, ker poštene vrednosti ni mogoče izmeriti z zanesljivo natančnostjo,

▼B

(b) opisom finančnih instrumentov, njihovo knjigovodsko vrednostjo in pojasnilom, zakaj poštene vrednosti ni mogoče izmeriti z zanesljivo natančnostjo,

(c) informacijami o trgu za zadevne instrumente,

(d) informacijami o tem, ali in kako podjetje namerava prodati zadevne finančne instrumente, ter

(e) če je pripoznanje finančnih instrumentov, katerih poštene vrednosti predhodno ni bilo mogoče izmeriti z zanesljivo natančnostjo, odpravljeno, navedbo tega dejstva, njihove knjigovodske vrednosti v času pripoznanja in zneska pripoznanega dobička ali izgube.

NARAVA IN OBSEG TVEGANJ, KI IZHAJAJO IZ FINANČNIH INSTRUMENTOV

31 Podjetje mora razkriti informacije, ki uporabnikom računovodskih izkazov omogočajo, da ovrednotijo naravo in obseg tveganj iz finančnih instrumentov, katerim je podjetje izpostavljeno ►M5 ob koncu poročevalskega obdobja ◄.

32 Razkritja, zahtevana v skladu s 33.–42. členom, so usmerjena v tveganja, ki izhajajo iz finančnih instrumentov, in v način obvladovanja teh tveganj. Ta tveganja običajno med drugim vključujejo tudi kreditno tveganje, *likvidnostno tveganje* in tržno tveganje.

▼M29

32A Zagotavljanje kvalitativnih razkritij v okviru kvantitativnih razkritij uporabnikom omogoča, da povežejo zadevna razkritja in tako sestavijo celotno sliko narave in obsega tveganj, ki izhajajo iz finančnih instrumentov. Povezanost med kvalitativnimi in kvantitativnimi razkritji prispeva k razkritju informacij na način, ki bolje omogoča uporabnikom, da ocenijo izpostavljenost podjetja tveganjem.

▼B

Kvalitativna razkritja

33 Za vsako vrsto tveganja, ki izhaja iz finančnih instrumentov, mora podjetje razkriti:

(a) izpostavljenosti tveganju in kako nastanejo,

(b) svoje cilje, usmeritve in postopke za obvladovanje tveganja ter metode, ki se uporabljajo za merjenje tveganja, ter

(c) morebitne spremembe v (a) in (b) iz predhodnega obdobja.

Kvantitativna razkritja

▼M29

34 Za vsako vrsto tveganja, ki izhaja iz finančnih instrumentov, podjetje razkrije:

(a) pregled kvantitativnih podatkov o svoji izpostavljenosti zadevnemu tveganju na koncu obdobja poročanja. To razkritje temelji na informacijah, notranje zagotovljenih ključnemu poslovodnemu osebju podjetja (v skladu z MRS 24 *Razkrivanje povezanih strank*), na primer upravnemu odboru podjetja ali glavnemu izvršnemu direktorju;

(b) razkritja, zahtevana v 36.–42. členih, če niso razkrita že v skladu z (a);

(c) koncentracije tveganj, če niso razvidne iz razkritij v skladu z (a) in (b).

▼B

35 Če so kvantitativni podatki, razkriti ►M5 ob koncu poročevalskega obdobja ◄, nereprezentativni v smislu izpostavljenosti podjetja tveganju v obravnavanem obdobju, mora podjetje zagotoviti dodatne informacije, ki so reprezentativne.

Kreditno tveganje

▼M53

Področje uporabe in cilji

35A Podjetje mora uporabljati zahteve po razkritju iz 35.F–35.N člena za finančne instrumente, za katere se uporabljajo zahteve glede oslabitev iz MSRP 9. Toda:

(a) pri terjatvah do kupcev, sredstvih iz pogodb in terjatvah iz najema se 35.J člen uporablja za tiste, pri katerih se pričakovane kreditne izgube v celotnem obdobju trajanja pripoznajo v skladu s 5.5.15. členom MSRP 9, če se ta finančna sredstva spremenijo, pri čemer so zapadla več kot 30 dni; in

(b) 35.K(b) člen se ne uporablja za terjatve iz najema.

35B Razkritja glede kreditnega tveganja v skladu s 35.F–35.N členom morajo uporabnikom računovodskih izkazov omogočiti razumevanje učinka kreditnega tveganja na znesek, čas in negotovost prihodnjih denarnih tokov. Za dosego tega cilja morajo razkritja glede kreditnega tveganja zagotoviti:

(a) informacije o praksah obvladovanja kreditnega tveganja v podjetju in o tem, kako se navezujejo na pripoznavanje in merjenje pričakovanih kreditnih izgub, vključno z metodami, predpostavkami in informacijami, ki se uporabljajo za merjenje pričakovanih kreditnih izgub;

(b) kvantitativne in kvalitativne informacije, ki uporabnikom računovodskih izkazov omogočajo, da ocenijo zneske v računovodskih izkazih, ki izhajajo iz pričakovanih kreditnih izgub, vključno s spremembami zneska pričakovanih kreditnih izgub in razlogi za te spremembe; in

(c) informacije o izpostavljenosti podjetja kreditnemu tveganju (tj. kreditnemu tveganju, ki je neločljivo povezano s finančnimi sredstvi in zavezami podjetja za izdajo kredita), vključno z znatnimi koncentracijami kreditnega tveganja.

35C Podjetju ni treba podvajati informacij, ki so že predstavljene drugje, če so informacije v računovodskih izkazih vključene s sklicevanjem na druge izkaze, kot so pojasnila poslovodstva ali poročilo o tveganjih, ki so na voljo uporabnikom računovodskih izkazov pod enakimi pogoji in ob istem času kot računovodski izkazi. Brez informacij, vključenih s sklicevanji, so računovodski izkazi nepopolni.

35D Da bi doseglo cilje iz 35.B člena, mora podjetje (razen kadar je določeno drugače) upoštevati, kako podrobna naj bodo razkritja, kakšen poudarek naj bo na različnih vidikih zahtev po razkritju, kakšna je ustrezna raven združevanja in razčlenjevanja ter, ali uporabniki računovodskih izkazov potrebujejo dodatna pojasnila za ovrednotenje razkritih kvantitativnih informacij.

▼**M53**

35E Če razkritja v skladu s 35.F–35.N členom niso zadostna za izpolnjevanje ciljev iz 35.B člena, mora podjetje razkriti dodatne informacije, ki so potrebne za izpolnjevanje teh ciljev.

Prakse obvladovanja kreditnega tveganja

35F Podjetje mora obrazložiti svoje prakse obvladovanja kreditnega tveganja in kako so povezane s pripoznavanjem in merjenjem pričakovanih kreditnih izgub. Da bi izpolnilo ta cilj, mora podjetje razkriti informacije, ki uporabnikom računovodskih izkazov omogočijo, da razumejo in ocenijo:

(a) kako je podjetje ugotovilo, ali se je kreditno tveganje pri finančnih instrumentih od začetnega pripoznanja pomembno povečalo, vključno s tem, ali in kako:

(i) se za finančne instrumente šteje, da imajo nizko kreditno tveganje v skladu s 5.5.10. členom MSRP 9, vključno z razredi finančnih instrumentov, za katere se uporablja; in

(ii) je bila predpostavka iz 5.5.11. člena MSRP 9, da je od začetnega pripoznanja prišlo do znatnih povečanj kreditnega tveganja, kadar so finančna sredstva zapadla več kot 30 dni, ovržena;

(b) opredelitve neplačila, ki jih uporablja podjetje, vključno z razlogi za izbiro takih opredelitev;

(c) kako so bili instrumenti združeni v skupine, če so se pričakovane kreditne izgube merile na skupni podlagi;

(d) kako je podjetje ugotovilo, da imajo finančna sredstva poslabšano kreditno kakovost;

(e) politiko podjetja glede odpisov, vključno s kazalniki, da ni razumnih pričakovanj glede povračila, in informacije o politiki za finančna sredstva, ki so odpisana, vendar v zvezi z njimi še vedno poteka izvršba; in

(f) kako so se uporabljale zahteve iz 5.5.12. člena MSRP 9 glede spremembe pogodbenih denarnih tokov finančnih sredstev, vključno s tem, kako podjetje:

(i) ugotovi, ali se je kreditno tveganje finančnega sredstva, ki se je spremenilo, ko se je popravek vrednosti za izgubo meril po znesku, enakem pričakovanim kreditnim izgubam v celotnem obdobju trajanja, izboljšalo v tolikšni meri, da se popravek vrednosti za izgubo spet meri po znesku, enakem pričakovanim kreditnim izgubam v 12-mesečnem obdobju, v skladu s 5.5.5. členom MSRP 9; in

(ii) spremlja, v kakšnem obsegu se popravek vrednosti za izgubo pri finančnih sredstvih, ki izpolnjuje merila iz točke (i), pozneje ponovno meri po znesku, enakem pričakovanim kreditnim izgubam v celotnem obdobju trajanja v skladu s 5.5.3. členom MSRP 9.

▼**M53**

35G Podjetje mora obrazložiti vhodne podatke, predpostavke in tehnike ocenjevanja, ki se uporabljajo za izpolnjevanje zahtev iz oddelka 5.5 MSRP 9. Podjetje v ta namen razkrije:

(a) osnovo za vhodne podatke, predpostavke in tehnike ocenjevanja, ki se uporabljajo za:

(i) merjenje pričakovanih kreditnih izgub v 12-mesečnem obdobju in pričakovanih kreditnih izgub v celotnem obdobju trajanja;

(ii) ugotavljanje, ali se je kreditno tveganje finančnih instrumentov od začetnega pripoznanja pomembno povečalo; in

(iii) ugotavljanje, ali ima finančno sredstvo poslabšano kreditno kakovost;

(b) kako so v določanje pričakovanih kreditnih izgub vključene v prihodnost usmerjene informacije, vključno z uporabo makroekonomskih informacij; in

(c) spremembe tehnik ocenjevanja ali pomembnih predpostavk, uporabljenih med poročevalskim obdobjem, in razloge za te spremembe.

Kvantitativne in kvalitativne informacije o zneskih, ki izhajajo iz pričakovanih kreditnih izgub

35H Za obrazložitev sprememb popravka vrednosti za izgubo in razlogov za te spremembe mora podjetje po razredih finančnih instrumentov zagotoviti uskladitev popravka vrednosti za izgubo od začetnega stanja do končnega stanja, in sicer v tabeli, ki prikazuje spremembe v obdobju ločeno za:

(a) popravek vrednosti za izgubo, merjen po znesku, enakem pričakovanim kreditnim izgubam v 12-mesečnem obdobju;

(b) popravek vrednosti za izgubo, merjen po znesku, enakem pričakovanim kreditnim izgubam v celotnem obdobju trajanja, za:

(i) finančne instrumente, za katere se je kreditno tveganje od začetnega pripoznanja pomembno povečalo, vendar niso finančna sredstva s poslabšano kreditno kakovostjo;

(ii) finančna sredstva, ki imajo na datum poročanja poslabšano kreditno kakovost (ki pa niso kupljena ali izdana s tako kreditno kakovostjo); in

(iii) terjatve do kupcev, sredstva iz pogodbe ali terjatve iz najema, za katere se popravek vrednosti za izgubo meri v skladu s 5.5.15. členom MSRP 9;

(c) finančna sredstva, ki se kupijo ali izdajo s poslabšano kreditno kakovostjo. Poleg uskladitve mora podjetje razkriti skupni znesek nediskontiranih pričakovanih kreditnih izgub ob začetnem pripoznanju za finančna sredstva, ki so se prvič pripoznala v poročevalskem obdobju.

▼**M53**

35I Da bi se uporabnikom računovodskih izkazov omogočilo, da bi razumeli spremembe popravka vrednosti za izgubo, razkrite v skladu s 35.H členom, mora podjetje razložiti, kako so znatne spremembe bruto knjigovodske vrednosti finančnih instrumentov v obdobju prispevale k spremembam popravka vrednosti za izgubo. Informacije za finančne instrumente, ki predstavljajo popravek vrednosti za izgubo, kot je naveden v 35.H(a)–(c) členu, se morajo zagotoviti ločeno in vključevati relevantne kvalitativne in kvantitativne informacije. Primeri sprememb bruto knjigovodske vrednosti finančnih instrumentov, ki so prispevale k spremembam popravka vrednosti za izgubo, lahko vključujejo:

(a) spremembe zaradi finančnih instrumentov, izdanih ali pridobljenih v poročevalskem obdobju;

(b) spremembo pogodbenih denarnih tokov iz finančnih sredstev, ki ne povzročijo odprave pripoznanja teh finančnih sredstev v skladu z MSRP 9;

(c) spremembe zaradi finančnih instrumentov, za katere se je v poročevalskem obdobju odpravilo pripoznanje (tudi tistih, ki so bili odpisani); in

(d) spremembe, ki izhajajo iz tega, ali je popravek vrednosti za izgubo merjen po znesku, enakem pričakovanim kreditnim izgubam v 12-mesečnem obdobju ali pričakovanim kreditnim izgubam v celotnem obdobju trajanja.

35J Da bi se uporabnikom računovodskih izkazov omogočilo, da razumejo naravo in učinek sprememb pogodbenih denarnih tokov iz finančnih sredstev, ki niso povzročile odprave pripoznanja, ter učinek takih sprememb na merjenje pričakovanih kreditnih izgub, mora podjetje razkriti:

(a) odplačno vrednost pred spremembo in neto dobiček ali izgubo iz naslova spremembe, pripoznano za finančna sredstva, za katera so se pogodbeni denarni tokovi spremenili v obdobju poročanja, popravek vrednosti za izgubo za ta sredstva pa se je meril po znesku, enakem pričakovanim kreditnim izgubam v celotnem obdobju trajanja; in

(b) bruto knjigovodsko vrednost na koncu poročevalskega obdobja za finančna sredstva, ki so se od začetnega pripoznanja, ko se je popravek vrednosti za izgubo meril še po znesku, enakem pričakovanim kreditnim izgubam v celotnem obdobju trajanja, spremenila in za katera se je popravek vrednosti za izgubo v poročevalskem obdobju spremenil na znesek, enak pričakovanim kreditnim izgubam v 12-mesečnem obdobju.

35K Da bi se uporabnikom računovodskih izkazov omogočilo, da razumejo učinke zavarovanja s premoženjem in drugih izboljšav kreditne kakovosti na zneske, ki izhajajo iz pričakovanih kreditnih izgub, mora podjetje po razredih finančnih instrumentov razkriti:

(a) znesek, ki najbolj natančno odraža njegovo največjo izpostavljenost kreditnemu tveganju na koncu poročevalskega obdobja, brez upoštevanja morebitnega zavarovanja s premoženjem, ki ga ima, ali drugih izboljšav kreditne kakovosti (npr. pogodb o pobotu, ki ne izpolnjujejo pogojev za izravnavo v skladu z MRS 32);

(b) besedni opis zavarovanja s premoženjem, ki je v posesti kot jamstvo, in drugih izboljšanj kreditne kakovosti, vključno z:

▼**M53**

(i) opisom narave in kakovosti zavarovanja s premoženjem, ki ga ima v posesti;

(ii) obrazložitvijo vseh znatnih sprememb kakovosti tega zavarovanja ali izboljšav kreditne kakovosti zaradi poslabšanja ali sprememb politik podjetja glede zavarovanja s premoženjem v poročevalskem obdobju; in

(iii) informacijami o finančnih instrumentih, za katere podjetje ni pripoznalo popravka vrednosti za izgubo zaradi zavarovanja s premoženjem;

(c) kvantitativne informacije o zavarovanju s premoženjem, ki je v posesti kot jamstvo, in drugih izboljšavah kreditne kakovosti (na primer kvantitativni opis obsega, v katerem zavarovanje s premoženjem in druge izboljšave kreditne kakovosti zmanjšujejo kreditno tveganje) za finančna sredstva, ki imajo na datum poročanja poslabšano kreditno kakovost.

35L Podjetje mora razkriti neporavnani pogodbeni znesek za finančna sredstva, ki so bila odpisana v poročevalskem obdobju in so še vedno v postopku izvršbe.

Izpostavljenost kreditnemu tveganju

35M Da bi uporabnikom računovodskih izkazov omogočilo oceniti izpostavljenost podjetja kreditnemu tveganju in razumeti njegove pomembne koncentracije kreditnega tveganja, mora podjetje po *razredih kreditnega tveganja* razkriti bruto knjigovodsko vrednost finančnih sredstev in izpostavljenost kreditnemu tveganju pri obvezah iz posojil in pogodbah o finančnem poroštvu. Te informacije se zagotovijo ločeno za finančne instrumente:

(a) za katere se popravek vrednosti za izgubo meri po znesku, enakem pričakovanim kreditnim izgubam v 12-mesečnem obdobju;

(b) za katere se popravek vrednosti za izgubo meri po znesku, enakem pričakovanim kreditnim izgubam v celotnem obdobju trajanja, in ki so;

(i) finančni instrumenti, za katere se je kreditno tveganje od začetnega pripoznanja znatno povečalo, vendar niso finančna sredstva s poslabšano kreditno kakovostjo;

(ii) finančna sredstva, ki imajo na datum poročanja poslabšano kreditno kakovost (ki pa niso kupljena ali izdana s tako kreditno kakovostjo); in

(iii) terjatve do kupcev, sredstva iz pogodbe ali terjatve iz najema, za katere se popravek vrednosti za izgubo meri v skladu s 5.5.15. členom MSRP 9;

(c) ki so kupljena ali izdana finančna sredstva s poslabšano kreditno kakovostjo.

35N Za terjatve iz nakupa, sredstva iz pogodbe in terjatve iz najema, za katera podjetje uporablja 5.5.15. člen MSRP 9, lahko informacije, zagotovljene v skladu s 35.M členom temeljijo na matriki rezervacij (glej B5.5.35. člen MSRP 9).

▼M53

36 Podjetje za vse finančne instrumente, ki spadajo v področje uporabe tega MSRP, vendar se za njih ne uporabljajo zahteve glede oslabitev iz MSRP 9, po razredih finančnih instrumentov razkrije:

(a) znesek, ki najbolj natančno odraža njegovo največjo izpostavljenost kreditnemu tveganju na koncu poročevalskega obdobja, brez upoštevanja morebitnega zavarovanja s premoženjem, ki ga ima, ali drugih izboljšav kreditne kakovosti (npr. pogodb o pobotu, ki ne izpolnjujejo pogojev za izravnavo v skladu z MRS 32); to razkritje se ne zahteva za finančne instrumente, katerih knjigovodska vrednost najbolje predstavlja največjo izpostavljenost kreditnemu tveganju;

(b) opis zavarovanja s premoženjem, ki ga ima podjetje v posesti kot jamstvo, in drugih izboljšav kreditne kakovosti ter njihovega finančnega učinka (npr. kvantitativni opis obsega, v katerem zavarovanje s premoženjem in druge izboljšave kreditne kakovosti zmanjšujejo kreditno tveganje) glede na znesek, ki najbolje predstavlja največjo izpostavljenost kreditnemu tveganju (razkrito v skladu s točko (a) ali predstavljeno s knjigovodsko vrednostjo finančnega instrumenta);

(c) [Izbrisano]

▼M29

(d) [Izbrisano]

Finančna sredstva, ki so prekoračila zapadlost v plačilo ali so oslabljena

▼M53

37 [Izbrisano]

▼M29

Zavarovanje s premoženjem in druge pridobljene izboljšave kreditne kvalitete

38 Kadar podjetje pridobi finančna ali nefinančna sredstva v obravnavanem obdobju s priposestvovanjem zavarovanja s premoženjem, ki ga ima kot jamstvo, ali z zatekanjem k drugim kreditnim izboljšavam (npr. h garancijam), in taka sredstva izpolnjujejo kriterije pripoznavanja v drugih MSRP, podjetje za takšna sredstva, ki jih ima na datum poročanja, razkrije:

(a) vrsto in knjigovodsko vrednost sredstev ter

(b) kadar sredstev ni mogoče takoj pretvoriti v gotovino, svoje usmeritve v zvezi s prodajo takih sredstev ali njihovo uporabo v okviru svojega poslovanja.

▼B

Likvidnostno tveganje

▼M19

39 Podjetje mora razkriti:

(a) analizo zapadlosti v plačilo za neizpeljane finančne obveznosti (vključno z izdanimi pogodbami o poroštvu), s prikazom preostalih pogodbenih zneskov, zapadlih v plačilo.

(b) analizo zapadlosti v plačilo za izpeljane finančne obveznosti. Analiza zapadlosti v plačilo mora vsebovati preostale pogodbene zneske, zapadle v plačilo, za tiste izpeljane finančne obveznosti, za katere so pogodbeni zneski zapadlosti v plačilo bistveni za razumevanje časovnega okvira denarnih tokov (glej B11.B člen).

▼M19

(c) opis, kako podjetje obvladuje likvidnostno tveganje, vsebovano v (a) in (b).

▼B

Tržno tveganje

Analiza občutljivosti

40 Razen v primeru, da je zagotovilo skladnost z 41. členom, mora podjetje razkriti:

(a) analizo občutljivosti za vsako vrsto tržnega tveganja, ki mu je podjetje izpostavljeno ►M5 ob koncu poročevalskega obdobja ◄, s prikazom kako bi lahko na poslovni izid in lastniški kapital vplivale spremembe zadevne spremenljivke tveganja, ki so bile razumno mogoče na ta datum,

(b) metode in predpostavke, uporabljene pri pripravi analize občutljivosti, ter

(c) spremembe uporabljenih metod in predpostavk iz predhodnega obdobja in razloge za te spremembe.

41 Če podjetje pripravi analizo občutljivosti, kot je vrednost tveganja, ki odraža medsebojne odvisnosti med spremenljivkami tveganja (npr. obrestnimi merami in menjalnimi tečaji), in jo uporablja za obvladovanje finančnih tveganj, lahko to analizo občutljivosti uporabi namesto analize, določene v 40. členu. Podjetje mora razkriti tudi:

(a) pojasnitev metode, uporabljene pri pripravi take analize občutljivosti, in glavnih parametrov in predpostavk, na katerih temeljijo zagotovljeni podatk, ter

(b) pojasnitev cilja uporabljene metode in omejitev, do katerih bi lahko prišlo, če informacije ne bi v celoti odražale poštene vrednosti zadevnih sredstev in obveznosti.

Druga razkritja v zvezi s tržnim tveganjem

42 Če so analize občutljivosti, razkrite v skladu s 40. ali 41. členom, nereprezentativne v smislu tveganja, ki ga vsebuje finančni instrument (na primer ker izpostavljenost na koncu leta ne odraža izpostavljenosti med letom), mora podjetje razkriti to dejstvo in razlog, zaradi katerega meni, da so analize občutljivosti nereprezentativne.

▼M30

PRENOSI FINANČNIH SREDSTEV

42A Zahteve po razkritju iz 42.B–42.H člena v zvezi s prenosi finančnih sredstev dopolnjujejo druge zahteve po razkritju iz teh MSRP. Podjetje mora predstaviti razkritja iz 42.B–42.H člena v pojasnilu v svojih računovodskih izkazih. Podjetje mora zagotoviti zahtevana razkritja za vsa prenesena finančna sredstva, za katera pripoznanje ni bilo odpravljeno, in za vsako nadaljnjo udeležbo v finančnih sredstvih, ki je obstajala na datum poročanja, ne glede na to, kdaj je bila zadevna transakcija prenosa izvedena. Za namene uporabe zahtev po razkritju iz teh členov prenese podjetje celotno finančno sredstvo ali del tega sredstva (preneseno finančno sredstvo) le, če:

▼M30

(a) prenese pogodbene pravice do prejema denarnih tokov iz finančnega sredstva; ali

(b) zadrži pogodbene pravice do prejema denarnih tokov iz tega finančnega sredstva, prevzame pa pogodbeno obvezo za plačilo denarnih tokov enemu ali več prejemnikom v dogovoru.

42B Podjetje mora razkriti informacije, ki uporabnikom njegovih računovodskih izkazov omogočajo:

(a) razumevanje odnosa med prenesenimi finančnimi sredstvi, za katera pripoznanje ni bilo v celoti odpravljeno, in povezanimi obveznostmi; in

(b) oceno narave nadaljnje udeležbe podjetja v finančnih sredstvih, za katera je bilo pripoznanje odpravljeno, in z njo povezanih tveganj.

▼M53

42C Za namene uporabe zahtev po razkritju iz 42.E–42.H člena ima podjetje nadaljnjo udeležbo v prenesenem finančnem sredstvu, če kot del prenosa zadrži katere koli pogodbene pravice ali obveznosti iz prenesenega finančnega sredstva ali pridobi katere koli nove pogodbene pravice ali obveznosti v zvezi s prenesenim finančnim sredstvom. Za namene uporabe zahtev po razkritju iz 42.E–42.H člena se kot nadaljnja udeležba ne štejejo:

▼M30

(a) običajna zastopanja in jamstva v zvezi z goljufivim prenosom ter koncepti razumnosti, dobre vere in poštenega trgovanja, ki bi lahko razveljavili prenos na podlagi sodnega postopka;

▼M53

(b) dogovor, v skladu s katerim podjetje zadrži pogodbene pravice do prejemanja denarnih tokov iz finančnega sredstva, prevzame pa pogodbeno obvezo za plačilo denarnih tokov enemu ali več podjetjem, in pri katerem so izpolnjeni pogoji iz 3.2.5.(a)–(c) člena MSRP 9;

▼M30

(c) dogovor, v skladu s katerim podjetje zadrži pogodbene pravice do prejema denarnih tokov iz finančnega sredstva, prevzame pa pogodbeno obvezo za plačilo denarnih tokov enemu ali več podjetjem, in pri katerem so izpolnjeni pogoji iz 19.(a) do (c) člena MRS 39.

Prenesena finančna sredstva, za katera pripoznanje ni bilo v celoti odpravljeno

▼M53

42D Podjetje lahko prenese finančna sredstva tako, da del prenesenih finančnih sredstev ali vsa prenesena sredstva ne izpolnjujejo pogojev za odpravo pripoznanja. Za izpolnjevanje ciljev iz 42.B(a) člena mora podjetje na vsak datum poročanja za vsak razred prenesenih finančnih sredstev, za katera pripoznanje ni bilo v celoti odpravljeno, razkriti:

▼M30

(a) naravo prenesenih sredstev;

(b) naravo tveganj in koristi lastništva, ki jim je podjetje izpostavljeno;

▼M30

(c) opis narave odnosa med prenesenimi sredstvi in povezanimi obveznostmi, vključno z omejitvami, ki izhajajo iz prenosa prenesenih sredstev v uporabo poročajočega podjetja;

(d) če ima(jo) nasprotna(-e) stranka(-e) povezanih obveznosti dostop le do prenesenih sredstev, tabelo, ki prikazuje pošteno vrednost prenesenih sredstev, pošteno vrednost povezanih obveznosti in neto stanje (razliko med pošteno vrednostjo prenesenih sredstev in povezanih obveznosti);

(e) če podjetje še naprej pripoznava vsa prenesena sredstva, knjigovodske vrednosti prenesenih sredstev in povezanih obveznosti;

▼M53

(f) če podjetje še naprej pripoznava sredstva v obsegu svoje nadaljnje udeležbe (glej 3.2.6.(c)(ii) in 3.2.16. člen MSRP 9), skupno knjigovodsko vrednost prvotnih sredstev pred prenosom, knjigovodsko vrednost sredstev, ki jih podjetje še naprej pripoznava, in knjigovodsko vrednost povezanih obveznosti.

▼M30

Prenesena finančna sredstva, za katera je bilo pripoznanje v celoti odpravljeno

▼M53

42E Za izpolnjevanje ciljev iz 42.B(b) člena mora podjetje, če v celoti odpravi pripoznanje prenesenih finančnih sredstev (glej 3.2.6.(a) in (c)(i) člen MSRP 9), vendar ima v njih nadaljnjo udeležbo, za vsako vrsto nadaljnje udeležbe na vsak datum poročanja razkriti najmanj:

▼M30

(a) knjigovodsko vrednost sredstev in obveznosti, ki so pripoznana v izkazu finančnega položaja podjetja in predstavljajo nadaljnjo udeležbo podjetja v finančnih sredstvih, za katera je bilo pripoznanje odpravljeno, ter vrstične postavke, v katerih je bila knjigovodska vrednost teh sredstev in obveznosti pripoznana;

(b) pošteno vrednost sredstev in obveznosti, ki predstavljajo nadaljnjo udeležbo podjetja v finančnih sredstvih, za katera je bilo pripoznanje odpravljeno;

(c) znesek, ki najbolje prikazuje največjo izpostavljenost podjetja izgubi nadaljnje udeležbe v finančnih sredstvih, za katera je bilo pripoznanje odpravljeno, in informacije, ki prikazujejo, kako je največja izpostavljenost izgubi opredeljena;

(d) nediskontirane denarne odtoke, ki bi se zahtevali ali bi se lahko zahtevali za ponovni odkup finančnih sredstev, za katera je bilo pripoznanje odpravljeno (npr. izvršilna cena v opcijski pogodbi), ali druge zneske, ki se v zvezi s prenesenimi sredstvi plačajo prevzemniku. Če je denarni odtok spremenljiv, mora razkriti znesek temeljiti na pogojih, ki veljajo na posamezen dan poročanja;

▼M30

(e) analizo zapadlosti nediskontiranih denarnih odtokov, ki bi se zahtevali ali bi se lahko zahtevali za ponovni odkup finančnih sredstev, za katera je bilo pripoznanje odpravljeno, ali drugih zneskov, ki se v zvezi s prenesenimi sredstvi plačajo prevzemniku, s prikazom preostalih pogodbenih zapadlosti v zvezi z nadaljnjo udeležbo podjetja;

(f) kvalitativne informacije, ki pojasnjujejo in podpirajo kvantitativna razkritja iz točk (a) do (e).

42F Podjetje lahko združi informacije iz 42.E člena v zvezi s posameznim sredstvom, če ima več kot eno vrsto nadaljnje udeležbe v tem finančnem sredstvu, za katerega je bilo pripoznanje odpravljeno, ter jih navede pod eno vrsto nadaljnje udeležbe.

42G Poleg tega mora podjetje za vsako vrsto nadaljnje udeležbe razkriti:

(a) dobiček ali izgubo, pripoznano na datum prenosa sredstev;

(b) prihodke in odhodke, pripoznane v obdobju poročanja in kumulativno, v zvezi z nadaljnjo udeležbo podjetja v finančnih sredstvih, za katera je bilo pripoznanje odpravljeno (npr. spremembe poštene vrednosti pri izpeljanih instrumentih);

(c) če skupni znesek prejemkov iz dejavnosti prenosa (ki so upravičena do odprave pripoznanja) v obdobju poročanja ni enakomerno razporejen po celotnem obdobju (npr. če se velik delež skupnega zneska dejavnosti prenosa izvrši v zadnjih dnevih obdobja poročanja):

(i) kdaj je največja dejavnost prenosa potekala v tem obdobju poročanja (npr. zadnjih pet dni pred koncem obdobja poročanja),

(ii) znesek (npr. povezani dobički ali izgube), pripoznan iz dejavnosti prenosa v tem delu obdobja poročanja, in

(iii) skupni znesek prejemkov iz dejavnosti prenosa v tem delu obdobja poročanja.

Podjetje mora zagotoviti te informacije za vsako obdobje, za katero je predstavljen izkaz vseobsegajočega donosa.

Dodatne informacije

42H Podjetje mora razkriti vse dodatne informacije, za katere meni, da so potrebne za izpolnjevanje ciljev v zvezi z razkritjem iz 42.B člena.

▼M53

ZAČETEK UPORABE MSRP 9

42I V poročevalskem obdobju, ki zajema datum začetka uporabe MSRP 9, mora podjetje za vsak razred finančnih sredstev in finančnih obveznosti na datum začetka uporabe razkriti naslednje informacije:

(a) prvotno kategorijo merjenja in knjigovodsko vrednost, določeno v skladu z MRS 39 ali v skladu s prejšnjo različico MSRP 9 (če izbrani pristop podjetja za uporabo MSRP 9 vključuje več kot en datum začetka uporabe za različne zahteve);

▼**M53**

(b) novo kategorijo merjenja in knjigovodsko vrednost, določeno v skladu z MSRP 9;

(c) znesek vseh finančnih sredstev in finančnih obveznosti v izkazu finančnega položaja, za katere je bilo prej določeno, da se merijo po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, vendar niso več tako določene, pri čemer mora razlikovati med tistimi, ki jih mora podjetje prerazvrstiti v skladu z zahtevami MSRP 9, in tistimi, za katere se je samo odločilo, da jih bo prerazvrstilo na datum začetka uporabe.

V skladu s 7.2.2. členom MSRP 9 lahko prehod vključuje več kot en datum začetka uporabe, odvisno od izbranega pristopa podjetja za uporabo MSRP 9. Zato lahko ta člen privede do razkrivanja po stanjih na več kot en datum začetka uporabe. Podjetje mora ta kvantitativna razkritja predstaviti v obliki tabele, razen če je primernejša druga oblika.

42J V poročevalskem obdobju, ki zajema datum začetka uporabe MSRP 9, mora podjetje razkriti kvalitativne informacije, ki uporabnikom omogočajo, da razumejo:

(a) kako je podjetje uporabljalo zahteve glede razvrstitve iz MSRP 9 za finančna sredstva, katerih razvrstitev se je spremenila zaradi uporabe MSRP 9;

(b) razloge za določitev ali prenehanje določitve finančnih sredstev ali finančnih obveznosti kot merjenih po pošteni vrednosti prek poslovnega izida na datum začetka uporabe.

V skladu s 7.2.2. členom MSRP 9 lahko prehod vključuje več kot en datum začetka uporabe, odvisno od izbranega pristopa podjetja za uporabo MSRP 9. Zato lahko ta člen privede do razkrivanja po stanjih na več kot en datum začetka uporabe.

42K V poročevalskem obdobju, v katerem podjetje prvič uporabi zahteve glede razvrstitve in merjenja za finančna sredstva iz MSRP 9 (tj. ko podjetje pri finančnih sredstvih preide z MRS 39 na MSRP 9), mora predstaviti razkritja iz 42.L–42.O člena tega MSRP, kot se to zahteva v 7.2.15. členu MSRP 9.

42L Kadar to zahteva 42.K člen, podjetje razkrije spremembe razvrstitev finančnih sredstev in finančnih obveznosti po stanju na datum začetka uporabe MSRP 9, pri čemer ločeno prikaže:

(a) spremembe knjigovodskih vrednosti na podlagi njihovih kategorij merjenja v skladu z MRS 39 (tj. ki ne izhajajo iz spremembe atributa merjenja pri prehodu na MSRP 9); in

(b) spremembe knjigovodskih vrednosti, ki izhajajo iz spremembe atributa merjenja pri prehodu na MSRP 9.

Razkritij v tem členu ni treba zagotoviti po letnem poročevalskem obdobju, v katerem je podjetje prvič uporabilo zahteve glede razvrstitve in merjenja za finančna sredstva iz MSRP 9.

▼**M53**

42M Kadar to zahteva 42.K člen, podjetje za finančna sredstva in finančne obveznosti, ki so bile prerazvrščene tako, da se merijo po odplačni vrednosti, in, v primeru finančnih sredstev, ki so bila zaradi prehoda na MSRP 9 prerazvrščena iz kategorije merjenja po pošteni vrednosti prek poslovnega izida tako, da se merijo po pošteni vrednosti prek drugega vseobsegajočega donosa, razkrije naslednje:

(a) pošteno vrednost finančnih sredstev ali finančnih obveznosti na koncu poročevalskega obdobja; in

(b) pošteno vrednost dobička ali izgube, ki bi se v poročevalskem obdobju pripoznala v poslovnem izidu ali drugem vseobsegajočem donosu, če se finančno sredstvo ali finančna obveznost ne bi prerazvrstila.

Razkritij v tem členu ni treba zagotoviti po letnem poročevalskem obdobju, v katerem je podjetje prvič uporabilo zahteve glede razvrstitve in merjenja za finančna sredstva iz MSRP 9.

42N Kadar to zahteva 42.K člen, podjetje za finančna sredstva in finančne obveznosti, ki so bile zaradi prehoda na MSRP 9 prerazvrščene iz kategorije merjenja po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, razkrije naslednje:

(a) efektivno obrestno mero, določeno na datum začetka uporabe, in

(b) pripoznane prihodke od obresti ali odhodke za obresti.

Če podjetje pošteno vrednost finančnega sredstva ali finančne obveznosti obravnava kot novo bruto knjigovodsko vrednost na datum začetka uporabe (glej 7.2.11. člen MSRP 9), se razkritja iz tega člena zagotovijo za vsako poročevalsko obdobje do odprave pripoznanja. Razkritij iz tega člena sicer ni treba zagotoviti po letnem poročevalskem obdobju, v katerem je podjetje prvič uporabilo zahteve glede razvrstitve in merjenja za finančna sredstva iz MSRP 9.

42O Če podjetje predstavi razkritja iz 42.K–42.N člena, morajo ta razkritja in razkritja iz 25. člena tega MSRP omogočati uskladitev med:

(a) kategorijami merjenja, predstavljenimi v skladu z MRS 39 in MSRP 9, in

(b) razredom finančnega instrumenta

na datum začetka uporabe.

42P Podjetje mora na datum začetka uporabe oddelka 5.5 MSRP 9 razkriti informacije, ki bi omogočale uskladitev končnih popravkov vrednosti zaradi oslabitev v skladu z MRS 39 in rezervacij v skladu z MRS 37 z začetnimi popravki vrednosti zaradi oslabitev, določenimi v skladu z MSRP 9. Za finančna sredstva se to razkritje zagotovi po kategorijah merjenja povezanih finančnih sredstev v skladu z MRS 39 in MSRP 9, pri čemer se ločeno prikaže učinek sprememb kategorije merjenja na popravek vrednosti za izgubo na navedeni datum.

▼M53

42Q V poročevalskem obdobju, ki zajema datum začetka uporabe MSRP 9, podjetju ni treba razkriti zneskov vrstičnih postavk, ki bi se poročali v skladu z zahtevami glede razvrstitve in merjenja (kar vključuje zahteve, povezane z merjenjem odplačne vrednosti finančnih sredstev in oslabitvijo, iz oddelkov 5.4 in 5.5 MSRP 9) iz:

(a) MSRP 9 za prejšnja obdobja; in

(b) MRS 39 za tekoče obdobje.

42R V skladu s 7.2.4. členom MSRP 9 mora podjetje, če je na datum začetka uporabe MSRP 9 zanj možnost oceniti spremenjeno časovno vrednost denarnega elementa v skladu z B4.1.9.B–B4.1.9.D členom MSRP 9 na podlagi dejstev in okoliščin, ki so obstajale ob začetnem pripoznanju finančnega sredstva, neizvedljiva (kot je opredeljeno v MRS 8), oceniti značilnosti pogodbenih denarnih tokov finančnega sredstva na podlagi dejstev in okoliščin, ki so obstajale ob začetnem pripoznanju finančnega sredstva, ne da bi upoštevalo zahteve, povezane s spremembo časovne vrednosti denarnega elementa iz B4.1.9.B–B4.1.9.D člena MSRP 9. Podjetje mora razkriti knjigovodsko vrednost na datum poročanja za finančna sredstva, katerih značilnosti pogodbenih denarnih tokov so se ocenile na podlagi dejstev in okoliščin, ki so obstajale ob začetnem pripoznanju finančnega sredstva, ne da bi upoštevalo zahteve, povezane s spremembo časovne vrednosti denarnega elementa iz B4.1.9.B–B4.1.9.D člena MSRP 9, dokler se za ta finančna sredstva ne odpravi pripoznanje.

42S V skladu s 7.2.5. členom MSRP 9 mora podjetje, če je na datum začetka uporabe zanj možnost oceniti, ali je bila poštena vrednost elementa predplačila nepomembna v skladu z B4.1.12.(d) členom MSRP 9, na podlagi dejstev in okoliščin, ki so obstajale ob začetnem pripoznanju finančnega sredstva, neizvedljiva (kot je opredeljeno v MRS 8), oceniti značilnosti pogodbenih denarnih tokov finančnega sredstva na podlagi dejstev in okoliščin, ki so obstajale ob začetnem pripoznanju finančnega sredstva, ne da bi upoštevalo izjemo za elemente predplačila iz B4.1.12. člena MSRP 9. Podjetje mora razkriti knjigovodsko vrednost na datum poročanja za finančna sredstva, katerih značilnosti pogodbenih denarnih tokov so se ocenile na podlagi dejstev in okoliščin, ki so obstajale ob začetnem pripoznanju finančnega sredstva, ne da bi upoštevalo izjemo za elemente predplačila iz B4.1.12. člena MSRP 9, dokler se za ta finančna sredstva ne odpravi pripoznanje.

▼B

DATUM UVELJAVITVE IN PREHOD

43 Podjetje mora uporabljati ta MSRP za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2007 ali kasneje. Spodbuja se uporaba že pred datumom. Če podjetja sprejmejo ta MSRP pred tem datumom, morajo to dejstvo razkriti.

▼B

44 Če podjetje uporablja ta MSRP za letna obdobja pred 1. januarjem 2006, mu ni treba predstaviti primerjalnih informacij za razkritja, zahtevana v skladu z 31.–42. členom, o naravi in obsegu tveganj, ki izhajajo iz finančnih instrumentov.

▼M5

44A MRS 1 (kakor je bil popravljen 2007) je spremenil terminologijo, ki se uporablja v celotnih MSRP. Poleg tega je spremenil 20. in 21. člen, 23. člen v točkah (c) in (d), 27.(c) člen ter B5. člen Priloge B. Podjetje mora uporabljati te spremembe za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2009 ali pozneje. Če podjetje uporabi MRS 1 (kakor je bil popravljen 2007) za zgodnejše obdobje, morajo te spremembe veljati tudi za tako zgodnejše obdobje.

▼M29

44B Z MSRP 3 (kakor je bil popravljen leta 2008) se črta 3.(c) člen. Podjetje mora uporabljati navedeno spremembo za letna obdobja, ki se začnejo 1. julija 2009 ali pozneje. Če podjetje uporabi MSRP 3 (popravljen 2008) za zgodnejše obdobje, mora ta sprememba veljati tudi za tako zgodnejše obdobje. Vendar se sprememba ne uporablja za zneske, katerih plačilo je odvisno od prihodnjih dogodkov, ki izhajajo iz poslovnih združitev z datumom prevzema pred uporabo MSRP 3 (popravljen leta 2008). Namesto tega podjetje obračuna takšne zneske v skladu s 65.A–65.E členi MSRP 3 (kakor je bil spremenjen leta 2010).

▼M6

44C Podjetje uporablja spremembo iz 3. člena za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2009 ali po tem datumu. Če podjetje uporabi poglavje *Prodajljivi finančni instrumenti in obveznosti, ki izhajajo iz prenehanja obstoja* (spremembe MRS 32 in MRS 1), ki je bilo objavljeno februarja 2008, pred tem datumom, se tudi sprememba iz 3. člena uporabi za obdobje pred tem datumom.

▼M8

44D 3.(a) člen je bil spremenjen v okviru *Izboljšav MSRP*, objavljenih maja 2008. Podjetje uporablja to spremembo za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2009 ali po tem datumu. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporabi spremembo v zgodnejšem obdobju, razkrije ta podatek in za to zgodnejše obdobje uporabi spremembe 1. člena MRS 28, 1. člena MRS 31 in 4. člena MRS 32, objavljene maja 2008. Podjetje lahko uporablja spremembo vnaprej.

▼M53

44E [Izbrisano]

44F [Izbrisano]

▼M25

~~44G~~ ~~*Izboljšanje razkritij glede finančnih instrumentov* (spremembe MSRP 7), izdane marca 2009, so spremenile 27., 39. in B11. člen ter dodale 27.A, 27.B, B10.A in B11.A–B11.F člen. Podjetje mora uporabljati te spremembe za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2009 ali pozneje. V prvem letu uporabe podjetju ni treba priskrbeti primerjalnih podatkov za razkritja, ki jih zahtevajo spremembe. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporablja te spremembe za zgodnejše obdobje, mora to razkriti.~~

▼**M25**

DATUM UVELJAVITVE IN PREHOD

44G *Izboljšanje razkritij glede finančnih instrumentov* (Spremembe MSRP 7, izdane marca 2009), spremenjeni 27., 39. in B.11 člen ter dodani 27.A, 27.B, B10.A in B11.A–B11.F člen. Podjetje mora uporabljati navedene spremembe za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2009 ali pozneje. Razkritij, ki jih zahtevajo spremembe, podjetju ni treba zagotoviti za:

(a) letno ali vmesno obdobje, vključno z izkazom stanja, predloženim v letnem primerjalnem obdobju, ki se konča pred 31. decembrom 2009, ali

(b) izjavo stanja na začetku najzgodnejšega primerjalnega obdobja na datum pred 31. decembrom 2009.

Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporabi spremembe za zgodnejše obdobje, ta podatek razkrije. (*)

(*) 44.G člen je bil spremenjen na podlagi *Omejenega izvzetja iz primerjalnih razkritij MSRP 7 za podjetja, ki prvikrat uporabijo MSRP* (Sprememba MSRP 1, ki je bil izdana januarja 2010). Upravni odbor je spremenil 44.G člen, da bi pojasnil svoje sklepe in nameravan prehod za *Izboljšanje razkritij glede finančnih instrumentov* (Spremembe MSRP 7).

▼**M29**

44K Z *Izboljšavami MSRP*, ki so bile izdane maja 2010, je bil spremenjen 44.B člen. Podjetje mora uporabljati navedeno spremembo za letna obdobja, ki se začnejo 1. julija 2010 ali pozneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena.

44L Z *Izboljšavami MSRP*, ki so bile izdane maja 2010, je bil dodan 32.A člen in spremenjeni 34. člen in 36–38. členi. Podjetje mora uporabljati navedene spremembe za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2011 ali pozneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporabi te spremembe za zgodnejše obdobje, mora to razkriti.

▼**M30**

44M *Razkritja – prenosi finančnih sredstev* (Spremembe MSRP 7), izdane oktobra 2010, so izbrisale 13. člen ter dodale 42.A–42.H in B29.–B39. člen. Podjetje mora uporabiti te spremembe za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. julija 2011 ali pozneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporablja te spremembe pred tem datumom, mora to razkriti. Podjetju ni treba zagotoviti razkritij iz navedenih sprememb za katero koli predstavljeno obdobje, ki se začne pred datumom prve uporabe sprememb.

▼**M32**

44O Z MSRP 10 in MSRP 11 *Skupni aranžmaji*, ki sta bila izdana maja 2011, je bil spremenjen 3. člen. Podjetje mora uporabiti navedeno spremembo, kadar uporablja MSRP 10 in MSRP 11.

▼**M33**

44P Z MSRP 13, ki je bil izdan maja 2011, so bili spremenjeni 3., 28., 29., B4. in B26. člen ter Priloga A in izbrisan 27.–27.B člen. Podjetje mora uporabiti navedene spremembe, kadar uporablja MSRP 13.

▼M31

44Q S *Predstavitvijo postavk drugega vseobsegajočega donosa* (spremembe MRS 1), ki je bila izdana junija 2011, se je spremenil 27.B člen. Podjetje mora uporabljati navedeno spremembo, kadar uporablja MRS 1, kot je bil spremenjen junija 2011.

▼M48

44R *Razkritja – Pobotanje finančnih sredstev in finančnih obveznosti* (spremembe MSRP 7); objavljeno v decembru 2011; dodani 13.A–13.F člen in B40.–B53. člen. Podjetje mora uporabljati navedene spremembe za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2013 ali pozneje. Podjetja razkritja, ki jih zahtevajo te spremembe, podajo za nazaj.

▼M38

44X *Naložbena podjetja* (spremembe MSRP 10, MSRP 12 in MRS 27), izdano oktobra 2012, spremenjen 3. člen. Podjetje navedeno spremembo uporablja za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2014 ali pozneje. Uporaba sprememb *Naložbena podjetja* pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje navedeno spremembo uporabi pred tem datumom, vse spremembe, vključene v *Naložbena podjetja*, uporablja hkrati.

▼M53

44Z Z MSRP 9, kakor je bil izdan julija 2014, so bili spremenjeni 2.–5., 8.–11., 14., 20., 28.–30., 36., 42.C–42.E člen, Priloga A ter B1., B5., B9., B10., B22. in B27. člen, izbrisani 12., 12.A, 16., 22.–24., 37., 44.E, 44.F, 44.H–44.J, 44.N, 44.S–44.W, 44.Y, B.4 člen in Priloga D ter dodani 5.A, 10.A, 11.A, 11.B, 12.B–12.D, 16.A, 20.A, 21.A–21.D, 22.A–22.C, 23.A–23.F, 24.A–24.G, 35.A–35.N, 42.I–42.S, 44.ZA ter B8.A–B8.J člen. Podjetje mora uporabljati navedene spremembe, kadar uporablja MSRP 9. Navedenih sprememb ni treba uporabljati za primerjalne informacije, ki se zagotovijo za obdobja pred datumom začetka uporabe MSRP 9.

44ZA V skladu s 7.1.2. členom MSRP 9 se lahko podjetje za letna poročevalska obdobja pred 1. januarjem 2018 odloči, da bo pred tem datumom uporabljalo samo zahteve glede predstavljanja dobičkov in izgub iz finančnih obveznosti, določenih kot merjenih po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, iz 5.7.1.(c), 5.7.7.–5.7.9., 7.2.14. in B5.7.5.–B5.7.20. člena MSRP 9, ne pa tudi ostalih zahtev iz MSRP 9. Če se podjetje odloči, da bo uporabljalo samo navedene člene iz MSRP 9, to dejstvo razkrije in trajno zagotavlja povezana razkritja iz 10.–11. člena tega MSRP (kakor je bil spremenjen z MSRP 9 (2010)).

▼M48

44AA *Cikel letnih izboljšav MSRP 2012–2014*, ki je bil izdan septembra 2014, je spremenil 44.R in B30. člen ter dodal B30.A člen. Podjetje te spremembe uporablja za nazaj v skladu z MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake* za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2016 ali pozneje, s to izjemo, da podjetju ni treba uporabljati B30. in B30.A člena za katerokoli predstavljeno obdobje, ki se začne pred letnim obdobjem, za katero podjetje prvič uporabi te spremembe. Uporaba sprememb 44.R, B30. in B30.A člena pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporablja te spremembe za zgodnejše obdobje, mora to razkriti.

▼M49

44BB *Pobuda za razkritje* (spremembe MRS 1), izdana decembra 2014, spremenjena 21. in B.5 člen. Podjetje začne uporabljati navedene spremembe za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2016 ali pozneje. Te spremembe je dovoljeno uporabljati pred tem datumom.

▼B

UMIK MRS 30

45 Ta MSRP nadomesti MRS 30 *Razkritja v računovodskih izkazih bank in podobnih finančnih institucij*.

Priloga A

Opredeljeni izrazi

Ta priloga je sestavni del MSRP.

Kreditno tveganje	Tveganje, da bo ena stranka pogodbe, ki ureja finančni instrument, drugi stranki povzročila finančno izgubo zaradi neizpolnitve obveznosti.

▼M53

Razredi kreditnega tveganja	Stopnja kreditnega tveganja na podlagi tveganja, da bo pri finančnem instrumentu prišlo do neplačila.

▼B

Valutno tveganje	Tveganje, da bo poštena vrednost prihodnjih denarnih tokov finančnega instrumenta nihala zaradi sprememb deviznih tečajev.
Tveganje spremembe obrestne mere	Tveganje, da bo poštena vrednost prihodnjih denarnih tokov finančnega instrumenta nihala zaradi sprememb obrestnih mer.

▼M19

likvidnostno tveganje	Tveganje, da bo podjetje naletelo na težave pri izpolnjevanju obvez, povezanih s finančnimi obveznostmi, ki so poravnane z izročitvijo denarja ali drugega finančnega sredstva.

▼B

Zapadla posojila	Zapadla posojila so vse finančne obveznosti razen kratkoročnih tržnih zapadlih plačil po običajnih kreditnih pogojih.
Tržno tveganje	Tveganje, da bo poštena vrednost prihodnjih denarnih tokov finančnega instrumenta nihala zaradi sprememb tržnih cen. Tržno tveganje je sestavljeno iz treh vrst tveganja: **valutnega tveganja**, **tveganja spremembe obrestne mere** in **tveganja spremembe drugih cen**.

▼**M33**

Tveganje spremembe drugih cen	Tveganje, da bo poštena vrednost ali prihodnji denarni tokovi finančnega instrumenta nihali zaradi sprememb tržnih cen (brez sprememb, povezanih s **tveganjem obrestne mere** ali **valutnim tveganjem**), ne glede na to, ali so te spremembe posledica dejavnikov, ki so značilni za posamezni finančni instrument ali njegovega izdajatelja, ali dejavnikov, ki vplivajo na vse podobne finančne instrumente, s katerimi se trguje na trgu.

▼**M53**

———————

Naslednji izrazi so opredeljeni v 11. členu MRS 32, 9. členu MRS 39, Prilogi A k MSRP 9 ali Prilogi A k MSRP 13 in se v tem standardu uporabljajo v pomenih, kot so določeni v MRS 32, MRS 39, MSRP 9 in MSRP 13:

— odplačna vrednost finančnega sredstva ali finančne obveznosti

— sredstvo iz pogodbe

— finančna sredstva s poslabšano kreditno kakovostjo

— odprava pripoznanja

— izpeljani (finančni) instrument (tudi izvedeni finančni instrument)

— dividende

— metoda efektivnih obresti

— kapitalski instrument

— pričakovane kreditne izgube

— poštena vrednost

— finančno sredstvo

— pogodba o finančnem poroštvu

— finančni instrument

— finančna obveznost

— finančna obveznost po pošteni vrednosti prek poslovnega izida

— napovedana transakcija

— bruto knjigovodska vrednost

— instrument za varovanje pred tveganjem

— v posesti za trgovanje

— dobički ali izgube zaradi oslabitve

— popravek vrednosti za izgubo

— kupljena ali ustvarjena finančna sredstva s poslabšano kreditno kakovostjo

— datum prerazvrstitve

— običajen nakup ali prodaja.

▼B

Priloga B

Napotki za uporabo

Ta priloga je sestavni del MSRP.

SKUPINE FINANČNIH INSTRUMENTOV IN STOPNJA RAZKRITJA (6. ČLEN)

▼M53

B1 6. člen od podjetja zahteva, da razvrsti finančne instrumente v razrede, ki ustrezajo naravi razkritih informacij in upoštevajo značilnosti teh finančnih instrumentov. Razrede, opisane v 6. členu, določi podjetje in se zato razlikujejo od kategorij finančnih instrumentov, določenih v MSRP 9 (ki določa, kako se merijo finančni instrumenti in kdaj se pripoznajo spremembe poštene vrednosti).

▼B

B2 Pri določanju skupin finančnih instrumentov mora podjetje vsaj:

(a) ločiti instrumente, ki se merijo po odplačni vrednosti, od instrumentov, ki se merijo po pošteni vrednosti,

(b) obravnavati finančne instrumente, ki so izven področja uporabe tega MSRP, ločeno kot ena skupina ali več skupin.

B3 Podjetje odloča, glede na okoliščine, o stopnji podrobnosti podatkov, ki jih mora zagotoviti, da izpolni zahteve tega MSRP, o tem, koliko pozornosti namenja različnim vidikom zahtev, in o tem, kako združuje informacije, da prikaže celovito sliko brez kombiniranja informacij z različnimi značilnostmi. Treba je vzpostaviti ravnovesje med preobremenitvijo računovodskih izkazov s preveč podrobnimi podatki, ki kot taki ne pomagajo uporabnikom računovodskih izkazov, in zmanjšanjem pomena pomembnih informacij zaradi preobsežne agregacije. Podjetje na primer ne sme zmanjšati pomena pomembnih informacij tako, da jih vključi v veliko količino nepomembnih podrobnosti. Podjetje podobno ne sme razkriti informacij, ki so tako združene, da zmanjšajo pomen pomembnih razlik med posameznimi transakcijami ali povezanimi tveganji.

POMEN FINANČNIH INSTRUMENTOV ZA FINANČNO STANJE IN DOSEŽKE

Finančne obveznosti po pošteni vrednosti skozi poslovni izid (10. in 11. člen)

▼M53

B4 [Izbrisano]

▼B

Druga razkritja – računovodske usmeritve (21. člen)

▼M53

B5 21. člen zahteva razkritje podlage (ali podlag) za merjenje, uporabljene za pripravo računovodskih izkazov, in drugih uporabljenih računovodskih usmeritev, ki so pomembne za razumevanje računovodskih izkazov. V primeru finančnih instrumentov lahko taka razkritja vključujejo:

▼M53

(a) za finančne obveznosti, določene kot merjene po pošteni vrednosti prek poslovnega izida:

(i) naravo finančnih obveznosti, za katere je podjetje določilo, da se merijo po pošteni vrednosti prek poslovnega izida;

(ii) merila za tako določitev finančnih obveznosti ob začetnem pripoznanju; in

(iii) kako podjetje izpolnjuje pogoje iz 4.2.2. člena MSRP 9 za tako določitev;

(aa) za finančna sredstva, določena kot merjena po pošteni vrednosti prek poslovnega izida:

(i) naravo finančnih sredstev, za katera je podjetje določilo, da se merijo po pošteni vrednosti prek poslovnega izida; in

(ii) kako podjetje izpolnjuje merila iz 4.1.5. člena MSRP 9 za tako določitev;

(b) [izbrisano]

(c) ali so običajni nakupi in prodaje finančnih sredstev obračunani po datumu sklenitve posla ali po datumu poravnave posla (glej 3.1.2. člen MSRP 9);

(d) [izbrisano]

▼B

(e) kako se določi čisti dobiček ali čista izguba za vsako kategorijo finančnih instrumentov (glej 20.(a) člen), na primer, ali čisti dobiček ali čista izguba pri postavkah po pošteni vrednosti skozi poslovni izid vključujejo prihodke od obresti ali dividend;

▼M53

(f) [izbrisano]

(g) [izbrisano]

▼M49

122. člen MRS 1 (kakor je bil popravljen 2007) od podjetij tudi zahteva, da poleg pomembnih računovodskih usmeritev ali pojasnil razkrijejo presoje, razen presoj, ki vključujejo ocene, ki jih je poslovodstvo pripravilo v procesu izvrševanja računovodskih usmeritev in ki imajo največji vpliv na zneske, pripoznane v računovodskih izkazih.

▼B

NARAVA IN OBSEG TVEGANJ, KI IZHAJAJO IZ FINANČNIH INSTRUMENTOV (31.–42. ČLEN)

B6 Razkritja, zahtevana v skladu z 31.–42. členom, je treba podati bodisi v računovodskih izkazih ali pa vključiti s sklicevanji z računovodskih izkazov na druge izkaze, kot sta ravnateljsko pojasnilo ali poročilo o tveganjih, ki so na voljo uporabnikom računovodskih izkazov pod enakimi pogoji, kot veljajo za računovodske izkaze, in ob istem času. Brez informacij, vključenih na podlagi sklicevanj, so računovodski izkazi nepopolni.

▼B

Kvantitativna razkritja (34. člen)

B7 34.(a) člen zahteva razkritja preglednih kvantitativnih podatkov o izpostavljenosti podjetja tveganju na podlagi informacij, notranje zagotovljenih ključnemu ravnateljskemu osebju podjetja. Kadar podjetje uporablja več metod za obvladovanje izpostavljenost tveganju, mora razkriti informacije z uporabo metode ali metod, ki zagotavljajo najbolj ustrezne in najbolj zanesljive informacije. Ustreznost in zanesljivost sta obravnavani v MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake.*

B8 34.(c) člen zahteva razkritja koncentracij tveganja. Koncentracije tveganja izhajajo iz finančnih instrumentov, ki imajo podobne značilnosti in na katere podobno vplivajo spremembe ekonomskih ali drugih pogojev. Ugotavljanje koncentracij tveganja zahteva računovodsko arbitražo, ki upošteva okoliščine, v katerih se nahaja podjetje. Razkritje koncentracij tveganja mora vključevati:

(a) opis, kako ravnateljstvo ugotavlja koncentracije,

(b) opis skupne značilnosti, na podlagi katere se ugotavlja posamezna koncentracija (npr. nasprotna stranka, geografsko območje, valuta ali trg), ter

(c) znesek izpostavljenosti tveganju, povezan z vsemi finančnimi instrumenti, ki jim je ta značilnost skupna.

▼M53

Prakse obvladovanja kreditnega tveganja (35.F–35.G člen)

B8A 35.F(b) člen zahteva razkritje informacij o tem, kako je podjetje opredelilo neplačilo za različne finančne instrumente, ter o razlogih za izbiro takih opredelitev. V skladu s 5.5.9. členom MSRP 9 se mora pri ugotavljanju, ali bi se morale pripoznati pričakovane kreditne izgube v celotnem obdobju trajanja, upoštevati povečanje tveganja neplačila od začetnega pripoznanja. Informacije o opredelitvah neplačila, ki jih uporablja podjetje, ki bodo uporabnikom računovodskih izkazov pomagale razumeti, kako podjetje uporablja zahteve MSRP 9 glede pričakovanih kreditnih izgub, lahko vključujejo:

(a) kvalitativne in kvantitativne dejavnike, upoštevane pri opredelitvi neplačila;

(b) podatek, ali so se za različne vrste finančnih instrumentov uporabljale različne opredelitve, in

(c) predpostavke o stopnji okrevanja (tj. število finančnih sredstev, pri katerih se plačila ponovno redno izvajajo) po tem, ko je pri finančnem sredstvu prišlo do dogodka neplačila.

B8B Da bi se uporabnikom računovodskih izkazov pomagalo pri ocenjevanju politik podjetja v zvezi s prestrukturiranjem in spremembami, 35.F(f)(i) člen zahteva razkritje informacij o tem, kako podjetje spremlja obseg, v katerem se popravek vrednosti za izgubo pri finančnih sredstvih, ki se je prej razkrival v skladu s 35.F(f)(i) členom, nato meri po znesku, enakem pričakovanim kreditnim izgubam v celotnem obdobju trajanja, v skladu s 5.5.3. členom MSRP 9. Kvantitativne

▼**M53**

informacije, ki bodo uporabnikom računovodskih izkazov pomagale pri razumevanje poznejšega povečanja kreditnega tveganja pri spremenjenih finančnih sredstvih, lahko vključujejo informacije o spremenjenih finančnih sredstvih, ki izpolnjujejo merila iz 35.F(f)(i) člena, pri katerih se popravek vrednosti za izgubo ponovno meri po znesku, enakem pričakovanim kreditnim izgubam v celotnem obdobju trajanja (tj. stopnja poslabšanja).

B8C V 35.G(a) členu se zahteva razkritje informacij o podlagi za vhodne podatke in predpostavke ter o tehnikah ocenjevanja, ki se uporabljajo za zahteve glede oslabitev iz MSRP 9. Predpostavke in vhodni podatki, ki jih podjetje uporablja za merjenje pričakovanih kreditnih izgub ali ugotavljanje obsega povečanj kreditnega tveganja od začetnega pripoznanja, lahko vključujejo informacije, pridobljene na podlagi notranjih preteklih podatkov ali bonitetnih poročil, in predpostavke o pričakovanem obdobju trajanja finančnih instrumentov in času prodaje zavarovanja s premoženjem.

Spremembe popravka vrednosti za izgubo (35.H člen)

B8D V skladu s 35.H členom mora podjetje pojasniti razloge za spremembe popravka vrednosti za izgubo v obdobju. Poleg uskladitve od začetnega stanja do končnega stanja popravka vrednosti za izgubo bo morda potrebna tudi besedna obrazložitev sprememb. Ta besedna obrazložitev lahko vsebuje analizo razlogov za spremembe popravka vrednosti v obdobju, vključno s:

(a) sestavo portfelja;

(b) obsegom kupljenih ali izdanih finančnih instrumentov; in

(c) velikostjo pričakovanih kreditnih izgub.

B8E Za obveze iz posojil in pogodbe o finančnem poroštvu se popravek vrednosti za izgubo pripozna kot rezervacija. Podjetje bi moralo razkrivati informacije o spremembah popravka vrednosti za finančna sredstva ločeno od tistih za obveze iz posojil in pogodbe o finančnem poroštvu. Vendar, če finančni instrument vključuje tako sestavino posojila (tj. finančno sredstvo) kot neizkoriščene obveze (tj. obvezo iz posojil) in podjetje ne more ločeno opredeliti pričakovanih kreditnih izgub za sestavino obveze iz posojil in za sestavino finančnega sredstva, bi se morale pričakovane kreditne izgube za obvezo iz posojil pripoznati skupaj s popravkom vrednosti za izgubo pri finančnem sredstvu. Pričakovane kreditne izgube bi se morale v obsegu, v katerem kombinirane pričakovane kreditne izgube presegajo bruto knjigovodsko vrednost finančnega sredstva, pripoznati kot rezervacija.

▼M53

Zavarovanje s premoženjem (35.K člen)

B8F V 35.K členu se zahteva razkritje informacij, ki bodo uporabnikom računovodskih izkazov omogočile razumevanje učinka zavarovanja s premoženjem in drugih izboljšav kreditne kakovosti na znesek pričakovanih kreditnih izgub. Podjetju ni treba razkriti informacij o pošteni vrednosti zavarovanja s premoženjem in drugih izboljšav kreditne kakovosti niti mu ni treba kvantificirati točne vrednosti zavarovanja s premoženjem, ki je bilo vključeno v izračun pričakovanih kreditnih izgub (tj. izgub v primeru neplačila).

B8G Besedni opis zavarovanja s premoženjem in njegovih učinkov na zneske pričakovanih kreditnih izgub lahko vključuje informacije o:

(a) glavnih vrstah zavarovanja s premoženjem v posesti kot jamstvo in drugih izboljšav kreditne kakovosti (primeri slednjih so poroštva, kreditni izvedeni finančni instrumenti in pogodbe o pobotu, ki ne izpolnjujejo pogojev za izravnavo v skladu z MRS 32);

(b) obsegu zavarovanja s premoženjem in drugih izboljšav kreditne kakovosti ter njegovem pomenu v smislu popravka vrednosti za izgubo;

(c) politikah in procesih za vrednotenje in upravljanje zavarovanja s premoženjem ter drugih izboljšav kreditne kakovosti;

(d) glavnih vrstah nasprotnih strank pri zavarovanju s premoženjem in drugih izboljšavah kreditne kakovosti ter njihovi kreditni sposobnosti; in

(e) koncentracijah tveganj znotraj zavarovanja s premoženjem in drugih izboljšav kreditne kakovosti.

Izpostavljenost kreditnemu tveganju (35.M–35.N člen)

B8H V 35.M členu se zahteva razkritje informacij o izpostavljenosti podjetja kreditnemu tveganju in o pomembnih koncentracijah kreditnega tveganja na datum poročanja. Do koncentracije kreditnega tveganja pride, kadar se večje število nasprotnih strank nahaja v določeni geografski regiji ali se ukvarja s podobnimi dejavnostmi in ima podobne ekonomske značilnosti, kar pomeni, da bi spremembe gospodarskih ali drugih pogojev podobno vplivale na njihovo sposobnost izpolnjevanja pogodbenih obveznosti. Podjetje bi moralo zagotoviti informacije, ki uporabnikom računovodskih izkazov omogočajo, da se zavedajo, ali obstajajo skupine ali portfelji finančnih instrumentov s posebnimi značilnostmi, ki bi lahko vplivale na velik del te skupine finančnih instrumentov, kot je koncentracija izpostavljenosti določenim tveganjem. To bi lahko na primer vključevalo skupine finančnih instrumentov s podobnim razmerjem med posojilom in vrednostjo zastavljenega premoženja ali s podobno geografsko lokacijo, sektorjem ali vrsto izdajatelja.

B8I Število razredov kreditnega tveganja, ki se uporabljajo za razkrivanje informacij v skladu s 35.M členom, mora biti skladno s številom, ki ga podjetje sporoči ključnemu poslovodnemu osebju za namene obvladovanja kreditnega tveganja. Če so informacije glede prekoračenih rokov zapadlosti edine razpoložljive informacije, specifične za posojilojemalca, in jih podjetje uporablja za oceno, ali se je kreditno tveganje od začetnega pripoznanja znatno povečalo v skladu s 5.5.10. členom MSRP 9, mora podjetje za taka finančna sredstva zagotoviti analizo po stanjih prekoračitve roka zapadlosti.

▼M53

B8J Če je podjetje merilo pričakovane kreditne izgube na skupni podlagi, morda ne bo moglo razporediti bruto knjigovodske vrednosti posameznih finančnih sredstev ali izpostavljenosti kreditnemu tveganju pri obvezah iz posojil in pogodbah o finančnem poroštvu v razrede kreditnega tveganja, za katere se pripoznajo pričakovane kreditne izgube v celotnem obdobju trajanja. V takem primeru bi moralo podjetje za tiste finančne instrumente, ki se lahko neposredno razvrstijo v določen razred kreditnega tveganja, uporabiti zahtevo iz 35.M člena in ločeno razkriti bruto knjigovodsko vrednost finančnih instrumentov, za katere so se pričakovane kreditne izgube v celotnem obdobju trajanja merile na skupni podlagi.

▼B

Največja izpostavljenost kreditnemu tveganju (36.(a) člen)

▼M53

B9 35.K(a) in 36.(a) člen zahtevata razkritje zneska, ki najbolj natančno predstavlja največjo izpostavljenost podjetja kreditnemu tveganju. Za finančno sredstvo je to običajno bruto knjigovodska vrednost, in sicer brez:

▼B

(a) morebitnih zneskov, izravnanih v skladu z MRS 32, ter

▼M53

(b) morebitnih izgub zaradi oslabitve, pripoznanih v skladu z MSRP 9.

B10 Dejavnosti, ki povzročajo kreditno tveganje in s tem povezano največjo izpostavljenost kreditnemu tveganju, vključujejo med drugim:

(a) odobritev posojil strankam in polaganje depozitov pri drugih podjetjih. Največja izpostavljenost kreditnemu tveganju je v teh primerih knjigovodska vrednost zadevnih finančnih sredstev.

▼B

(b) sklepanje pogodb o izpeljanih finančnih instrumentih, npr. pogodb na tujo valuto, pogodb o zamenjavah obrestnih mer in pogodb o kreditnih izpeljanih finančnih instrumentih. Če se na podlagi tega izračunano finančno sredstvo meri po pošteni vrednosti, je največja izpostavljenost kreditnemu tveganju ►M5 ob koncu poročevalskega obdobja ◄ enaka knjigovodski vrednosti.

(c) odobritev finančnih garancij. V tem primeru je največja izpostavljenost kreditnemu tveganju največji znesek, ki bi ga moralo podjetje plačati, če pride do zahteve po unovčitvi jamstva, ki je lahko znatno večji od zneska, pripoznanega kot obveznost.

(d) sklenitev obveze iz posojila, ki je nepreklicna v obdobju trajanja posojila, ali pa je preklicna samo v primeru bistvenih neugodnih sprememb. Če izdajatelj ne more poravnati obveze iz posojila v gotovini ali z drugim finančnim instrumentom, je največja kreditna izpostavljenost enaka polnemu znesku obveze. To je zato, ker obstaja negotovost, ali bo znesek morebitnega nečrpanega dela črpan v prihodnosti. Ta znesek je lahko znatno večji od zneska, ki je bil pripoznan kot obveznost.

▼**M19**

Kvantitativna razkritja likvidnostnega tveganja (34.(a) ter 39.(a) in (b) člen)

B10A V skladu s 34.(a) členom podjetje razkrije pregled kvantitativnih podatkov o svoji izpostavljenosti likvidnostnemu tveganju na podlagi informacij, ki so znotraj podjetja posredovane ključnemu poslovodnemu osebju. Podjetje mora razkriti, kako so ti podatki določeni. Če bi denarni odtoki (ali odtoki drugih finančnih sredstev) iz teh podatkov lahko:

(a) nastopili bistveno prej, kot je navedeno v podatkih, ali

(b) bili za bistveno drugačne zneske, kot je navedeno v podatkih (npr. za izpeljani instrument, ki je vključen v podatkih na podlagi neto poravnave pobotanega zneska, vendar za katerega ima nasprotna stranka možnost zahtevati bruto poravnavo),

mora podjetje navesti to dejstvo in zagotoviti kvantitativne informacije, ki uporabnikom njegovih finančnih izkazov omogočajo ocenitev obsega tega tveganja, razen če je ta informacija vključena v analize pogodbenih rokov zapadlosti v plačilo, ki jih zahteva 39.(a) in (b) člen.

B11 Pri pripravi analiz zapadlosti v plačilo, zahtevanih v skladu z 39.(a) in (b) členom, podjetje po lastni presoji določi ustrezno število časovnih sklopov. Podjetje lahko na primer določi, da so ustrezni naslednji časovni sklopi:

(a) največ mesec dni,

(b) več kot en mesec in največ tri mesece,

(c) več kot tri mesece in največ eno leto, ter

(d) več kot eno leto in največ pet let.

B11A V skladu z 39.(a) in (b) členom podjetje ne sme ločiti vstavljenih izpeljanih finančnih instrumentov od mešanih (sestavljenih) finančnih instrumentov. Za tak instrument mora podjetje uporabiti 39.(a) člen.

B11B 39.(b) člen zahteva, da podjetje razkrije kvantitativno analizo zapadlosti v plačilo za izpeljane finančne obveznosti, ki prikazuje preostale pogodbene zneske, zapadle v plačilo, če so pogodbeni zneski, zapadli v plačilo, bistveni za razumevanje časovnega okvira denarnih tokov. To velja na primer pri:

(a) zamenjavi obrestnih mer s preostalo dobo zapadlosti pet let pri varovanju denarnih tokov pred tveganjem za finančna sredstva ali obveznost s spremenljivo obrestno mero.

(b) vseh obvezah iz posojil.

▼**M19**

B11C 39.(a) in (b) člen zahteva, da podjetje razkrije analize zapadlosti v plačilo za finančne obveznosti, ki prikazujejo preostale pogodbene zneske, zapadle v plačilo, za nekatere finančne obveznosti. V tem razkritju:

(a) ko nasprotna stranka lahko izbira, kdaj je znesek plačan, je obveznost alocirana na najzgodnejše obdobje, v katerem se od podjetja lahko zahteva plačilo. Tako so na primer finančne obveznosti, ki jih podjetje mora na zahtevo plačati (npr. vloge na vpogled), vključene v prvi časovni sklop.

(b) ko je podjetje dolžno zagotoviti razpoložljivost zneskov v obrokih, se vsak obrok dodeli prvemu obdobju, v katerem se od podjetja lahko zahteva, da plača. Nesklenjena obveza iz posojil je na primer vključena v časovni sklop, ki vsebuje prvi datum, na katerega je lahko črpana.

(c) za izdane pogodbe o finančnem poroštvu je najvišji znesek poroštva alociran na najzgodnejše obdobje, v katerem se poroštvo lahko unovči.

B11D Pogodbeni zneski, razkriti v analizah zapadlosti v plačilo v skladu z 39.(a) in (b) členom, so pogodbeni nediskontirani denarni tokovi, na primer:

(a) bruto obveznosti iz finančnega najema (pred odbitkom finančnih obremenitev),

(b) cene, določene v terminskih pogodbah za nakup finančnih sredstev za gotovino,

(c) neto zneski za plačilo zamenjav obrestnih mer s spremenljivim plačilom/fiksnim prejemom, za katere se izmenjajo neto denarni tokovi;

(d) pogodbeni zneski za izmenjavo v izpeljanem finančnem instrumentu (npr. valutna zamenjava), za katere se izmenjajo bruto denarni tokovi, ter

(e) bruto obveze iz posojil.

Taki nediskontirani denarni tokovi se razlikujejo od zneska, vključenega v izkazu finančnega položaja, ker je znesek v tem izkazu zasnovan na diskontiranih denarnih tokovih. Kadar plačljivi znesek ni fiksen, se razkriti znesek določi s sklicevanjem na pogoje, ki so veljali na koncu poročevalnega obdobja. Kadar se plačljivi znesek na primer spreminja glede na spremembe indeksa, lahko razkriti znesek temelji na ravni indeksa na koncu obdobja.

B11E 39.(c) člen zahteva, da podjetje opiše, kako obvladuje likvidnostno tveganje, vsebovano v postavkah, ki so v skladu z 39.(a) in (b) členom razkrite v kvantitativnih razkritjih. Podjetje mora razkriti analizo zapadlosti v plačilo finančnih sredstev, ki jih ima za obvladovanje likvidnostnega tveganja (npr. finančna sredstva, ki so pripravljena za prodajo ali se za njih pričakuje, da bodo ustvarjala denarne pritoke za poravnavo denarnih odtokov pri finančnih obveznostih), če so te informacije nujne za omogočanje uporabnikom računovodskih izkazov, da ovrednotijo naravo in obseg likvidnostnega tveganja.

B11F Med druge dejavnike, ki jih podjetje lahko zagotovi v razkritju, zahtevanem v skladu z 39.(c) členom, med drugim spada, ali ima podjetje:

(a) dostop do posojil (npr. v okviu izdaje komercialnih papirjev) ali drugih kreditnih linij (npr. oblik pogojnega kredita), s katerimi lahko zadovolji likvidnostne potrebe;

(b) depozite pri centralnih bankah za zadovoljitev likvidnostnih potreb;

▼M19

(c) izjemno raznolike vire financiranja;

(d) pomembne koncentracije likvidnostnega tveganja v svojih sredstvih ali virih financiranja;

(e) notranje kontrolne postopke in rezervne načrte za obvladovanje likvidnostnega tveganja;

(f) instrumente, ki vključujejo pogoje pospešenega odplačila (npr. ob slabšem ovrednotenju kreditne sposobnosti podjetja);

(g) instrumente, ki bi lahko zahtevali polog varščine (npr. poziv k doplačilu kritja za izpeljane finančne instrumente);

(h) instrumente, ki dovoljujejo podjetju, da se odloči med poravnavo finančnih obveznosti z izročitvijo denarja (ali drugega finančnega sredstva) ali z izročitvijo lastnih delnic; ali

(i) ima instrumente, ki so predmet splošnega dogovora o vzajemnem pobotanju.

———————

▼B

Tržno tveganje – analiza občutljivosti (40. in 41. člen)

B17 40.(a) člen zahteva analizo občutljivosti za vsako vrsto tržnega tveganja, kateremu mu je podjetje izpostavljeno. V skladu z B3. členom podjetje odloča o tem, kako združuje informacije za prikaz celotne slike brez kombiniranja informacij z različnimi značilnostmi v zvezi z izpostavljenostmi tveganju iz bistveno različnih ekonomskih okolij. Na primer:

(a) podjetje, ki trguje s finančnimi instrumenti, lahko te informacije razkrije ločeno za instrumente, namenjene za trgovanje, in instrumente, katerih namen ni trgovanje.

(b) podjetje naj ne bi združevalo svoje izpostavljenosti tržnim tveganjem na območjih hiperinflacije s svojo izpostavljenostjo enakim tržnim tveganjem na območjih z zelo nizko inflacijo.

Če je podjetje izpostavljeno samo eni vrsti tržnega tveganja v enem samem ekonomskem okolju, naj ne bi prikazovalo razčlenjenih informacij.

B18 40.(a) člen zahteva, da analiza občutljivosti prikaže učinke razumno mogočih sprememb na poslovni izid in lastniški kapital v zadevni spremenljivki tveganja (npr. obrestnih merah, prevladujočih na trgu, tečajih, cenah lastniškega kapitala ali cenah blaga). Za ta namen:

(a) se od podjetij ne zahteva, da določijo, kakšen bi bil poslovni izid v obravnavanem obdobju, če bile zadevne spremenljivke tveganja različne. Namesto tega podjetja razkrijejo učinke na poslovni izid in lastniški kapital ►M5 ob koncu poročevalskega obdobja ◄ na podlagi predpostavke, da je prišlo do razumno mogočih sprememb zadevne spremenljivke tveganja ►M5 ob koncu poročevalskega obdobja ◄ in da so bile te spremembe upoštevane v izpostavljenostih tveganju na ta datum. Če ima na primer obveznost s spremenljivo stopnjo na koncu leta, naj bi podjetje razkrilo učinke na poslovni izid (npr. odhodek za obresti) za tekoče leto, če so se obrestne mere spreminjale za razumno mogoče zneske.

(b) od podjetij se ne zahteva, da razkrijejo učinke na poslovni izid in lastniški kapital za vsako spremembo v okviru obsega razumno mogočih sprememb zadevne spremenljivke tveganja. Zadostuje razkritje učinkov sprememb na mejah razumno mogočega obsega sprememb.

▼B

B19 Pri določanju, kaj je razumno mogoča sprememba zadevne spremenljivke tveganja, naj podjetje upošteva:

(a) ekonomska okolja, v katerih posluje. Razumno mogoča sprememba naj ne vključuje malo verjetnih scenarijev, „najslabših možnih“ scenarijev ali „testov izjemnih situacij“. Poleg tega, če je stopnja sprememb osnovne spremenljivke tveganja stabilna, podjetju ni treba spreminjati izbrane razumno mogoče spremembe spremenljivke tveganja. Tako lahko na primer predpostavimo, da obrestne mere znašajo 5 odstotkov, pri čemer podjetje ugotovi, da razumno mogoče nihanje obrestnih mer znaša ± 50 osnovnih točk. Podjetje naj bi torej razkrilo učinke na poslovni izid in lastniški kapital, če bi se obrestne mere spremenile na 4,5 odstotka ali 5,5 odstotka. V naslednjem obdobju so se obrestne mere povečale na 5,5 odstotka. Podjetje še naprej meni, da lahko obrestne mere nihajo za ± 50 baznih točk (tj. da je stopnja sprememb osnovnih mer stabilna). Podjetje bi v tem primeru razkrilo učinke na poslovni izid in lastniški kapital, če bi se obrestne mere spremenile na 5 odstotkov ali 6 odstotkov. Od podjetja se ne bi zahtevalo, da svojo oceno, da lahko obrestne mere razumno mogoče nihajo za ± 50 osnovnih točk, spremeni, razen če obstajajo dokazi, da so obrestne mere postale znatno bolj nestanovitne.

(b) časovni okvir, ki ga uporablja za pripravo ocene. Analiza občutljivosti mora prikazati učinke, za katere se šteje, da so razumno mogoči v zadevnem obdobju, dokler podjetje naslednjič ne predstavi teh razkritij, kar je običajno naslednje letno obdobje poročanja.

B20 41. člen podjetju dopušča, da uporabi analizo občutljivosti, ki odraža medsebojne odvisnosti med spremenljivkami tveganja, kot je metodologija analiziranja tvegane vrednosti, če uporablja to analizo za obvladovanje svoje izpostavljenosti finančnim tveganjem. To velja tudi, če taka metodologija meri samo možnost izgube, ne meri pa možnosti dobička. Tako podjetje bi lahko zagotovilo skladnost z 41.(a) členom tako, da razkrije vrsto uporabljenega modela tvegane vrednosti (npr. ali se model opira na simulacije iz Monte Carla), pojasnitev, kako model deluje, in glavne predpostavke (npr. obdobje posesti in stopnjo zaupanja). Podjetja lahko razkrijejo tudi obdobje opazovanja in uteži, ki so se uporabljale za opazovanja v tem obdobju, pojasnitev, kako se v izračunih obravnavajo opcije, in katere nestanovitnosti in korelacije (ali simulacije verjetnostnih distribucij iz Monte Carla) so bile uporabljene.

B21 Podjetje mora zagotoviti analize občutljivosti za svoje celotno poslovanje, lahko pa tudi zagotovi različne vrste analize občutljivosti za različne skupine finančnih instrumentov.

Tveganje spremembe obrestne mere

▼M53

B22 *Tveganje spremembe obrestne mere* izhaja iz obrestovanih finančnih instrumentov, pripoznanih v izkazu finančnega položaja (npr. pridobljeni ali izdani dolžniški instrumenti), ter iz nekaterih finančnih instrumentov, ki niso pripoznani v izkazu finančnega položaja (npr. nekatere obveze iz posojil).

▼B

Valutno tveganje

B23 *Valutno tveganje* (ali devizno tveganje) izhaja iz finančnih instrumentov, ki so denominirani v tuji valuti, tj. v valuti, ki ni funkcijska valuta, v kateri so merjeni. Za namen tega MSRP valutno tveganje ne izhaja iz finančnih instrumentov, ki so nedenarne postavke, ali iz finančnih instrumentov, ki so denominirani v funkcijski valuti.

B24 Analiza občutljivosti se razkrije za vsako valuto, do katere ima podjetje znatno izpostavljenost.

Tveganje spremembe drugih cen

B25 *Tveganje spremembe drugih cen* izhaja iz finančnih instrumentov zaradi sprememb, med drugim cen blaga ali cen lastniškega kapitala. Za zagotavljanje skladnosti s 40. členom, lahko podjetje razkrije učinke znižanja določenega borznega indeksa, cene blaga ali druge spremenljivke tveganja. Če na primer podjetje poda garancije za preostalo vrednost, ki so finančni instrumenti, podjetje razkrije povečanje ali zmanjšanje vrednosti sredstev, na katera se garancija nanaša.

B26 Dva primera finančnih instrumentov, ki povzročajo tveganje cene lastniškega kapitala, sta (a) delež lastniškega kapitala v drugem podjetju in (b) naložba v skrbniški sklad, ki ima na drugi strani naložbe v instrumente lastniškega kapitala. Drugi primeri vključujejo terminske pogodbe in opcije za nakup ali prodajo določenih količin instrumenta lastniškega kapitala ter zamenjave, ki so indeksirane na cene lastniškega kapitala. Na poštene vrednosti takih finančnih instrumentov vplivajo spremembe osnovnih instrumentov lastniškega kapitala.

▼M53

B27 V skladu s 40.(a) členom se občutljivost poslovnega izida (ki na primer izhaja iz instrumentov, merjenih po pošteni vrednosti prek poslovnega izida) razkrije ločeno od občutljivosti drugega vseobsegajočega donosa (ki na primer izhaja iz naložb v kapitalske instrumente, pri katerih se spremembe poštene vrednosti predstavijo v drugem vseobsegajočem donosu).

▼B

B28 Finančni instrumenti, ki jih podjetje razvrsti kot instrumente lastniškega kapitala, se ne merijo ponovno. Tveganje cene lastniškega kapitala teh instrumentov ne vpliva niti na poslovni izid niti na lastniški kapital. V skladu s tem ni zahtevana analiza občutljivosti.

▼M30

ODPRAVA PRIPOZNANJA (42.C–42.H ČLEN)

Nadaljnja udeležba (42.C člen)

B29 Ocena nadaljnje udeležbe v prenesenem finančnem sredstvu za namene zahtev po razkritju iz 42.E–42.H člena se izvede na ravni poročajočega podjetja. Če na primer odvisno podjetje na nepovezano tretjo stranko prenese finančno sredstvo, v katerem ima obvladujoče podjetje nadaljnjo udeležbo, odvisno podjetje udeležbe obvladujočega podjetja ne vključi v oceno, ali ima nadaljnjo udeležbo v prenesenem sredstvu, v svojih samostojnih računovodskih izkazih (tj. če je odvisno podjetje poročajoče podjetje). Vendar obvladujoče podjetje vključi svojo nadaljnjo udeležbo (ali udeležbo drugega člana skupine) v finančnem sredstvu, ki ga je preneslo njegovo odvisno podjetje, pri določanju, ali ima nadaljnjo udeležbo v prenesenem sredstvu, v svojih konsolidiranih računovodskih izkazih (tj. če je poročajoče podjetje skupina).

▼M48

B30 Podjetje nima nadaljnje udeležbe v prenesenem finančnem sredstvu, če kot dela prenosa ne zadrži nobene pogodbene pravice ali obveznosti iz prenesenega finančnega sredstva in ne pridobi nobene nove pogodbene pravice ali obveznosti v zvezi s prenesenim finančnim sredstvom. Podjetje nima nadaljnje udeležbe v prenesenem finančnem sredstvu, če nima deleža v prihodnji uspešnosti prenesenega finančnega sredstva in v nobenih okoliščinah nima odgovornosti za plačila v zvezi s prenesenim finančnim sredstvom v prihodnosti. Izraz „plačilo“ v tem kontekstu ne vključuje denarnih tokov prenesenega finančnega sredstva, ki jih podjetje zbere in jih je obvezano izplačati prevzemniku.

B30A Ko podjetje prenese finančno sredstvo, lahko zadrži pravico do upravljanja s finančnim sredstvom v zameno za plačilo provizije, ki je na primer vključena v pogodbo o upravljanju. Podjetje oceni pogodbo o upravljanju v skladu z navodili iz 42.C in B30. člena za odločitev o tem, ali ima podjetje zaradi pogodbe o upravljanju nadaljnjo udeležbo za namene zahtev po razkritju. Upravljavec bo na primer imel nadaljnjo udeležbo v prenesenem finančnem sredstvu za namene zahtev po razkritju, če je višina provizije za upravljanje odvisna od zneska ali časovnega razporeda denarnih tokov, prejetih iz prenesenega finančnega sredstva. Podobno bo upravljavec imel nadaljnjo udeležbo za namene zahtev po razkritju, če vnaprej določena provizija ne bi bila v celoti plačana zaradi neuspešnosti prenesenega finančnega sredstva. V teh primerih ima upravljavec delež v prihodnji uspešnosti prenesenega finančnega sredstva. Ta ocena ni odvisna od tega, ali se pričakuje, da bo prejeta provizija ustrezno nadomestilo podjetju za upravljanje.

▼M30

B31 Nadaljnja udeležba v prenesenem finančnem sredstvu je lahko posledica pogodbenih določb iz pogodbe o prenosu ali ločene pogodbe s prevzemnikom ali tretjo stranko, ki je vključena v zvezi s prenosom.

Prenesena finančna sredstva, za katera pripoznanje ni bilo v celoti odpravljeno

B32 V skladu z 42.D členom se razkritja zahtevajo, če del prenesenih finančnih sredstev ali vsa ta sredstva niso upravičena do odprave pripoznanja. Ta razkritja se zahtevajo na vsak datum poročanja, na katerega podjetje še naprej pripoznava prenesena finančna sredstva, ne glede na to, kdaj so bili prenosi izvedeni.

Vrste nadaljnje udeležbe (42.E–42.H člen)

B33 V skladu z 42.E–42.H členom se zahtevajo kvalitativna in kvantitativna razkritja za vsako vrsto nadaljnje udeležbe v finančnih sredstvih, za katera je bilo pripoznanje odpravljeno. Podjetje mora združiti svojo nadaljnjo udeležbo v vrste, ki predstavljajo izpostavljenost podjetja tveganju. Podjetje lahko na primer združi svojo nadaljnjo udeležbo glede na vrsto finančnega instrumenta (npr. jamstva ali nakupne opcije) ali vrsto prenosa (npr. odkup terjatev, listinjenje in posojanje vrednostnih papirjev).

▼M30

Analiza zapadlosti nediskontiranih denarnih odtokov za ponovni odkup prenesenih sredstev (42.E(e) člen)

B34 V skladu z 42.E(e) členom se od podjetja zahteva, da razkrije analizo zapadlosti nediskontiranih denarnih odtokov za ponovni odkup finančnih sredstev, za katera je bilo pripoznanje odpravljeno, ali drugih zneskov, ki se v zvezi s sredstvi, za katera je bilo pripoznanje odpravljeno, plačajo prevzemniku, s prikazom preostalih pogodbenih zapadlosti v zvezi z nadaljnjo udeležbo podjetja. Ta analiza loči denarne tokove, ki jih je treba plačati (npr. terminske pogodbe), denarne tokove, za katere se lahko od podjetja zahteva, da jih plača (npr. pisne prodajne opcije), in denarne tokove, za katere lahko podjetje izbere, da jih bo plačalo (npr. kupljene nakupne opcije).

B35 Podjetje mora pri pripravljanju analize zapadlosti iz 42.E(e) člena po lastni presoji določiti ustrezno število časovnih sklopov. Podjetje lahko na primer določi, da so ustrezni naslednji časovni sklopi zapadlosti:

(a) največ mesec dni;

(b) več kot en mesec in največ tri mesece;

(c) več kot tri mesece in največ šest mesecev;

(d) več kot šest mesecev in največ eno leto;

(e) več kot eno leto in največ tri leta;

(f) več kot tri leta in največ pet let; in

(g) več kot pet let.

B36 Če je na voljo več različnih zapadlosti, se denarni tokovi vključijo na podlagi prvega datuma, na katerega se lahko od podjetja zahteva, da plača, ali mu je dovoljeno, da plača.

Kvalitativne informacije (42.E(f) člen)

B37 Kvalitativne informacije iz 42E.(f) člena vključujejo opis finančnih sredstev, za katera je bilo pripoznanje odpravljeno, ter naravo in namen nadaljnje udeležbe, zadržane po prenosu teh sredstev. Vsebujejo tudi opis tveganj, katerim je izpostavljeno podjetje, vključno z:

(a) opisom, kako podjetje obvladuje tveganje, ki izhaja iz njegove nadaljnje udeležbe v finančnih sredstvih, za katera je bilo pripoznanje odpravljeno;

(b) pojasnilom, ali se od podjetja zahteva, da krije izgube pred drugimi strankami, ter razvrščanjem in zneski izgub, ki jih krijejo stranke, katerih delež v sredstvu je manjši od deleža podjetja (tj. njegove nadaljnje udeležbe v sredstvu);

(c) opis kakršnih koli sprožil, povezanih z obveznostmi zagotovitve finančne podpore ali ponovnega nakupa prenesenega finančnega sredstva.

▼M30

Dobiček ali izguba pri odpravi pripoznanja (42.G(a) člen)

B38 V skladu z 42.G(a) členom se od podjetja zahteva, da razkrije dobiček ali izgubo pri odpravi pripoznanja v zvezi s finančnimi sredstvi, v katerih ima podjetje nadaljnjo udeležbo. Podjetje mora razkriti, če je pri odpravi pripoznanja nastal dobiček ali izguba, ker so bile poštene vrednosti sestavin prej pripoznanega sredstva (tj. deleža v sredstvu, za katerega je bilo pripoznanje odpravljeno, in deleža, ki ga zadrži podjetje) drugačne od poštene vrednosti prej pripoznanega sredstva kot celote. V tem primeru mora podjetje razkriti tudi, ali so meritve poštene vrednosti vključevale velike vložke, ki niso temeljili na opazovanih tržnih podatkih, v skladu s 27.A členom.

Dodatne informacije (42.H člen)

B39 Razkritja iz 42.D–42.G člena morda niso zadostna za izpolnjevanje ciljev v zvezi z razkritjem iz 42.B člena. V tem primeru mora podjetje razkriti, ali so potrebne dodatne informacije za izpolnjevanje ciljev v zvezi z razkritjem. Podjetje se mora glede na okoliščine odločiti, koliko dodatnih informacij mora zagotoviti za izpolnjevanje potreb uporabnikov informacij in kolikšen poudarek mora nameniti različnim vidikom dodatnih informacij. Vzpostaviti je treba ravnovesje med obremenitvijo računovodskih izkazov s preveč podrobnimi podatki, ki kot taki ne pomagajo uporabnikom računovodskih izkazov, in prikrivanjem informacij zaradi preobsežnega združevanja.

▼M34

Pobotanje finančnih sredstev in finančnih obveznosti

(13.A–13.F člen)

Področje uporabe (13.A člen)

B40 Razkritja v 13.B–13.E členu so potrebna za vse pripoznane finančne instrumente, ki se pobotajo v skladu z 42. členom MRS 32. Finančni instrumenti poleg tega spadajo v področje uporabe zahtev po razkritju v 13.B–13.E členu, če so predmet izvršljive okvirne pogodbe o pobotu ali podobnega sporazuma, ki pokriva podobne finančne instrumente in transakcije, ne glede na to, ali se finančni instrumenti pobotajo v skladu z 42. členom MRS 32.

B41 Podobni sporazumi, navedeni v 13.A členu in B40. členu, vključujejo klirinške pogodbe za izpeljane finančne instrumente, globalne okvirne pogodbe o ponovnem odkupu, globalne okvirne pogodbe o posojilu vrednostnih papirjev ter katere koli povezane pravice do finančnega zavarovanja. Podobni finančni instrumenti in transakcije, navedeni v B40. členu, vključujejo izpeljane finančne instrumente, pogodbe o začasni prodaji/začasnem odkupu, izposojanje vrednostnih papirjev in pogodbe o posojilu vrednostnih papirjev. Primeri finančnih instrumentov, ki ne spadajo v področje uporabe 13.A člena, so posojila in vloge strank v isti instituciji (razen, če se pobotajo v izkazu finančnega položaja) ter finančni instrumenti, ki so izključno predmet pogodbe o zavarovanju.

Razkrivanje kvantitativnih informacij za pripoznana finančna sredstva in pripoznane finančne obveznosti, ki spadajo v področje uporabe 13.A člena (13.C člen)

B42 Finančni instrumenti, razkriti v skladu s 13.C členom, so lahko predmet različnih zahtev po merjenju (na primer, obveznost, povezana s pogodbo o ponovnem odkupu se lahko meri po odplačni vrednosti, medtem ko se izpeljan finančni instrument meri po pošteni vrednosti). Podjetje instrumente vključi po njihovi pripoznani vrednosti in opiše katere koli razlike v merjenju v povezanih razkritjih.

▼**M34**

Razkrivanje kosmatih zneskov pripoznanih finančnih sredstev in pripoznanih finančnih obveznosti, ki spadajo v področje uporabe 13.A člena (13.C(a) člen)

B43 Zneski, ki jih zahteva 13.C(a) člen, se nanašajo na pripoznane finančne instrumente, ki so pobotani v skladu z 42. členom MRS 32. Zneski, ki jih zahteva 13.C(a) člen, se nanašajo tudi na pripoznane finančne instrumente, ki so predmet izvršljive okvirne pogodbe o pobotu ali podobnega sporazuma, ne glede na to, ali izpolnjujejo kriterije za pobotanje. Razkritja, ki jih zahteva 13.C(a) člen, pa se ne nanašajo na katere koli zneske, pripoznane kot posledica pogodb o zavarovanju, ki ne izpolnjujejo kriterijev za pobotanje iz 42. člena MRS 32. Namesto tega se morajo takšni zneski razkriti v skladu s 13.C(d) členom.

Razkrivanje zneskov, ki se pobotajo v skladu s kriteriji iz 42. člena MRS 32 (13.C(b) člen)

B44 13.C(b) člen zahteva, da podjetja razkrijejo zneske, pobotane v skladu s kriteriji 42. člena MRS 32, ko določajo čiste zneske, predstavljene v izkazu finančnega položaja. Zneski pripoznanih finančnih sredstev kot tudi pripoznanih finančnih obveznosti, ki so pobotani v skladu z istim dogovorom, se razkrijejo v razkritjih za finančna sredstva in v razkritjih za finančne obveznosti. Vendar so razkriti zneski (na primer v tabeli) omejeni na zneske, ki so predmet pobota. Na primer, podjetje ima morda pripoznano izpeljano sredstvo in pripoznano izpeljano obveznost, ki izpolnjujeta kriterije za pobotanje iz 42. člena MRS 32. Če je kosmati znesek izpeljanega sredstva večji od kosmatega zneska izpeljane obveznosti, bo tabela z razkritji finančnih sredstev vsebovala celoten znesek izpeljanega sredstva (v skladu s 13.C(a) členom) in celoten znesek izpeljane obveznosti (v skladu s 13.C(b) členom). Vendar, medtem ko bo tabela z razkritji finančnih obveznosti vsebovala celoten znesek izpeljane obveznosti (v skladu s 13.C(a) členom), bo vsebovala samo znesek izpeljanega sredstva (v skladu s 13.C(b) členom), ki je enak znesku izpeljane obveznosti.

Razkrivanje čistih zneskov, ki so predstavljeni v izkazu finančnega položaja (13.C(c) člen)

B45 Če ima podjetje instrumente, ki ustrezajo področju uporabe teh razkritij (kot je določeno v 13.A členu), vendar ne izpolnjujejo kriterijev za pobotanje iz 42. člena MRS 32, bi bili zneski, katerih razkritje zahteva 13.C(c) člen, enaki zneskom, katerih razkritje zahteva 13.C(a) člen.

B46 Zneski, katerih razkritje zahteva 13.C(c) člen, morajo biti usklajeni z zneski v posameznih vrstičnih postavkah, predstavljenimi v izkazu finančnega položaja. Na primer, če podjetje ugotovi, da združevanje ali razdruževanje zneskov v posameznih vrstičnih postavkah računovodskega izkaza zagotavlja bolj relevantne informacije, mora združene ali razdružene zneske, razkrite v 13.C(c) členu, uskladiti z zneski v posameznih vrstičnih postavkah, predstavljenimi v izkazu finančnega položaja.

▼**M34**

Razkrivanje zneskov, ki so predmet izvršljive okvirne pogodbe o pobotu ali podobnega sporazuma, ki sicer niso vključeni v 13.C(b) člen (13.C(d) člen)

B47 13.C(d) člen zahteva, da podjetja razkrijejo zneske, ki so predmet izvršljive okvirne pogodbe o pobotu ali podobnega sporazuma, ki sicer niso vključeni v 13.C(b) člen. 13.C(d)(i) člen se nanaša na zneske, povezane s pripoznanimi finančnimi instrumenti, ki ne izpolnjujejo nekaterih ali vseh kriterijev za pobotanje v 42. členu MRS 32 (na primer trenutne pravice do pobota, ki ne izpolnjujejo kriterijev v 42.(b) členu MRS 32, ali pogojne pravice do pobota, ki jih je mogoče uveljaviti in izvršiti samo v primeru neplačila ali v samo primeru insolventnosti ali stečaja katere od nasprotnih strank).

B48 13.C(d)(ii) člen se nanaša na zneske, povezane s finančnim zavarovanjem, vključno z zavarovanjem z denarnimi sredstvi, tako prejetim kot zastavljenim. Podjetje razkrije pošteno vrednost tistih finančnih instrumentov, ki so bili zastavljeni ali prejeti kot zavarovanje. Zneski, razkriti v skladu s 13.C(d)(ii) členom, se morajo nanašati na dejansko prejeto ali zastavljeno zavarovanje in ne na katere koli izhajajoče obveznosti ali terjatve, pripoznane za vračilo prejetega ali ponovni prejem zastavljenega zavarovanja.

Omejitve glede zneskov, razkritih v 13.C(d) členu (13.D člen)

B49 Pri razkrivanju zneskov v skladu s 13.C(d) členom mora podjetje upoštevati učinke prekomernega zavarovanja s finančnim instrumentom. To stori tako, da najprej odšteje zneske, razkrite v skladu s 13.C(d)(i) členom, od zneska, razkritega v skladu s 13.C(c) členom. Podjetje nato omeji zneske, razkrite v skladu s 13.C(d)(ii) členom na preostali znesek v 13.C(c) členu za zadevni finančni instrument. Vendar, če se pravice do zavarovanja lahko uveljavijo za vse finančne instrumente, se takšne pravice lahko vključijo v razkritje v skladu s 13.D členom.

Opis pravic do pobota, ki so predmet izvršljive okvirne pogodbe o pobotu ali podobnega sporazuma (13.E člen)

B50 Podjetje opiše vrste pravic do pobota in podobne dogovore, razkrite v skladu s 13.C(d) členom, vključno z naravo takšnih pravic. Na primer, podjetje opiše svoje pogojne pravice. Za instrumente, ki so predmet pravic do pobota, ki niso pogojene s prihodnjim dogodkom, vendar pa ne izpolnjujejo kriterija iz 42. člena MRS 32, podjetje opiše razlog(e), zakaj kriteriji niso izpolnjeni. Za katero koli prejeto ali zastavljeno finančno zavarovanje podjetje opiše pogoje pogodbe o zavarovanju (na primer, kadar je zavarovanje omejeno).

Razkrivanje glede na vrsto finančnega instrumenta ali glede na nasprotno stranko

B51 Kvantitativna razkritja, ki jih zahteva 13.C(a)–(e) člen, se lahko razdelijo v skupine glede na vrsto finančnega instrumenta ali transakcije (na primer izpeljani finančni instrumenti, pogodbe o začasni prodaji/začasnem odkupu ali pogodbe o izposojanju in pogodbe o posojanju vrednostnih papirjev).

▼**M34**

B52 Druga možnost je, da podjetje kvantitativna razkritja, ki jih zahteva 13.C(a)–(c) člen, razdeli v skupine glede na vrsto finančnega instrumenta, kvantitativna razkritja, ki jih zahteva 13.C(c)–(e) člen, pa glede na nasprotno stranko. Če podjetje pripravi zahtevane informacije glede na nasprotno stranko, mu nasprotnih strank ni potrebno identificirati z imenom. Vendar pa mora oznaka nasprotnih strank (nasprotna stranka A, nasprotna stranka B, nasprotna stranka C itd.) ostati enaka v vsakem predstavljenem letu, tako da se ohrani primerljivost. Upoštevajo se kvalitativna razkritja, tako da se lahko podajo nadaljnje informacije o vrstah nasprotnih strank. Kadar razkritje zneskov v skladu s 13.C(c)–(e) členom zagotovi nasprotna stranka, se zneski, ki so posamično pomembni glede na celoten znesek nasprotne stranke, razkrijejo ločeno, preostali posamično nepomembni zneski nasprotne stranke pa se združijo v eno vrstično postavko.

Drugo

B53 Specifična razkritja, ki jih zahtevajo 13.C–13.E člen, predstavljajo minimalne zahteve. Da bi bil dosežen cilj iz 13.B člena, jih bo morda podjetje moralo dopolniti z dodatnimi (kvalitativnimi) razkritji, odvisno od pogojev izvršljivih okvirnih pogodb o pobotu ali podobnih sporazumov, vključno z naravo pravic do pobota, in njihovega vpliva na finančni položaj podjetja.

▼B

MEDNARODNI STANDARD RAČUNOVODSKEGA POROČANJA 8

Poslovni segmenti

KLJUČNO NAČELO

1 Podjetje razkrije informacije, ki omogočajo uporabnikom njegovih računovodskih izkazov, da ocenijo naravo in finančne učinke poslovnih dejavnosti, s katerimi se podjetje ukvarja, ter gospodarsko okolje, v katerem posluje.

PODROČJE UPORABE

2 Ta MSRP se uporablja za:

(a) ločene ali posamezne računovodske izkaze podjetja:

(i) s katere dolžniškimi ali kapitalskimi instrumenti se trguje na javnem trgu (domača ali tuja borza ali zunajborzni trg, vključno z lokalnimi in regionalnimi trgi), ali

(ii) ki je svoje računovodske izkaze predložilo, ali je v postopku predložitve, komisiji za vrednostne papirje ali drugi upravni organizaciji z namenom izdaje katere koli skupine instrumentov na javnem trgu, ter

(b) konsolidirane računovodske izkaze skupine z matičnim podjetjem:

(i) s katere dolžniškimi ali kapitalskimi instrumenti se trguje na javnem trgu (domača ali tuja borza ali zunajborzni trg, vključno z lokalnimi in regionalnimi trgi), ali

(ii) ki je svoje konsolidirane računovodske izkaze predložila, ali so v postopku predložitve, komisiji za vrednostne papirje ali drugi upravni organizaciji z namenom izdaje katere koli skupine instrumentov na javnem trgu.

3 Če se od podjetja ne zahteva uporaba tega MSRP in se podjetje odloči, da bo razkrilo podatke o segmentih, ki niso skladni s tem MSRP, teh podatkov ne sme opisati kot podatke o segmentih.

4 Če računovodsko poročilo vsebuje tako konsolidirane računovodske izkaze obvladujočega podjetja v skladu s tem MSRP kot tudi ločene računovodske izkaze obvladujočega podjetja, je treba informacije po segmentih predstaviti samo v konsolidiranih računovodskih izkazih.

POSLOVNI SEGMENTI

5 Poslovni segment je sestavni del podjetja:

(a) ki opravlja poslovne dejavnosti, iz naslova katerih dobiva prihodke in s katerimi ima stroške (vključno s prihodki in stroški, ki se nanašajo na transakcije z drugimi sestavnimi deli istega podjetja),

(b) katerega poslovne rezultate redno pregleduje vodstveni delavec, ki sprejema odločitve, da lahko na njihovi podlagi sprejema odločitve o virih, ki jih je treba razporediti v določen segment, in ocenjuje uspešnost poslovanja podjetja, ter

▼B

(c) za katerega so na voljo ločeni finančni podatki.

Poslovni segment lahko vključuje poslovne dejavnosti, za katere šele namerava pridobiti prihodke, na primer, zagonsko poslovanje je lahko poslovni segment preden prinese kakršne koli prihodke.

6 Ni pa nujno, da je vsak del podjetja poslovni segment ali del poslovnega segmenta. Tako na primer sedež podjetja ali nekateri finančni oddelki, ki nimajo prihodkov oziroma imajo prihodke samo v izrednih primerih zaradi dejavnosti podjetja, niso poslovni segmenti. Za potrebe tega MSRP načrti pozaposlitvenih zaslužkov podjetja niso poslovni segmenti.

7 Izraz „vodstveni delavec, ki sprejema odločitve“ določa funkcijo, za katero ni nujno, da jo opravlja vodstveni delavec s posebnim nazivom. Njegova funkcija je, da razporeja vire in ocenjuje uspešnost poslovanja poslovnih segmentov podjetja. Vodstveni delavec podjetja, ki sprejema odločitve, je običajno glavni izvršni direktor ali glavni poslovodja, lahko pa je to tudi skupina izvršnih direktorjev ali drugih.

8 Za številna podjetja tri značilnosti poslovnih segmentov, navedene v 5. členu, jasno določajo njihove poslovne segmente. Vendar pa lahko podjetje pripravi poročila, v katerih so njegove poslovne dejavnosti predstavljene na različne načine. Če vodstveni delavec, ki sprejema odločitve, uporablja več kot en nabor informacij po segmentih, lahko drugi dejavniki kažejo na en sam nabor sestavnih delov, ki predstavljajo poslovne segmente podjetja, vključno z naravo poslovnih dejavnosti posameznega sestavnega dela, obstojem vodstvenih delavcev, ki so zanje odgovorni, in informacijami, predstavljenimi članom uprave.

9 Na splošno ima vsak poslovni segment svojega vodjo, ki je neposredno odgovoren vodstvenemu delavcu, ki sprejema odločitve, in z njim vzdržuje redne stike ter se z njim pogovarja o poslovnih dejavnostih, finančnih rezultatih, napovedih ali načrtih za posamezen segment. Izraz „poslovodja odseka“ določa funkcijo, za katero ni nujno, da jo opravlja vodstveni delavec s posebnim nazivom. Vodstveni delavec, ki sprejema odločitve, je lahko tudi poslovodja odseka za določene poslovne segmente. En vodstveni delavec je lahko poslovodja več kot enega poslovnega segmenta. Če značilnosti, navedene v 5. členu, veljajo za več kot en niz sestavnih delov organizacije, vendar pa obstaja samo en niz, za katerega so odgovorni vodje segmenta, potem ta niz sestavnih delov predstavlja poslovne segmente.

10 Značilnosti iz 5. člena lahko veljajo za dva ali več prekrivajočih se nizov sestavnih delov, za katere so odgovorni vodje. To strukturo včasih imenujemo matrična oblika organizacije. Tako so na primer v nekaterih podjetjih nekateri vodje odgovorni za različne izdelke in storitve po vsem svetu, medtem ko so drugi vodje odgovorni za posebna geografska območja. Vodstveni delavec, ki sprejema odločitve, redno pregleduje poslovne rezultate obeh nizov sestavnih delov, finančne informacije pa so na voljo za oba. V takšnem primeru podjetje ob upoštevanju ključnih načel določi, kateri niz sestavnih delov predstavlja poslovne segmente.

▼B

SEGMENTI POROČANJA

11 Podjetje ločeno sporoča informacije o posameznih poslovnih segmentih:

(a) ki so bili določeni v skladu s 5.–10. členom ali so rezultat agregacije dveh ali več teh segmentov v skladu z 12. členom, ter

(b) ki presegajo kvantitativni prag, določen v 13. členu.

V 14.–19. členu so določeni drugi primeri, v katerih se ločeno sporočajo informacije o poslovnem segmentu.

Kriteriji agregiranja

12 Poslovni segmenti s podobnimi ekonomskimi značilnostmi pogosto izkazujejo podobno dolgoročno finančno uspešnost. Tako se na primer za dva poslovna segmenta s podobnimi značilnostmi pričakujejo podobne povprečne dolgoročne kosmate dobičke iz prodaje. Dva ali več poslovnih segmentov je mogoče združiti v en sam poslovni segment, če je taka agregacija skladna s ključnimi načeli tega MSRP, če imajo segmenti podobne ekonomske značilnosti in če so si segmenti podobni iz vseh naslednjih vidikov:

(a) narava izdelkov in storitev,

(b) narava proizvodnih postopkov,

(c) vrsta ali skupina odjemalcev njihovih izdelkov in storitev,

(d) metode, uporabljene pri distribuciji njihovih izdelkov in izvajanju storitev, ter

(e) po potrebi narava zakonodajnega okolja, na primer v bančništvu, zavarovalništvu ali javnih službah.

Kvantitativni prag

13 Podjetje ločeno sporoča informacije o posameznih poslovnih segmentih, ki izpolnjujejo katero koli od naslednjih kvantitativnih pragih:

(a) Njegovi izkazani prihodki od prodaje zunanjim odjemalcem in od poslov z drugimi segmenti znašajo 10 % ali več celotnih prihodkov, zunanjih in notranjih, vseh poslovnih segmentov.

(b) Absolutni znesek izkazanega poslovnega izida je najmanj 10 % višji od naslednjih absolutnih vrednosti: (i) sestavljeni izkazani dobiček vseh poslovnih segmentov, ki niso izkazali izgube in (ii) sestavljena izkazana izguba vseh poslovnih segmentov, ki so izkazali izgubo.

(c) Njegova sredstva znašajo 10 % ali več celotnih sredstev vseh poslovnih segmentov.

▼B

Poslovni segmenti, ki ne dosegajo nobenega kvantitativnega praga, se štejejo za segmente, o katerih se poroča in ki so izkazani ločeno, če poslovodstvo meni, da so informacije o segmentih koristne za uporabnike računovodskih izkazov.

14 Podjetje lahko združi informacije o poslovnih segmentih, ki ne dosegajo kvantitativnih pragov, z informacijami o drugih poslovnih segmentih, ki ne dosegajo kvantitativnih pragov, za oblikovanje segmenta, o katerem je treba poročati, samo v primeru, da imajo poslovni segmenti podobne ekonomske značilnosti in imajo skupnih večino kriterijev agregiranja, navedenih v 12. členu.

15 Če znaša celotni zunanji prihodek, ki ga izkažejo segmenti poročanja, manj kot 75 % celotnih prihodkov podjetja, se kot segmente poročanja določi dodatne poslovne segmente (tudi če ne dosegajo meje 10 % v skladu s 13. členom), dokler ni najmanj 75 % celotnih prihodkov podjetja vključenih v segmente poročanja.

16 Informacije o drugih poslovnih dejavnostih in poslovnih segmentih, o katerih se ne poroča, se združijo in razkrijejo v kategoriji „vsi ostali segmenti“, ki je ločena od ostalih usklajevalnih postavk, ki se zahtevajo v skladu z 28. členom. Navedeni morajo biti tudi viri prihodkov, vključenih pod postavko „vsi ostali segmenti“.

17 Če poslovodstvo podjetja meni, da je poslovni segment, ki je bil v prejšnjem obdobju opredeljen kot segment poročanja, še vedno pomemben, se v obravnavanem obdobju informacije o tem segmentu še vedno sporočajo ločeno, čeprav ne izpolnjuje več meril poročanja v skladu s 13. členom.

18 Če se poslovni segment v obravnavanem obdobju opredeli kot segment poročanja, ker zadošča ustreznim kvantitativnim pragom, je treba njegove podatke za prejšnje obdobje, predstavljene v primerjalne namene, na novo formulirati, da je novi segment poročanja, prikazan kot ločen segment, čeprav v prejšnjem obdobju ni izpolnjeval meril poročanja v skladu s 13. členom, razen če zahtevane informacije niso na voljo in bi bili stroški njihovega pridobivanja previsoki.

19 V nekaterih primerih obstaja praktična omejitev števila segmentov poročanja, ki jih podjetje izkazuje ločeno; to omejitev je treba upoštevati, da ne bi informacije postale preveč podrobne. Čeprav ni določena natančna omejitev, bi moralo podjetje razmisliti, ali je že doseglo praktično omejitev, ko se število segmentov, o katerih se poroča, poveča nad deset, v skladu s 13.–18. členom.

RAZKRITJE

20 Podjetje razkrije informacije, ki omogočajo uporabnikom njegovih računovodskih izkazov, da ocenijo naravo in finančne učinke poslovnih dejavnosti, s katerimi se podjetje ukvarja, ter gospodarsko okolje, v katerem posluje.

21 Za upoštevanje načela iz 20. člena podjetje razkrije naslednje informacije za vsako obdobje, za katero je predstavljen ►M5 izkaz vseobsegajočega donosa ◄:

(a) splošne informacije, kot so opisane v 22. členu,

▼B

(b) informacije o poslovnemu izidu segmenta poročanja, vključno z določenimi prihodki in odhodki, vključenimi v poslovnem izidu segmenta, o katerem se poroča, sredstvi segmenta, obveznostmi segmenta in podlagi za merjenje, kot je opisana v 23.–27. členu, ter

(c) uskladitve celotnih prihodkov segmenta, poslovnega izida segmenta, o katerem se poroča, sredstva segmenta, obveznosti segmenta in druge pomembne postavke segmenta z ustreznimi zneski podjetja, kot so opisani v 28. členu.

▼M5

Usklajevanje zneskov v izkazu finančnega položaja za odseke poročanja z zneski izkaza finančnega položaja podjetja je potrebno za vsak datum predstavitve izkaza finančnega položaja. Informacije za prejšnja obdobja se morajo na novo formulirati, kot je opisano v 29. in 30. členu.

▼B

Splošne informacije

▼M43

22 Podjetje mora razkriti naslednje splošne informacije:

(a) dejavnike, uporabljene za določitev odsekov podjetja, o katerih se poroča, vključno s podlago organizacije (na primer, ali se je vodstvo odločilo organizirati podjetje na podlagi razlik med izdelki in storitvami, geografskih območij, zakonodajnih okolij ali kombinacije dejavnikov in ali so bili poslovni odseki združeni);

(aa) presoje, ki jih poda poslovodstvo, z uporabo kriterijev združevanja, navedenih v 12. členu. To vključuje kratek opis poslovnih odsekov, ki so bili združeni na ta način, in gospodarskih kazalcev, ki so bili ocenjeni z ugotavljanjem, da imajo združeni poslovni odseki podobne gospodarske značilnosti; in

(b) vrste izdelkov in storitev, s katerimi odsek, o katerem se poroča, pridobiva prihodke.

▼B

Informacije o poslovnem izidu, sredstvih in obveznostih

▼M22

23 Podjetje poroča o merilu poslovnega izida za vsak posamezni odsek poročanja. Podjetje poroča o merilu bilančne vsote in obveznosti za vsak posamezni odsek poročanja, če se takšni zneski redno sporočajo vodstvenemu delavcu, ki sprejema poslovne odločitve. Podjetje prav tako poroča o naslednjih informacijah o vsakem odseku poročanja, če so določeni zneski vključeni v merilo poslovnega izida odseka, ki ga pregleda vodstveni delavec, zadolžen za sprejemanje poslovnih odločitev, ali se tudi sicer redno sporočajo vodstvenemu delavcu, ki sprejema poslovne odločitve, tudi če niso vključene v merilo poslovnega izida odseka:

(a) o prihodkih od zunanjih odjemalcev,

▼B

(b) o prihodkih od transakcij z drugimi poslovnimi segmenti istega podjetja,

(c) o obrestnih prihodkih,

(d) o obrestnih odhodkih,

▼B

(e) o depreciaciji in amortizaciji,

▼M5

(f) bistvene postavke prihodkov in odhodkov, razkrite v skladu s 97. členom MRS 1 *Predstavljanje računovodskih izkazov* (kakor je bil popravljen 2007),

▼B

(g) o deležu podjetja v poslovnem izidu pridruženih podjetij in skupnih vlaganjih, obračunanem z uporabo kapitalske metode,

(h) o odhodkih iz obdavčitve dobička, ter

(i) o materialnih nedenarnih postavk, razen depreciacije in amortizacije.

Podjetje poroča o obrestnih prihodkih ločeno od obrestnih odhodkov za vsak segment poročanja, razen kadar večina prihodkov segmenta prihaja iz naslova obresti in se vodstveni delavec, ki sprejema odločitve, pri ocenjevanju uspešnosti poslovanja segmenta in sprejemanju odločitev o razporejanju virov v ta segment zanaša predvsem na čiste obrestne prihodke. V takšnem primeru lahko podjetje poroča o čistih obrestnih prihodkih segmenta brez obrestnih odhodkov in to dejstvo tudi razkrije.

▼M31

24 Podjetje razkrije naslednje informacije za vsak poslovni odsek, o katerem se poroča, če so določeni zneski vključeni v merilo sredstev odseka, ki ga pregleda vodstveni delavec, ki sprejema poslovne odločitve, tudi če niso vključene v merilo sredstev odseka:

▼B

(a) znesek naložb v pridruženih podjetjih in skupnih vlaganjih, obračunanih z uporabo kapitalske metode, ter

▼M31

(b) zneske dodatkov k negibljivim sredstvom ([1]), ki niso finančni instrumenti, odložene terjatve za davek, čista sredstva določenega zaslužka (glejte MRS 19 *Zaslužki zaposlencev)* ter pravice iz naslova zavarovalnih pogodb.

▼B

MERITEV

25 Znesek posamezne postavke segmenta, o kateri se poroča, je merilo, ki se poroča vodstvenemu delavcu, ki sprejema odločitve, za namene sprejemanja poslovnih odločitev o razporejanju virov po segmentih in ocenjevanju njihove uspešnosti poslovanja. Prilagoditve in izključitve, opravljene pri pripravi računovodskih izkazov in alokaciji prihodkov, stroškov in dobičkov ali izgub, so vključene v določanje poslovnega izida segmenta, o katerem se poroča, samo če so vključene v meritev poslovnega izida segmenta, ki jo uporablja vodstveni delavec, ki sprejema odločitve. Tako se za tak segment poroča samo o tistih sredstvih in obveznostih, ki so vključene v meritve sredstev segmenta in obveznosti segmenta, ki jih uporablja vodstveni delavec, ki sprejema odločitve. Če so zneski pripisani poslovnemu izidu oziroma sredstvom ali obveznostim segmenta, o katerem se poroča, bodo ti zneski razporejeni na razumni podlagi.

([1]) Za sredstva, razvrščena na podlagi predstavitve likvidnosti, so nekratkoročna sredstva tista, ki vključujejo zneske, za katere se pričakuje, da bodo poravnani kasneje kot v dvanajstih mesecih ►M5 po poročevalskem obdobju ◄.

▼B

26 Če vodstveni delavec, ki sprejema odločitve, za ocenjevanje uspešnosti poslovanja segmenta in odločanje o razporeditvi virov uporablja samo eno meritev poslovnega izida, sredstev in obveznosti segmenta, je treba o poslovnemu izidu segmenta, sredstvih ali obveznostih poročati v skladu s to meritvijo. Če vodstveni delavec, ki sprejema odločitve, za ocenjevanje uspešnosti poslovanja odseka in odločanje o razporeditvi virov uporablja več kot eno meritev, je treba o poslovnemu izidu odseka, sredstvih ali obveznostih poročati v skladu s tistimi meritvami, za katere vodstvo meni, da so določene v skladu z načeli merjenja, ki so najbolj skladna s tistimi, ki se uporabljajo za merjenje ustreznih zneskov v računovodskih izkazih podjetja.

27 Podjetje mora zagotoviti pojasnilo meritev, ki jih uporablja za merjenje poslovnega izida, sredstev in obveznosti za vsak posamezen odsek, o katerem se poroča. Podjetje mora razkriti najmanj naslednje podatke:

(a) osnovo za obračunavanje kakršnih koli transakcij med odseki, o katerih se poroča.

(b) naravo razlik med meritvami poslovnega izida segmentov poročanja in poslovnega izida podjetja pred odhodki iz naslova prihodkov ali odhodkov iz obdavčitve dobička ali prihodka in ustavljenega poslovanja (če to ni jasno razvidno iz uskladitev, opisanih v 28. členu). Te razlike vključujejo računovodske usmeritve in politike alokacije centralnih stroškov, ki so nujno potrebne za razumevanje informacij odseka, o katerem se poroča.

(c) naravo razlik med meritvami sredstev odsekov, o katerih se poroča, in sredstev podjetja (če to ni jasno razvidno iz uskladitev, opisanih v 28. členu). Te razlike vključujejo računovodske usmeritve in politike alokacije skupno uporabljenih sredstev, ki so nujno potrebne za razumevanje informacij odseka, o katerem se poroča.

(d) naravo razlik med meritvami obveznosti odsekov, o katerih se poroča, in obveznostmi podjetja (če to ni jasno razvidno iz uskladitev, opisanih v 28. členu). Te razlike vključujejo računovodske usmeritve in politike alokacije skupno uporabljenih obveznosti, ki so nujno potrebne za razumevanje informacij odseka, o katerem se poroča.

(e) naravo kakršnih koli sprememb iz predhodnih obdobij v metodah merjenja, ki se uporabljajo za določanje poslovnega izida odseka, o katerem se poroča, ter učinka, če obstaja, na te spremembe v meritvi poslovnega izida odseka.

(f) naravo in učinek morebitnih asimetričnih alokacij v odseke, o katerih se poroča. Podjetje lahko na primer razporedi stroške amortizacije na odsek, ne da bi na ta odsek razporedil povezana amortizacijska sredstva.

Uskladitve

▼M43

28 Podjetje mora zagotoviti uskladitev vseh naslednjih postavk:

▼B

(a) celotnih prihodkov odseka, o katerem se poroča, s prihodki podjetja.

▼B

(b) celotnih meritev poslovnega izida odseka, o katerem se poroča, s poslovnim izidom podjetja pred stroški obdavčitve (davčni prihodki) in ustavljenim poslovanjem. Če pa podjetje na odseke, o katerih se poroča, razporedi postavke, kot so davčni stroški (davčni prihodki), lahko podjetje uskladi celoten znesek meritev poslovnega izida odseka s poslovnim izidom podjetja po teh postavkah.

▼M43

(c) celotnih sredstev odseka, o katerem se poroča, glede na sredstva podjetja, če se o sredstvih odseka poroča v skladu s 23. členom.

▼B

(d) celotnih obveznosti odseka, o katerem se poroča, z obveznostmi podjetja, če se o obveznostih odseka poroča v skladu s 23. členom.

(e) celotnih zneskov odseka, o katerem se poroča, za vse ostale pomembne informacije, ki so razkrite v ustreznih zneskih podjetja.

Vse pomembne usklajevalne postavke morajo biti določene in opisane ločeno. Na primer, znesek posamezne prilagoditve, ki je potrebna za uskladitev poslovnega izida odseka, o katerem se poroča, s poslovnim izidom podjetja, ki izhaja iz različnih računovodskih usmeritev, je treba določiti in opisati ločeno.

Preoblikovanje predhodno izkazanih informacij

29 Če podjetje spremeni strukturo svoje notranje organizacije na način, zaradi katerega se spremeni sestava odsekov, o katerih se poroča, je treba ustrezne informacije za pretekla obdobja, vključno z vmesnimi obdobji, prevrednotiti, razen če zahtevane informacije niso na voljo ali če bi bili stroški njihovega pridobivanja previsoki. Določitev, da zahtevane informacije niso na voljo ali da bi bili stroški njihovega pridobivanja previsoki, je treba opraviti za vsako posamezno postavko razkritja. Po spremembi v sestavi odsekov, o katerih se poroča, mora podjetje razkriti, ali je prevrednotilo ustrezne postavke informacij po odsekih za predhodna obdobja.

30 Če je podjetje spremenilo strukturo svoje notranje organizacije na način, zaradi katerega se spremeni sestava odsekov, o katerih se poroča, in če se informacije po odsekih za pretekla obdobja, vključno z vmesnimi obdobji, ne prevrednotijo, tako da odražajo spremembo, mora podjetje v letu, ki sledi spremembi, razkriti informacije po odsekih za tekoče obdobje tako po starih kot tudi po novih načelih delitve na odseke, razen če zahtevane informacije niso na voljo ali če bi bili stroški njihovega pridobivanja previsoki.

RAZKRITJA NA OBMOČJU CELOTNEGA PODJETJA

31 32.–34. člen velja za vsa podjetja, ki so predmet tega MSRP, vključno s tistimi podjetji, ki imajo en sam odsek, o katerem se poroča. Poslovne dejavnosti nekaterih podjetij niso organizirane na podlagi razlik v povezanih izdelkih in storitvah ali razlik v geografskih območjih poslovanja. Odseki takšnega podjetja, o katerih se poroča, lahko poročajo o prihodkih iz širokega obsega v glavnem različnih izdelkov in storitev ali pa več kot en odsek, o katerem se poroča,

▼B

zagotavlja v glavnem enake izdelke in storitve. Podobno imajo lahko odseki takšnega podjetja, o katerih se poroča, sredstva v različnih geografskih območjih in poročajo o prihodkih od strank na različnih geografskih območjih ali pa več kot en odsek, o katerem se poroča, deluje na istem geografskem območju. Informacije, ki se zahtevajo v skladu z 32.–34. členom, je treba sporočiti samo, če niso posredovane kot del informacij odseka, o katerem se poroča, kot to zahteva ta MSRP.

Informacije o izdelkih in storitvah

32 Podjetje mora poročati o prihodkih zunanjih strank za vsak izdelek in storitev ali vsako skupino podobnih izdelkov in storitev, razen če zahtevane informacije niso na voljo ali če bi bili stroški njihovega pridobivanja previsoki, pri čemer pa mora to dejstvo razkriti. Zneski prihodkov, o katerih se poroča, morajo temeljiti na finančnih podatkih, ki se uporabljajo za izdelavo računovodskih izkazov podjetja.

Informacije o geografskih območjih

33 Podjetje mora poročati o naslednjih geografskih informacijah, razen če zahtevane informacije niso na voljo ali če bi bili stroški njihovega pridobivanja previsoki:

(a) prihodki zunanjih strank, (i) ki jih je moč pripisati domicilni državi podjetja in (ii) ki jih je moč pripisati vsem tujim državam skupaj, od katerih podjetje prejema prihodke. Če so prihodki zunanjih strank, ki jih je moč pripisati posamezni tuji državi, pomembni, morajo biti ti prihodki razkriti ločeno. Podjetje mora razkriti osnovo za razporejanje prihodkov zunanjih strank na posamezne države.

(b) dolgoročna sredstva ([1]), ki niso finančni instrumenti, odložene terjatve za davek, pozaposlitveni zaslužki in pravice iz naslova zavarovalnih pogodb (i) v domicilni državi podjetja in (ii) v vseh tujih državah skupaj, v katerih ima podjetje sredstva. Če so sredstva v posamezni tuji državi pomembna, morajo biti ta sredstva razkrita ločeno.

Zneski, o katerih se poroča, morajo temeljiti na finančnih podatkih, ki se uporabljajo za izdelavo računovodskih izkazov podjetja. Če zahtevane informacije niso na voljo ali če bi bili stroški njihovega pridobivanja previsoki, je treba to dejstvo razkriti. Podjetje lahko poleg informacij, ki se zahtevajo na podlagi tega člena, zagotovi tudi vmesne vsote geografskih podatkov o skupinah držav.

([1]) Za sredstva, razvrščena na podlagi predstavitve likvidnosti, so nekratkoročna sredstva tista, ki vključujejo zneske, za katere se pričakuje, da bodo poravnani kasneje kot v dvanajstih mesecih ►M5 po poročevalskem obdobju. ◄

▼B

Informacije o pomembnejših strankah

▼M26

34 Podjetje mora zagotoviti informacije o obsegu zanašanja na pomembnejše stranke. Če prihodki iz transakcij z eno samo zunanjo stranko znašajo najmanj 10 % prihodkov podjetja, potem mora podjetje razkriti to dejstvo, celotni znesek prihodkov od posamezne stranke in identiteto odseka ali odsekov, ki poročajo o prihodkih. Podjetju ni treba razkriti identitete pomembnejše stranke ali zneska prihodkov od te stranke, o katerih poroča vsak posamezen odsek. Za namene tega MSRP mora skupina podjetij, za katero podjetje, ki poroča, ve, da je pod skupnim nadzorom, šteti kot ena sama stranka,. Vendar je za oceno, ali se kot~~eno samo stranko pa je treba šteti tudi vlado~~ena sama stranka štejejo tudi vlada (~~nacionalna, državna, provincialna, teritorialna, lokalna ali tuja~~vključno z vladnimi agencijami in podobnimi lokalnimi, nacionalnimi ali mednarodnimi organi) in podjetja, za katera podjetje, ki poroča, ve, da so pod nadzorom te vlade., potrebna presoja. Pri tem ocenjevanju mora poročajoče podjetje upoštevati obseg gospodarskega povezovanja med temi podjetji.

▼B

PREHOD IN DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

35 Podjetje mora uporabljati ta MSRP za letna računovodska poročila za obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2009 ali kasneje. Njegova uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporablja ta MSRP v računovodskih poročilih za obdobja, ki se začnejo pred 1. januarjem 2009, mora to razkriti.

▼M22

35A *Izboljšave MSRP*, izdane aprila 2009, so spremenile 23. člen. Podjetje mora uporabljati navedeno spremembo za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2010 ali pozneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporabi to spremembo za zgodnejše obdobje, mora to razkriti.

36 Informacije po odsekih za predhodna leta, ki so izkazane kot primerjalne informacije za začetno leto uporabe (vključno z uporabo spremembe 23. člena, opravljene aprila 2009), je treba prilagoditi tako, da so skladne z zahtevami tega MSRP, razen če zahtevane informacije niso na voljo ali če bi bili stroški njihovega pridobivanja previsoki.

▼M5

36A MRS 1 (kakor je bil popravljen 2007) je spremenil terminologijo, ki se uporablja v celotnih MSRP. Poleg tega je spremenil 23.(f) člen. Podjetje mora uporabljati te spremembe za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2009 ali pozneje. Če podjetje uporabi MRS 1 (kakor je bil popravljen 2007) za zgodnejše obdobje, morajo te spremembe veljati tudi za tako zgodnejše obdobje.

▼M26

36B MRS 24 *Razkrivanje povezanih strank* (kot je bil spremenjen leta 2009) je spremenil 34. člen v zvezi z letnimi obdobji, ki se začnejo 1. januarja 2011 ali po tem datumu. Če podjetje uporablja MRS 24 (spremenjen 2009) za obdobje, ki se začne pred tem datumom, mora uporabljati spremenjeni 34. člen za obdobje, ki se začne pred tem datumom.

▼**M43**

36C *Cikel letnih izboljšav MSRP 2010–2012*, ki je bil izdan decembra 2013, je spremenil 22. in 28. člen. Podjetje začne uporabljati navedene spremembe za letna obdobja, ki se začnejo 1. julija 2014 ali pozneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporablja te spremembe za zgodnejše obdobje, mora to razkriti.

▼**B**

UMIK MRS 14

37 Ta MSRP nadomešča MRS 14 *Poročanje po odsekih.*

▼B

Priloga

Opredeljen izraz

Ta priloga je sestavni del MSRP.

Poslovni segment	Poslovni segment je sestavni del podjetja: (a) ki opravlja poslovne dejavnosti, iz naslova katerih dobiva prihodke in s katerimi ima stroške (vključno s prihodki in stroški, ki se nanašajo na transakcije z drugimi sestavnimi deli istega podjetja), (b) katerega poslovne rezultate redno pregleduje vodstveni delavec, ki sprejema odločitve, da lahko na njihovi podlagi sprejema odločitve o virih, ki jih je treba razporediti v določen segment, in ocenjuje uspešnost poslovanja podjetja, ter (c) za katerega so na voljo ločeni finančni podatki.

▼M53

MEDNARODNI STANDARD RAČUNOVODSKEGA POROČANJA 9

Finančni instrumenti

POGLAVJE 1 Cilj

1.1 Cilj tega standarda je določiti načela za računovodsko poročanje o *finančnih sredstvih* in *finančnih obveznostih*, s katerim se bodo uporabnikom računovodskih izkazov predstavile ustrezne in koristne informacije za ocenjevanje zneskov, časovnega okvira in negotovosti prihodnjih denarnih tokov podjetja.

POGLAVJE 2 Področje uporabe

2.1 Ta standard morajo uporabljati vsa podjetja za vse vrste finančnih instrumentov, razen za:

(a) deleže v odvisnih podjetjih, pridruženih podjetjih in skupnih podvigih, ki se obračunavajo v skladu z MSRP 10 *Konsolidirani računovodski izkazi*, MRS 27 *Ločeni računovodski izkazi* ali MRS 28 *Finančne naložbe v pridružena podjetja in skupne podvige*. Vendar v nekaterih primerih MSRP 10, MRS 27 ali MRS 28 od podjetja zahtevajo ali mu dopuščajo, da deleže v odvisnem podjetju, pridruženem podjetju ali skupnem podvigu obračunava v skladu z nekaterimi ali vsemi zahtevami tega standarda. Podjetja morajo ta standard uporabljati tudi za izvedene finančne instrumente na deleže v odvisnem podjetju, pridruženem podjetju ali skupnem podvigu, razen če izvedeni finančni instrument ustreza opredelitvi kapitalskega instrumenta podjetja po MRS 32 *Finančni instrumenti: predstavljanje*;

(b) pravice in obveze na podlagi najemov, za katere se uporablja MRS 17 *Najemi*. Toda:

(i) za terjatve iz najemov, ki jih pripozna najemodajalec, se uporabljajo zahteve o odpravljanju pripoznanja in zahteve glede oslabitve iz tega standarda;

(ii) za obveznosti iz finančnih najemov, ki jih pripozna najemnik, se uporabljajo določbe o odpravljanju pripoznanja iz tega standarda; in

(iii) za izvedene finančne instrumente, ki so vgrajeni v najeme, se uporabljajo določbe o vgrajenih izvedenih finančnih instrumentih iz tega standarda;

(c) pravice in obveze zaposlovalcev po programih zaslužkov zaposlencev, za katere se uporablja MRS 19 *Zaslužki zaposlencev*;

(d) finančne instrumente, ki jih izda podjetje in ki ustrezajo opredelitvi pojma kapitalski instrument iz MRS 32 (vključno z opcijami in nakupnimi boni) ali ki jih je treba razvrstiti kot kapitalski instrument v skladu s 16.A in 16.B členom ali 16.C in 16.D členom MRS 32. Imetnik takšnih kapitalskih instrumentov sicer zanje uporablja ta standard, razen če so v skladu z izjemo iz točke (a) zgoraj;

▼M53

(e) pravice in obveze, ki nastanejo na podlagi (i) zavarovalne pogodbe, opredeljene v MSRP 4 *Zavarovalne pogodbe*, razen pravic in obvez izdajatelja, ki nastanejo na podlagi zavarovalne pogodbe, ki ustreza opredelitvi pogodb o finančnem poroštvu, ali (ii) pogodbe, ki je zajeta v MSRP 4, ker vsebuje možnost diskrecijske udeležbe. Vendar se za izvedeni finančni instrument, ki je vgrajen v pogodbo, ki spada v področje uporabe MSRP 4, uporablja ta standard, če sam izvedeni finančni instrument ni pogodba, ki spada v področje uporabe MSRP 4. Poleg tega se izdajatelj pogodb o finančnem poroštvu, če je predhodno izrecno izjavil, da take pogodbe obravnava kot zavarovalne pogodbe, in je uporabil obračunavanje, ki se uporablja za zavarovalne pogodbe, lahko odloči, da bo za take pogodbe o finančnem poroštvu uporabljal ta standard ali MSRP 4 (glej B2.5.–B2.6. člen). Izdajatelj se lahko tako odloči za vsako pogodbo posebej, vendar je odločitev za posamezno pogodbo nepreklicna;

(f) katere koli terminske pogodbe med prevzemnikom in delničarjem, ki prodaja, o nakupu ali prodaji prevzetega podjetja, ki bo na prihodnji datum prevzema privedla do poslovne združitve v okviru področja uporabe MSRP 3 *Poslovne združitve*. Veljavnost terminske pogodbe ne sme biti daljša od razumnega obdobja, ki je navadno potrebno za pridobitev morebitnih dovoljenj in dokončanje posla;

(g) obveze iz posojil, razen tistih iz 2.3. člena. Vendar mora izdajatelj obvez iz posojil zahteve glede oslabitve iz tega standarda uporabljati za obveze iz posojil, ki sicer ne spadajo v področje uporabe tega standarda. Prav tako se za vse obveze iz posojil uporabljajo določbe o odpravljanju pripoznanja iz tega standarda;

(h) finančne instrumente, pogodbe in obveznosti iz plačilnih transakcij z delnicami, za katere velja MSRP 2 *Plačilo z delnicami*, razen pogodb, ki jih zajema 2.4.-2.7. člen tega standarda, za katere se uporablja ta standard;

(i) pravice do izplačil, s katerimi se podjetju povrnejo odhodki, potrebni za poravnavo obveznosti, ki jo pripozna kot rezervacijo v skladu z MRS 37 *Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva*, ali za katero je v prejšnjem obdobju pripoznalo rezervacijo v skladu z MRS 37;

(j) pravice in obveznosti, ki jih zajema MSRP 15 *Prihodki iz pogodb s kupci*, ki so finančni instrumenti, razen tistih, za katere MSRP 15 določa, da se obračunavajo v skladu s tem standardom.

2.2 Določbe glede oslabitev iz tega standarda se uporabljajo za pravice, za katere MSRP 15 določa, da se obračunavajo v skladu s tem standardom za namene pripoznavanja dobičkov in izgub zaradi oslabitev.

▼M53

2.3 **V področje uporabe tega standarda spadajo naslednje obveze iz posojil:**

(a) obveze iz posojil, ki jih podjetje določi kot finančne obveznosti po pošteni vrednosti prek poslovnega izida (glej 4.2.2. člen). Podjetje, ki glede na preteklo prakso prodaja sredstva, izhajajoča iz njegovih obvez iz posojil, kmalu po nastanku, mora uporabljati ta standard za vse svoje obveze iz posojil v istem razredu;

(b) obveze iz posojil, ki se lahko neto poravnajo z denarnimi sredstvi ali z izročitvijo ali izdajo drugega finančnega instrumenta. Te obveze iz posojil so izvedeni finančni instrumenti. Obveza iz posojila se ne obravnava kot neto poravnana samo zato, ker se posojilo izplačuje v obrokih (na primer hipotekarno posojilo za gradnjo, ki se izplačuje v obrokih v skladu z napredovanjem gradnje);

(c) obveze glede zagotovitve posojila po obrestni meri, ki je nižja od tržne obrestne mere (glej 4.2.1.(d) člen).

2.4 **Ta standard se uporablja za pogodbe o nakupu ali prodaji nefinančnega sredstva, ki se lahko neto poravnajo z denarnimi sredstvi ali drugim finančnim instrumentom ali z menjavo finančnih instrumentov, kot da bi bile te pogodbe finančni instrumenti, razen za pogodbe, ki jih je podjetje sklenilo in jih še naprej poseduje za namene prejema ali dobave nefinančnega sredstva v skladu s pričakovanimi potrebami po nakupu, prodaji ali uporabi. Vendar se ta standard uporablja za tiste pogodbe, za katere podjetje določi, da se merijo po pošteni vrednosti prek poslovnega izida v skladu z 2.5. členom.**

2.5 **Za pogodbo o nakupu ali prodaji nefinančnega sredstva, ki se lahko neto poravna z denarnimi sredstvi ali drugim finančnim instrumentom ali z menjavo finančnih instrumentov, kot da bi bila pogodba finančni instrument, se lahko nepreklicno določi, da se meri po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, tudi če je bila sklenjena za namene prejema ali dobave nefinančnega sredstva v skladu s pričakovanimi potrebami podjetja po nakupu, prodaji ali uporabi. Taka določitev je možna samo ob sklenitvi pogodbe in samo če odpravi ali pomembno zmanjša nedoslednost pri pripoznavanju (včasih omenjena kot „računovodska neskladnost“), ki bi sicer izhajala iz nepripoznanja navedene pogodbe, ker je ta izključena iz področja uporabe tega standarda (glej 2.4. člen).**

2.6 Obstaja več načinov za neto poravnavo pogodbe za nakup ali prodajo nefinančnega sredstva z denarnimi sredstvi ali drugim finančnim instrumentom ali z menjavo finančnih instrumentov. Ti vključujejo naslednje primere:

(a) kadar pogoji iz pogodbe vsaki od strank omogočajo poravnavo pogodbe z denarnimi sredstvi ali drugim finančnim instrumentom oziroma z menjavo finančnih instrumentov;

▼M53

(b) kadar sposobnost neto poravnave z denarnimi sredstvi ali drugim finančnim instrumentom oziroma z menjavo finančnih instrumentov ni izrecno določena v pogodbenih pogojih, vendar podjetje podobne pogodbe običajno poravnava z denarnimi sredstvi ali drugim finančnim instrumentom oziroma z menjavo finančnih instrumentov (bodisi z nasprotno stranko bodisi s sklenitvijo pogodbe o pobotu ali s prodajo pogodbe pred njeno izvršitvijo ali potekom);

(c) kadar pri podobnih pogodbah podjetje običajno prejme predmet pogodbe in ga kmalu po prejemu proda z namenom ustvariti dobiček na podlagi kratkoročnih nihanj cene ali trgovčeve marže; in

(d) kadar je nefinančno sredstvo, ki je predmet pogodbe, mogoče takoj pretvoriti v denarna sredstva.

Pogodba, za katero velja točka (b) ali (c), ni sklenjena z namenom prejema ali dobave nefinančnega sredstva v skladu s pričakovanimi potrebami podjetja po nakupu, prodaji ali uporabi, in zato spada v področje uporabe tega standarda. Druge pogodbe, za katere velja 2.4. člen, se ocenijo, da se ugotovi, ali so bile sklenjene in se še naprej posedujejo z namenom prejema ali dobave nefinančnega sredstva v skladu s pričakovanimi potrebami podjetja po nakupu, prodaji ali uporabi in ali v skladu s tem spadajo v področje uporabe tega standarda.

2.7 Izdana opcija za nakup ali prodajo nefinančnega sredstva, ki se lahko neto poravna z denarnimi sredstvi ali drugim finančnim instrumentom ali z menjavo finančnih instrumentov v skladu s 2.6.(a) ali 2.6.(d) členom, spada v področje uporabe tega standarda. Takšna pogodba ne more biti sklenjena za namen prejema ali dobave nefinančnega sredstva v skladu s pričakovanimi potrebami podjetja po nakupu, prodaji ali uporabi.

POGLAVJE 3 Pripoznanje in odprava pripoznanja

3.1 ZAČETNO PRIPOZNANJE

3.1.1 Podjetje pripozna finančno sredstvo ali finančno obveznost v svojem izkazu finančnega položaja samo, kadar podjetje postane stranka v pogodbenih določbah finančnega instrumenta (glej B3.1.1. in B3.1.2. člen). Ko podjetje prvič pripozna finančno sredstvo, ga razvrsti v skladu s 4.1.1.–4.1.5. členom in meri v skladu s 5.1.1.–5.1.3. členom. Ko podjetje prvič pripozna finančno obveznost, jo razvrsti v skladu s 4.2.1. in 4.2.2. členom in meri v skladu s 5.1.1. členom.

Običajen nakup ali prodaja finančnih sredstev

3.1.2 Pri obračunavanju *običajnega nakupa ali prodaje* finančnih sredstev se pripozna ali odpravi pripoznanje, kot je ustrezno, z obračunavanjem bodisi po datumu sklenitve posla bodisi po datumu poravnave posla (glej B3.1.3.–B3.1.6. člen).

▼**M53**

3.2 ODPRAVA PRIPOZNANJA FINANČNIH SREDSTEV

3.2.1 V konsolidiranih računovodskih izkazih se 3.2.2.–3.2.9., B3.1.1., B3.1.2. in B3.2.1.–B3.2.17. člen uporabljajo na konsolidirani ravni. Zato podjetje najprej konsolidira vsa odvisna podjetja v skladu z MSRP 10, nato pa za nastalo skupino uporabi navedene člene.

3.2.2 Pred oceno, ali in v kakšnem obsegu je primerno *odpraviti pripoznanje* v skladu s 3.2.3.–3.2.9. členom, podjetje ugotovi, ali bi se morali navedeni členi uporabiti za del finančnega sredstva (ali del skupine podobnih finančnih sredstev) ali za celotno finančno sredstvo (ali skupino podobnih finančnih sredstev), kot sledi.

(a) 3.2.3.–3.2.9. člen se uporabi za del finančnega sredstva (ali del skupine podobnih finančnih sredstev) samo, če del, za katerega naj bi se odpravilo pripoznanje, izpolnjuje enega od naslednjih treh pogojev:

(i) del zajema samo posebej identificirane denarne tokove iz finančnega sredstva (ali skupine podobnih finančnih sredstev). Na primer, če podjetje sklene kuponsko polo za izplačilo obresti, pri čemer dobi nasprotna stranka pravico do denarnih tokov od obresti, ne pa do denarnih tokov iz glavnice dolžniškega instrumenta, se za denarne tokove od obresti uporabi 3.2.3.–3.2.9. člen;

(ii) del vsebuje samo popolnoma sorazmeren (*pro rata*) delež denarnih tokov iz finančnega sredstva (ali skupine podobnih finančnih sredstev). Na primer, če podjetje sklene dogovor, v skladu s katerim dobi nasprotna stranka pravico do 90 % vseh denarnih tokov iz dolžniškega instrumenta, se za 90 % navedenih denarnih tokov uporabi 3.2.3.–3.2.9. člen. Če obstaja več kot ena nasprotna stranka, ni treba, da ima vsaka nasprotna stranka sorazmeren delež denarnih tokov, če ima podjetje, ki prenaša sredstvo, popolnoma sorazmeren delež;

(iii) del vsebuje samo popolnoma sorazmeren (*pro rata*) delež posebej identificiranih denarnih tokov iz finančnega sredstva (ali skupine podobnih finančnih sredstev). Na primer, če podjetje sklene dogovor, v skladu s katerim dobi nasprotna stranka pravico do 90 % denarnih tokov od obresti iz finančnega instrumenta, se za 90 % navedenih denarnih tokov od obresti uporabi 3.2.3.–3.2.9. člen. Če obstaja več kot ena nasprotna stranka, ni treba, da ima vsaka nasprotna stranka sorazmeren delež posebej identificiranih denarnih tokov, če ima podjetje, ki prenaša, popolnoma sorazmeren delež.

(b) V vseh drugih primerih se 3.2.3–3.2.9. člen uporablja za celotno finančno sredstvo (ali celotno skupino podobnih finančnih sredstev). Na primer, če podjetje prenese (i) pravico do prvih ali zadnjih 90 % prejetih denarnih sredstev iz finančnega sredstva (ali skupine finančnih sredstev) ali (ii) pravico do 90 % denarnih tokov iz skupine terjatev, vendar zagotovi

▼M53

poroštvo, v skladu s katerim bo kupcu nadomestilo morebitne kreditne izgube v višini do 8 % glavnice terjatev, se za celotno finančno sredstvo (oziroma celotno skupino podobnih finančnih sredstev) uporabi 3.2.3.–3.2.9. člen.

V 3.2.3.–3.2.12. členu se izraz „finančno sredstvo“ nanaša bodisi na del finančnega sredstva (ali del skupine podobnih finančnih sredstev), kot je opredeljeno v točki (a) zgoraj, ali na celotno finančno sredstvo (ali celotno skupino podobnih finančnih sredstev).

3.2.3 **Podjetje odpravi pripoznanje finančnega sredstva samo, kadar:**

(a) potečejo pogodbene pravice do denarnih tokov iz finančnega sredstva ali

(b) prenese finančno sredstvo, kot je navedeno v 3.2.4. in 3.2.5. členu, in prenos izpolnjuje pogoje za odpravo pripoznanja v skladu s 3.2.6. členom.

(Za običajno prodajo finančnih sredstev glej 3.1.2. člen.)

3.2.4 **Podjetje prenese finančno sredstvo samo, kadar:**

(a) prenese pogodbene pravice do prejemanja denarnih tokov iz finančnega sredstva ali

(b) obdrži pogodbene pravice do prejemanja denarnih tokov iz finančnega sredstva, vendar prevzame pogodbeno obvezo za izplačilo denarnih tokov enemu ali več prejemnikov v okviru dogovora, ki izpolnjuje pogoje iz 3.2.5. člena.

3.2.5 **Če podjetje obdrži pogodbene pravice do prejemanja denarnih tokov iz finančnega sredstva („izvirno sredstvo“), vendar prevzame pogodbeno obvezo za izplačilo navedenih denarnih tokov enemu ali več podjetjem („končnim prejemnikom“), podjetje ta posel obravnava kot prenos finančnega sredstva samo, če so izpolnjeni naslednji trije pogoji:**

(a) podjetje nima obveze izplačati zneskov končnim prejemnikom, razen če prejme ustrezne zneske iz izvirnega sredstva. Kratkoročni predujmi, ki jih da podjetje, pri čemer ima pravico do polnega vračila posojenega zneska skupaj z natečenimi obrestmi po tržni obrestni meri, ne kršijo tega pogoja;

(b) pogodba o prenosu podjetju prepoveduje prodajo ali zastavo izvirnega sredstva, razen zastave kot zavarovanja končnim prejemnikom za obvezo izplačila denarnih tokov;

(c) podjetje je obvezano izplačati vse denarne tokove, ki jih prejme v imenu končnih prejemnikov, brez pomembnih zamud. Poleg tega podjetje v kratkem obdobju za poravnavo med datumom prejema in datumom zahtevanega izplačila končnim prejemnikom nima pravice ponovno naložiti teh denarnih tokov, razen v naložbe v denarna sredstva ali njihove ustreznike (kot je opredeljeno v MRS 7 *Izkaz denarnih tokov*), obresti od takih naložb pa mora prenesti na končne prejemnike.

▼M53

3.2.6 Kadar podjetje prenese finančno sredstvo (glej 3.2.4. člen), mora oceniti, v kakšnem obsegu je obdržalo tveganja in koristi, povezane z lastništvom finančnega sredstva. V tem primeru velja naslednje:

(a) če podjetje prenese skoraj vsa tveganja in koristi, povezane z lastništvom finančnega sredstva, mora odpraviti pripoznanje finančnega sredstva in kakršne koli pravice in obveze, ki nastanejo oziroma se obdržijo pri prenosu, pripoznati ločeno kot sredstva ali obveznosti;

(b) če podjetje obdrži skoraj vsa tveganja in koristi, povezane z lastništvom finančnega sredstva, še naprej pripoznava finančno sredstvo;

(c) če podjetje ne prenese niti ne obdrži skoraj vseh tveganj in koristi, povezanih z lastništvom finančnega sredstva, mora ugotoviti, ali je ohranilo obvladovanje finančnega sredstva. V tem primeru velja naslednje:

(i) če ni ohranilo obvladovanja finančnega sredstva, mora odpraviti pripoznanje finančnega sredstva ter kakršne koli pravice in obveze, ki nastanejo ali se obdržijo pri prenosu, ločeno pripoznati kot sredstva ali obveznosti;

(ii) če je podjetje ohranilo obvladovanje finančnega sredstva, ga mora še naprej pripoznavati v obsegu, v katerem je še naprej udeleženo v finančnem sredstvu (glej 3.2.16. člen).

3.2.7 Obseg, v katerem se prenesejo tveganja in koristi (glej 3.2.6. člen), se oceni tako, da se izpostavljenost podjetja pred prenosom in po njem primerja z nihanjem zneskov in časovnega okvira čistih denarnih tokov prenesenega sredstva. Podjetje obdrži skoraj vsa tveganja in koristi, povezane z lastništvom finančnega sredstva, če se njegova izpostavljenost nihanju sedanje vrednosti prihodnjih čistih denarnih tokov iz finančnega sredstva zaradi prenosa bistveno ne spremeni (npr. ker je podjetje prodalo finančno sredstvo v okviru pogodbe o ponovnem nakupu po določeni ceni ali po prodajni ceni, povečani za posojilodajalčev donos). Podjetje prenese skoraj vsa tveganja in koristi lastništva finančnega sredstva, če njegova izpostavljenost takemu nihanju ni več bistvena glede na celoten razpon nihanja sedanje vrednosti prihodnjih čistih denarnih tokov, povezanih s finančnim sredstvom (npr. ker je podjetje prodalo finančno sredstvo samo z opcijo ponovnega nakupa po njegovi *pošteni vrednosti* v trenutku ponovnega nakupa ali ker je preneslo popolnoma sorazmeren delež denarnih tokov iz širšega finančnega sredstva z dogovorom, kot je (pogodbena) udeležba pri danem posojilu, ki izpolnjuje pogoje iz 3.2.5. člena).

3.2.8 Pogosto bo očitno, ali je podjetje preneslo ali obdržalo skoraj vsa tveganja in koristi, povezane z lastništvom, in ne bo potrebe po opravljanju kakršnih koli izračunov. V drugih primerih pa bo treba izračunati in primerjati izpostavljenost podjetja nihanju sedanje vrednosti prihodnjih čistih denarnih tokov pred prenosom in po njem. Pri izračunu in primerjavi se kot diskontna mera uporabi ustrezna tekoča tržna obrestna mera. Upoštevajo se vsa upravičeno možna nihanja čistih denarnih tokov, pri čemer imajo večjo težo tisti rezultati, za katere je bolj verjetno, da se bodo uresničili.

▼M53

3.2.9 Ali je podjetje ohranilo obvladovanje prenesenega sredstva (glej 3.2.6.(c) člen), je odvisno od tega, ali ima prevzemnik sposobnost prodati sredstvo. Če ima prevzemnik dejansko sposobnost prodati celotno sredstvo neki nepovezani tretji osebi in je zmožen izvršiti to svojo sposobnost enostransko in brez nalaganja dodatnih omejitev za prenos, podjetje ni ohranilo obvladovanja sredstva. V vseh drugih primerih pa je podjetje ohranilo obvladovanje sredstva.

Prenosi, ki izpolnjujejo pogoje za odpravo pripoznanja

3.2.10 Če podjetje finančno sredstvo prenese s prenosom, ki v celoti izpolnjuje pogoje za odpravo pripoznanja, in obdrži pravico do servisiranja finančnega sredstva v zameno za plačilo, mora za to pogodbo o servisiranju pripoznati bodisi sredstvo iz naslova servisiranja ali obveznost iz naslova servisiranja. Če ni pričakovati, da bo prejeto plačilo zadostno nadomestilo podjetju za storitev servisiranja, se mora obveznost iz naslova servisiranja za obvezo servisiranja pripoznati po njeni pošteni vrednosti. Če pa se pričakuje, da bo prejeto plačilo več kot ustrezno nadomestilo za servisiranje, se mora sredstvo iz naslova servisiranja pripoznati za pravico servisiranja po vrednosti, ki se določi na podlagi razporeditve knjigovodske vrednosti širšega finančnega sredstva v skladu s 3.2.13. členom.

3.2.11 Če se zaradi prenosa v celoti odpravi pripoznanje finančnega sredstva, podjetje pa zaradi prenosa pridobi novo finančno sredstvo ali prevzame novo finančno obveznost ali obveznost iz naslova servisiranja, mora podjetje pripoznati novo finančno sredstvo, finančno obveznost ali obveznost iz naslova servisiranja po pošteni vrednosti.

3.2.12 Ob odpravi pripoznanja celotnega finančnega sredstva se razlika med

(a) knjigovodsko vrednostjo (merjeno na dan odprave pripoznanja) in

(b) prejetim nadomestilom (vključno z vsakim novim pridobljenim sredstvom, zmanjšanim za novo prevzeto obveznost)

pripozna v poslovnem izidu.

3.2.13 Če je preneseno sredstvo del širšega finančnega sredstva (npr. kadar podjetje prenese denarne tokove od obresti, ki so del dolžniškega instrumenta, glej 3.2.2.(a) člen) in ta preneseni del izpolnjuje pogoje za odpravo pripoznanja v celoti, se mora prejšnja knjigovodska vrednost širšega finančnega sredstva razdeliti na del, ki se še naprej pripoznava, in del, za katerega se odpravi pripoznanje, na podlagi sorazmernih poštenih vrednosti navedenih delov na dan prenosa. Za ta namen se mora obdržano sredstvo iz naslova servisiranja obravnavati kot del, ki se še naprej pripoznava. Razlika med

(a) knjigovodsko vrednostjo (merjeno na dan odprave pripoznanja), pripisano delu, za katerega se odpravi pripoznanje, in

(b) prejetim nadomestilom za del, za katerega se odpravi pripoznanje (vključno z vsakim novim pridobljenim sredstvom, zmanjšanim za novo prevzeto obveznost),

se pripozna v poslovnem izidu.

▼M53

3.2.14 Kadar podjetje razdeli prejšnjo knjigovodsko vrednost širšega finančnega sredstva na del, ki se še naprej pripoznava, in del, za katerega se odpravi pripoznanje, je treba izmeriti pošteno vrednost dela, ki se še naprej pripoznava. Če je podjetje že v preteklosti prodajalo dele, podobne delu, ki se še naprej pripoznava, ali če obstajajo druge tržne transakcije za takšne dele, zagotavljajo zadnje cene dejanskih transakcij najboljšo oceno poštene vrednosti. Če ni objavljenih cen ali novejših tržnih transakcij, na podlagi katerih bi se lahko ocenila poštena vrednost dela, ki se še naprej pripoznava, je najboljša ocena poštene vrednosti razlika med pošteno vrednostjo širšega finančnega sredstva kot celote in nadomestilom, prejetim od prevzemnika tistega dela, za katerega se je pripoznanje odpravilo.

Prenosi, ki ne izpolnjujejo pogojev za odpravo pripoznanja

3.2.15 Če prenos ne privede do odprave pripoznanja, ker je podjetje obdržalo skoraj vsa tveganja in koristi, povezane z lastništvom prenesenega sredstva, mora podjetje še naprej pripoznavati preneseno sredstvo v celoti in pripoznati finančno obveznost za prejeto nadomestilo. V poznejših obdobjih mora podjetje pripoznati vse prihodke od prenesenega sredstva in vse odhodke iz naslova finančne obveznosti.

Nadaljnja udeležba v prenesenih sredstvih

3.2.16 Če podjetje niti ne prenese niti ne obdrži skoraj vseh tveganj in koristi, povezanih z lastništvom prenesenega sredstva, vendar ohrani obvladovanje prenesenega sredstva, še naprej pripoznava preneseno sredstvo v obsegu, v katerem je v njem še naprej udeleženo. Obseg nadaljnje udeležbe podjetja v prenesenem sredstvu je obseg, v katerem je izpostavljeno spremembam vrednosti prenesenega sredstva. Na primer:

(a) če je nadaljnja udeležba podjetja v obliki poroštva za preneseno sredstvo, je obseg nadaljnje udeležbe podjetja nižji od naslednjih zneskov: (i) vrednosti sredstva ali (ii) največjega zneska prejetega nadomestila, ki bi ga podjetje morda moralo vrniti („znesek poroštva“);

(b) če je nadaljnja udeležba podjetja v obliki prodane ali kupljene opcije (ali obojega) za preneseno sredstvo, je obseg nadaljnje udeležbe podjetja znesek prenesenega sredstva, ki ga podjetje lahko ponovno odkupi. Pri kupljeni prodajni opciji za sredstvo, ki se meri po pošteni vrednosti, je obseg nadaljnje udeležbe podjetja omejen na nižjo od naslednjih vrednosti: pošteno vrednost prenesenega sredstva ali izvršilno ceno opcije (glej B3.2.13. člen);

(c) če je nadaljnja udeležba podjetja v obliki z denarnimi sredstvi poravnane opcije ali podobne določbe za preneseno sredstvo, se obseg nadaljnje udeležbe podjetja meri na enak način kot obseg, ki izhaja iz opcij, ki niso poravnane z denarnimi sredstvi, kot je navedeno pod točko (b) zgoraj.

▼M53

3.2.17 **Če podjetje še naprej pripoznava sredstvo v obsegu, v katerem je v njem še naprej udeleženo, pripoznava tudi povezano obveznost. Kljub drugim zahtevam glede merjenja v tem standardu se preneseno sredstvo in povezana obveznost merita na podlagi pravic in obvez, ki jih je podjetje obdržalo. Povezana obveznost se meri tako, da je čista knjigovodska vrednost prenesenega sredstva in povezane obveznosti enaka:**

(a) odplačni vrednosti pravic in obvez, ki jih je podjetje obdržalo, če se preneseno sredstvo meri po odplačni vrednosti, ali

(b) pošteni vrednosti pravic in obvez, ki jih je podjetje obdržalo, kadar je izmerjena na samostojni podlagi, če se preneseno sredstvo meri po pošteni vrednosti.

3.2.18 **Podjetje mora še naprej pripoznavati vse prihodke od prenesenega sredstva v obsegu, v katerem je v njem še naprej udeleženo, ter vse odhodke iz naslova povezane obveznosti.**

3.2.19 **Za potrebe poznejšega merjenja se pripoznane spremembe poštene vrednosti prenesenega sredstva in povezane obveznosti obračunavajo dosledno skladno s 5.7.1. členom in se ne smejo pobotati.**

3.2.20 **Če je podjetje še naprej udeleženo samo v delu finančnega sredstva (npr. kadar podjetje obdrži opcijo za ponovni nakup dela prenesenega sredstva ali obdrži preostali delež, ki ne privede do ohranitve skoraj vseh tveganj in koristi, povezanih z lastništvom, in podjetje ohrani obvladovanje sredstva), razdeli prejšnjo knjigovodsko vrednost finančnega sredstva na tisti del, ki se še naprej pripoznava v okviru nadaljnje udeležbe, in tisti del, ki ga ne pripoznava več, na podlagi sorazmernih poštenih vrednosti navedenih delov na dan prenosa. Za ta namen veljajo zahteve iz 3.2.14. člena. Razlika med**

(a) knjigovodsko vrednostjo (merjeno na dan odprave pripoznanja), pripisano delu, ki se ne pripoznava več, in

(b) nadomestilom, prejetim za del, ki se ne pripoznava več,

se pripozna v poslovnem izidu.

3.2.21 Če se preneseno sredstvo meri po odplačni vrednosti, se možnost v tem standardu, da se finančna obveznost določi kot merjena po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, ne uporablja za povezano obveznost.

Vsi prenosi

3.2.22 **Če se preneseno sredstvo še naprej pripoznava, se sredstvo in z njim povezana obveznost ne smeta pobotati. Podobno podjetje ne sme pobotati nobenih prihodkov, ki izhajajo iz prenesenega sredstva, z nobenimi odhodki, nastalimi v zvezi s povezano obveznostjo (glej MRS 32, 42. člen).**

▼M53

3.2.23 Če prenosnik prevzemniku zagotovi zavarovanje s premoženjem, ki ni v obliki denarnih sredstev (kot so npr. dolžniški ali kapitalski instrumenti), je obračunavanje zavarovanja s premoženjem s strani prenosnika in prevzemnika odvisno od tega, ali ima prevzemnik pravico prodati ali ponovno zastaviti zavarovanje s premoženjem, in od tega, ali prenosnik ne izpolnjuje svojih obveznosti. Prenosnik in prevzemnik morata zavarovanje s premoženjem obračunavati, kot sledi:

(a) če ima prevzemnik v skladu s pogodbo ali običajno poslovno prakso pravico prodati ali ponovno zastaviti zavarovanje s premoženjem, mora prenosnik to sredstvo v izkazu finančnega položaja prerazvrstiti ločeno od drugih sredstev (npr. kot posojeno sredstvo, zastavljene kapitalske instrumente ali terjatev iz naslova ponovnega nakupa);

(b) če prevzemnik proda zavarovanje s premoženjem, ki mu je bilo zastavljeno, mora pripoznati prihodke od prodaje in obveznost v zvezi z obvezo vračila tega zavarovanja, izmerjeno po pošteni vrednosti;

(c) če prenosnik ne izpolnjuje svojih pogodbenih obveznosti in ni več upravičen do vračila zavarovanja s premoženjem, mora odpraviti pripoznanje tega zavarovanja, prevzemnik pa ga mora pripoznati kot svoje sredstvo, ki se na začetku izmeri po pošteni vrednosti, če pa je zavarovanje s premoženjem že prodal, pa odpraviti pripoznanje svoje obveze vračila zavarovanja;

(d) razen v primeru iz točke (c) mora prenosnik še naprej izkazovati zavarovanje s premoženjem kot svoje sredstvo, prevzemnik pa ga v svojih izkazih ne sme pripoznati kot sredstvo.

3.3 ODPRAVA PRIPOZNANJA FINANČNIH OBVEZNOSTI

3.3.1 Podjetje finančno obveznost (ali del finančne obveznosti) odstrani iz svojega izkaza finančnega položaja samo, kadar ta preneha, tj. obveza iz pogodbe je izpolnjena, razveljavljena ali je potekla.

3.3.2 Zamenjava dolžniških instrumentov z bistveno drugačnimi pogoji med obstoječim posojilojemalcem in posojilodajalcem se obračuna kot prenehanje prvotne finančne obveznosti in pripoznanje nove finančne obveznosti. Podobno je pomembno spremembo pogojev obstoječe finančne obveznosti ali njenega dela (ne glede na to, ali je posledica finančnih težav dolžnika ali ne) treba obračunavati kot prenehanje prvotne finančne obveznosti in pripoznanje nove finančne obveznosti.

3.3.3 Razlika med knjigovodsko vrednostjo finančne obveznosti (ali dela finančne obveznosti), ki je prenehala ali se je prenesla na drugo stranko, in plačanim nadomestilom, vključno z vsemi prenesenimi nedenarnimi sredstvi ali prevzetimi obveznostmi, se pripozna v poslovnem izidu.

3.3.4 Če podjetje ponovno kupi del finančne obveznosti, mora razdeliti prejšnjo knjigovodsko vrednost finančne obveznosti na tisti del, ki ga še naprej pripoznava, in tisti del, za katerega je odpravilo pripoznanje, na podlagi sorazmernih poštenih vrednosti navedenih delov na dan ponovnega nakupa. Razlika med (a) knjigovodsko vrednostjo, razporejeno na del, za katerega se je odpravilo pripoznanje, in (b) plačanim nadomestilom, vključno z vsemi prenesenimi nedenarnimi sredstvi ali prevzetimi obveznostmi, za del, za katerega se je odpravilo pripoznanje, se pripozna v poslovnem izidu.

▼M53

POGLAVJE 4 Razvrstitev

4.1 RAZVRSTITEV FINANČNIH SREDSTEV

4.1.1 Razen če se uporablja 4.1.5. člen, mora podjetje finančne instrumente razvrstiti kot pozneje merjene po odplačni vrednosti, po pošteni vrednosti prek drugega vseobsegajočega donosa ali po pošteni vrednosti prek poslovnega izida na podlagi tako:

(a) poslovnega modela podjetja za upravljanje s finančnimi sredstvi kot

(b) značilnosti pogodbenih denarnih tokov finančnega sredstva.

4.1.2 Finančno sredstvo se mora meriti po odplačni vrednosti, če sta izpolnjena oba naslednja pogoja:

(a) finančno sredstvo se poseduje v okviru poslovnega modela, katerega cilj je posedovanje finančnih sredstev z namenom prejemanja pogodbenih denarnih tokov, in

(b) v skladu s pogodbenimi pogoji finančnega sredstva na določene datume prihaja do denarnih tokov, ki so izključno odplačila glavnice in obresti na neporavnano glavnico.

V B4.1.1.–B4.1.26. členu so podani napotki za uporabo teh pogojev.

4.1.2A Finančno sredstvo se mora meriti po pošteni vrednosti prek drugega vseobsegajočega donosa, če sta izpolnjena oba naslednja pogoja:

(a) finančno sredstvo se poseduje v okviru poslovnega modela, katerega cilj se dosega s prejemanjem pogodbenih denarnih tokov in prodajo finančnih sredstev, in

(b) v skladu s pogodbenimi pogoji finančnega sredstva na določene datume prihaja do denarnih tokov, ki so izključno odplačila glavnice in obresti na neporavnani znesek glavnice.

V B4.1.1.–B4.1.26. členu so podani napotki za uporabo teh pogojev.

4.1.3 Za namene uporabe 4.1.2.(b) in 4.1.2.A(b) člena:

(a) je glavnica poštena vrednost finančnega sredstva ob začetnem pripoznanju. V B4.1.7B členu so podani dodatni napotki glede pomena pojma glavnica;

(b) obresti sestavljajo nadomestilo za časovno vrednost denarja, za kreditno tveganje, povezano z neporavnanim zneskom glavnice v določenem obdobju, in za druga osnovna tveganja in stroške, povezane s posojanjem, ter profitna marža. V B4.1.7.A in B4.1.9.A–B4.1.9.E členu so podani dodatni napotki glede pomena pojma obresti, vključno s pomenom pojma časovna vrednost denarja.

▼M53

4.1.4 **Finančno sredstvo se meri po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, razen če se meri po odplačni vrednosti v skladu s 4.1.2. členom ali po pošteni vrednosti prek drugega vseobsegajočega donosa v skladu s 4.1.2.A členom. Vendar se lahko podjetje ob začetnem pripoznanju nepreklicno odloči, da za določene naložbe v *kapitalske instrumente,* ki bi se sicer merile po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, poznejše spremembe poštene vrednosti predstavi v drugem vseobsegajočem donosu (glej 5.7.5.–5.7.6. člen).**

Možnost, da se finančno sredstvo določi kot merjeno po pošteni vrednosti prek poslovnega izida

4.1.5 **Kljub 4.1.1.–4.1.4. členu lahko podjetje ob začetnem pripoznanju finančno sredstvo nepreklicno določi kot merjeno po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, če to odpravi ali bistveno zmanjša nedoslednost pri merjenju ali pripoznavanju (včasih imenovano „računovodska neskladnost“), ki bi sicer izhajala iz merjenja sredstev ali obveznosti oziroma pripoznavanja z njimi povezanih dobičkov in izgub na različnih podlagah (glej B4.1.29.–B4.1.32. člen).**

4.2 RAZVRSTITEV FINANČNIH OBVEZNOSTI

4.2.1 **Podjetje mora vse finančne obveznosti razvrstiti kot pozneje merjene po odplačni vrednosti, razen:**

(a) ***finančnih obveznosti po pošteni vrednosti prek poslovnega izida*****. Takšne obveznosti, vključno z *izvedenimi finančnimi instrumenti*, ki so obveznosti, se pozneje merijo po pošteni vrednosti;**

(b) finančnih obveznosti, ki nastanejo, kadar prenos finančnega sredstva ne izpolnjuje pogojev za odpravo pripoznanja ali kadar se uporablja pristop nadaljnje udeležbe. Za merjenje takšnih finančnih obveznosti se uporabljata 3.2.15. in 3.2.17. člen;

(c) ***pogodb o finančnem poroštvu.*** **Po začetnem pripoznanju mora izdajatelj tako pogodbo (razen če se uporablja 4.2.1.(a) ali (b) člen) pozneje meriti po višji od naslednjih vrednosti:**

(i) znesku popravka vrednosti za izgubo, določenem v skladu z oddelkom 5.5, ali

(ii) prvotno pripoznanem znesku (glej 5.1.1. člen), od katerega se po potrebi odšteje kumulativni znesek prihodkov, pripoznanih v skladu z načeli MSRP 15;

(d) zavez za zagotovitev posojila po obrestni meri, ki je nižja od tržne obrestne mere. Izdajatelj take zaveze (razen če se uporablja 4.2.1.(a) člen) jo mora pozneje meriti po višji od naslednjih vrednosti:

(i) znesku popravka vrednosti za izgubo, določenem v skladu z oddelkom 5.5, ali

(ii) prvotno pripoznanem znesku (glej 5.1.1. člen), od katerega se po potrebi odšteje kumulativni znesek prihodkov, pripoznanih v skladu z načeli MSRP 15;

▼**M53**

(e) pogojnega nadomestila, ki ga pripozna prevzemnik v poslovni združitvi, za katero se uporablja MSRP 3. Tako pogojno nadomestilo se pozneje meri po pošteni vrednosti, pri čemer se spremembe pripoznajo v poslovnem izidu.

Možnost, da se finančna obveznost določi kot merjena po pošteni vrednosti prek poslovnega izida

4.2.2 Podjetje lahko ob začetnem pripoznanju finančno obveznost nepreklicno določi kot merjeno po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, če to dovoljuje 4.3.5. člen ali če to privede do ustreznejših informacij, ker:

(a) odpravi ali bistveno zmanjša nedoslednost pri merjenju ali pripoznavanju (včasih imenovano „računovodska neskladnost“), ki bi sicer izhajala iz merjenja sredstev ali obveznosti oziroma pripoznavanja z njimi povezanih dobičkov in izgub na različnih podlagah (glej B4.1.29.–B4.1.32. člen); ali

(b) se skupina finančnih obveznosti ali finančnih sredstev in finančnih obveznosti upravlja, njena uspešnost pa vrednoti na podlagi poštene vrednosti v skladu z dokumentirano strategijo obvladovanja tveganj ali naložbeno strategijo, informacije o skupini pa se na navedeni podlagi interno posredujejo ključnemu poslovodnemu osebju podjetja (kakor je določeno v MRS 24 *Razkrivanje povezanih strank*), na primer upravnemu odboru podjetja in izvršnemu direktorju (glej B4.1.33.–B4.1.36. člen).

4.3 VGRAJENI IZVEDENI FINANČNI INSTRUMENTI

4.3.1 Vgrajeni izvedeni finančni instrument je sestavina hibridne pogodbe, ki vključuje tudi neizveden gostiteljski instrument, posledica tega pa je, da se nekateri denarni tokovi sestavljenega instrumenta spreminjajo podobno kot pri samostojnem izvedenem finančnem instrumentu. Vgrajeni izvedeni finančni instrument privede do spremembe nekaterih ali vseh denarnih tokov, ki se sicer zahtevajo po pogodbi, na podlagi točno določene obrestne mere, cene finančnega instrumenta, cene blaga, deviznega tečaja, indeksa cen ali tečajev, kreditne sposobnosti, kreditnega indeksa ali drugih spremenljivk, pod pogojem, da v primeru nefinančne spremenljivke taka spremenljivka ni značilna za eno od pogodbenih strank. Izvedeni finančni instrument, ki je povezan s *finančnim instrumentom*, vendar je pogodbeno prenosljiv neodvisno od tega instrumenta ali pa ima drugo nasprotno stranko, ni vgrajeni izvedeni finančni instrument, ampak ločen finančni instrument.

Hibridne pogodbe z gostiteljskim instrumentom, ki je finančno sredstvo

4.3.2 Če hibridna pogodba vsebuje gostiteljski instrument, ki je sredstvo, ki spada v področje uporabe tega standarda, podjetje za celotno hibridno pogodbo uporablja zahteve iz 4.1.1.–4.1.5. člena.

Druge hibridne pogodbe

4.3.3 Če hibridna pogodba vsebuje gostiteljski instrument, ki ni sredstvo, ki spada v področje uporabe tega standarda, se vgrajeni izvedeni finančni instrument loči od gostiteljskega instrumenta in obračunava kot izvedeni finančni instrument v skladu s tem standardom samo, če:

(a) ekonomske značilnosti in tveganja vgrajenega izvedenega finančnega instrumenta niso tesno povezani z ekonomskimi značilnostmi in tveganji gostiteljskega instrumenta (glej B4.3.5. in B4.3.8. člen);

▼M53

(b) bi ločen instrument z enakimi pogoji kot vgrajeni izvedeni finančni instrument ustrezal opredelitvi izvedenega finančnega instrumenta; in

(c) se hibridna pogodba ne meri po pošteni vrednosti, pri čemer bi se spremembe poštene vrednosti pripoznale v poslovnem izidu (to pomeni, da izvedeni finančni instrument, ki je vgrajen v finančno obveznost po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, ni ločen).

4.3.4 Če je vgrajeni izvedeni finančni instrument ločen, se gostiteljska pogodba obračunava v skladu z ustreznimi standardi. Ta standard ne obravnava vprašanja, ali je treba vgrajeni izvedeni finančni instrument predstaviti ločeno v izkazu finančnega položaja.

4.3.5 Ne glede na 4.3.3. in 4.3.4. člen lahko podjetje, če pogodba vsebuje enega ali več vgrajenih izvedenih finančnih instrumentov in gostiteljski instrument ni sredstvo, ki spada v področje uporabe tega standarda, določi celotno hibridno pogodbo kot merjeno po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, razen če:

(a) vgrajeni izvedeni finančni instrumenti ne spreminjajo bistveno denarnih tokov, ki bi se sicer zahtevali po pogodbi; ali

(b) je pri prvi obravnavi podobnega hibridnega instrumenta z nekaj ali brez analize jasno, da je ločitev vgrajenega izvedenega finančnega instrumenta oziroma instrumentov prepovedana, na primer, če je v posojilo vgrajena možnost predčasnega odplačila, ki imetniku omogoča predčasno odplačilo posojila v višini njegove približne odplačne vrednosti.

4.3.6 Če mora podjetje v skladu s tem standardom ločiti vgrajeni izvedeni finančni instrument od njegovega gostiteljskega instrumenta, vendar ne more ločeno izmeriti vgrajenega izvedenega finančnega instrumenta niti ob prevzemu niti ob koncu naslednjega obdobja računovodskega poročanja, določi celotno hibridno pogodbo kot merjeno po pošteni vrednosti prek poslovnega izida.

4.3.7 Če podjetje ne more zanesljivo izmeriti poštene vrednosti vgrajenega izvedenega finančnega instrumenta na podlagi njegovih pogojev, je poštena vrednost vgrajenega izvedenega finančnega instrumenta razlika med pošteno vrednostjo hibridne pogodbe in pošteno vrednostjo gostiteljskega instrumenta. Če podjetje ne more izmeriti poštene vrednosti vgrajenega izvedenega finančnega instrumenta po tej metodi, uporabi 4.3.6. člen in hibridna pogodba se določi kot merjena po pošteni vrednosti prek poslovnega izida.

4.4 PRERAZVRSTITEV

4.4.1 Podjetje prerazvrsti vsa zadevna finančna sredstva v skladu s 4.1.1.–4.1.4. členom samo, če spremeni poslovni model za upravljanje finančnih sredstev. Za dodatne napotke o prerazvrstitvi finančnih sredstev glej 5.6.1.–5.6.7., B4.4.1.–B4.4.3. in B5.6.1.–B5.6.2. člen.

4.4.2 Podjetje ne sme prerazvrstiti nobene finančne obveznosti.

4.4.3 Naslednje spremembe okoliščin niso prerazvrstitve za namene 4.4.1.–4.4.2. člena:

(a) postavka, ki je bila prej tako določen in učinkovit instrument za varovanje pred tveganjem pri varovanju denarnih tokov pred tveganjem ali varovanju čistih naložb pred tveganjem, ne izpolnjuje več pogojev za tako razvrstitev;

▼M53

(b) postavka postane tako določen in učinkovit instrument za varovanje pred tveganjem pri varovanju denarnih tokov pred tveganjem ali varovanju čistih naložb pred tveganjem; in

(c) spremembe pri merjenju v skladu z oddelkom 6.7.

POGLAVJE 5 Merjenje

5.1 ZAČETNO MERJENJE

5.1.1 Razen terjatev do kupcev, ki jih zajema 5.1.3. člen, mora podjetje pri začetnem pripoznanju finančno sredstvo ali finančno obveznost izmeriti po pošteni vrednosti in, če gre za finančno sredstvo ali finančno obveznost, ki ni izmerjena po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, prišteti ali odšteti tudi transakcijske stroške, ki neposredno izhajajo iz pridobitve ali izdaje finančnega sredstva ali finančne obveznosti.

5.1.1A Če pa se poštena vrednost finančnega sredstva ali finančne obveznosti pri začetnem pripoznanju razlikuje od transakcijske cene, mora podjetje uporabiti B5.1.2.A člen.

5.1.2 Če podjetje sredstvo, ki se pozneje meri po odplačni vrednosti, obračunava na podlagi datuma poravnave, se mora sredstvo na začetku pripoznati po pošteni vrednosti na datum sklenitve posla (glej B3.1.3.–B3.1.6. člen).

5.1.3 Kljub zahtevi v 5.1.1. členu mora podjetje ob začetnem pripoznanju terjatev do kupcev, ki nimajo pomembne sestavine financiranja (to se določi v skladu z MSRP 15), meriti po transakcijski ceni (kot je opredeljena v MSRP 15).

5.2 POZNEJŠE MERJENJE FINANČNIH SREDSTEV

5.2.1 Po začetnem pripoznanju mora podjetje meriti finančno sredstvo v skladu s 4.1.1.–4.1.5. členom po:

(a) odplačni vrednosti,

(b) pošteni vrednosti prek drugega vseobsegajočega donosa, ali

(c) pošteni vrednosti prek poslovnega izida.

5.2.2 Podjetje mora uporabljati zahteve glede oslabitve iz oddelka 5.5 za finančna sredstva, ki se merijo po odplačni vrednosti v skladu s 4.1.2. členom, in za finančna sredstva, ki se merijo po pošteni vrednosti prek drugega vseobsegajočega donosa v skladu s 4.1.2.A členom.

5.2.3 Podjetje mora uporabljati zahteve glede obračunavanja varovanja pred tveganjem iz 6.5.8.–6.5.14. člena (in, če je smiselno, iz 89.–94. člena MRS 39 v primeru obračunavanja varovanja poštene vrednosti pred tveganjem pri varovanju portfelja pred obrestnim tveganjem) za finančno sredstvo, ki je določeno kot pred tveganjem varovana postavka ([1]).

([1]) V skladu s 7.2.21. členom lahko podjetje izbere računovodsko usmeritev, po kateri še naprej uporablja zahteve glede obračunavanja varovanja pred tveganjem iz MRS 39 namesto zahtev iz poglavja 6 tega standarda. Če se je podjetje odločilo za to možnost, sklicevanja v tem standardu na specifične zahteve glede obračunavanja varovanja pred tveganjem iz poglavja 6 niso relevantne. Podjetje namesto tega uporablja ustrezne zahteve glede obračunavanja varovanja pred tveganjem iz MRS 39.

▼**M53**

5.3 POZNEJŠE MERJENJE FINANČNIH OBVEZNOSTI

5.3.1 **Po začetnem pripoznanju mora podjetje meriti finančno obveznost v skladu s 4.2.1.-4.2.2. členom.**

5.3.2 **Podjetje mora uporabljati zahteve glede obračunavanja varovanja pred tveganjem iz 6.5.8.–6.5.14. člena (in, če je smiselno, iz 89.–94. člena MRS 39 v primeru obračunavanja varovanja poštene vrednosti pred tveganjem pri varovanju portfelja pred obrestnim tveganjem) za finančno obveznost, ki je določena kot pred tveganjem varovana postavka.**

5.4. MERJENJE PO ODPLAČNI VREDNOSTI

Finančna sredstva

Metoda efektivnih obresti

5.4.1 **Prihodki od obresti se izračunajo z *metodo efektivnih obresti* (glej Prilogo A in B5.4.1.–B5.4.7. člen). Pri izračunu se obračuna *efektivna obrestna mera* na *bruto knjigovodsko vrednost finančnega sredstva*, razen v primeru:**

(a) ***kupljenih ali izdanih finančnih sredstev s poslabšano kreditno kakovostjo*. Za taka finančna sredstva podjetje od začetnega pripoznanja uporablja *kreditnemu tveganju prilagojeno efektivno obrestno mero*, ki jo obračuna na *odplačno vrednost finančnega sredstva*;**

(b) finančnih sredstev, ki niso bila kupljena ali izdana kot finančna sredstva s poslabšano kreditno kakovostjo, vendar so pozneje postala *finančna sredstva s poslabšano kreditno kakovostjo*. Za taka finančna sredstva podjetje v poznejših poročevalskih obdobjih uporablja efektivno obrestno mero, ki jo obračuna na odplačno vrednost finančnega sredstva.

5.4.2 Podjetje, ki v poročevalskem obdobju izračunava prihodke od obresti z obračunavanjem efektivne obrestne mere na odplačno vrednost finančnega sredstva v skladu s 5.4.1.(b) členom, mora v poznejših poročevalskih obdobjih izračunavati prihodke od obresti z obračunavanjem efektivne obrestne mere na bruto knjigovodsko vrednost, če se kreditno tveganje finančnega instrumenta izboljša, tako da finančno sredstvo nima več poslabšane kreditne kakovosti, izboljšanje pa se lahko objektivno poveže z dogodkom, ki se je zgodil po uporabi zahtev iz 5.4.1.(b) člena (kot je na primer izboljšanje kreditne sposobnosti posojilojemalca).

Sprememba pogodbenih denarnih tokov

5.4.3 Če je bil sklenjen nov dogovor o pogodbenih denarnih tokovih finančnega sredstva ali so se ti kako drugače spremenili in ponovni dogovor oziroma spremembe ne privedejo do odprave pripoznanja navedenega finančnega sredstva v skladu s tem standardom, mora podjetje ponovno izračunati bruto knjigovodsko vrednost finančnega sredstva in v poslovnem izidu pripoznati *dobiček ali izgubo iz naslova spremembe*. Bruto knjigovodska vrednost finančnega sredstva se ponovno izračuna kot sedanja vrednost ponovno dogovorjenih ali

▼M53

spremenjenih pogodbenih denarnih tokov, ki se diskontirajo po prvotni efektivni obrestni meri finančnega sredstva (oziroma po kreditnemu tveganju prilagojeni efektivni obrestni meri za kupljena ali izdana finančna sredstva s poslabšano kreditno kakovostjo) ali, kadar je smiselno, po spremenjeni efektivni obrestni meri, ki se izračuna v skladu s 6.5.10. členom. Knjigovodska vrednost spremenjenega finančnega sredstva se prilagodi za vse stroške in opravnine, ki se amortizirajo v preostalem obdobju trajanja finančnega sredstva.

Odpis vrednosti

5.4.4 Podjetje mora neposredno zmanjšati bruto knjigovodsko vrednost finančnega sredstva, če upravičeno pričakuje, da mu finančno sredstvo v celoti ali delno ne bo povrnjeno. Odpis vrednosti pomeni odpravo pripoznanja (glej B3.2.16.(r) člen).

5.5 OSLABITEV

Pripoznavanje pričakovanih kreditnih izgub

Splošni pristop

5.5.1 Podjetje pripozna *popravek vrednosti za izgubo* za *pričakovane kreditne izgube* v zvezi s finančnim sredstvom, ki se meri v skladu s 4.1.2. ali 4.1.2.A členom, terjatvijo iz najema, sredstvom iz pogodbe ali obvezo iz posojila in pogodbo o finančnem poroštvu, za katero se uporabljajo zahteve glede oslabitve v skladu z 2.1.(g), 4.2.1.(c) oziroma 4.2.1.(d) členom.

5.5.2 Podjetje mora uporabljati zahteve glede oslabitve pri pripoznavanju in merjenju popravka vrednosti za izgubo pri finančnih sredstvih, ki se merijo po pošteni vrednosti prek drugega vseobsegajočega donosa v skladu s 4.1.2.A členom. Vendar se mora popravek vrednosti za izgubo pripoznati v drugem vseobsegajočem donosu in ne sme zmanjšati knjigovodske vrednosti finančnega sredstva v izkazu finančnega položaja.

5.5.3 Ob upoštevanju 5.5.13.–5.5.16. člena mora podjetje na vsak datum poročanja izmeriti popravek vrednosti za izgubo za finančni instrument kot znesek, ki je enak *pričakovanim kreditnim izgubam v celotnem obdobju trajanja*, če se je kreditno tveganje za navedeni finančni instrument od začetnega pripoznanja pomembno povečalo.

5.5.4 Cilj zahtev glede oslabitve je pripoznati pričakovane kreditne izgube v celotnem obdobju trajanja za vse finančne instrumente, pri katerih je od začetnega pripoznanja prišlo do znatnega povečanja kreditnega tveganja (ne glede na to, ali se je ocenilo na posamični ali skupni podlagi), pri čemer se upoštevajo vse primerne in dokazljive informacije, vključno z informacijami, usmerjenimi v prihodnost.

5.5.5 Ob upoštevanju 5.5.13.–5.5.16. člena mora podjetje, če se na datum poročanja kreditno tveganje pri finančnem instrumentu od začetnega pripoznanja ni znatno povečalo, izmeriti popravek vrednosti za izgubo za navedeni finančni instrument kot znesek, ki je enak *pričakovanim kreditnim izgubam v 12-mesečnem obdobju*.

5.5.6 Za obveze iz posojil in pogodbe o finančnem poroštvu se mora datum, ko podjetje postane stranka v nepreklicno prevzeti finančni obvezi, šteti za datum začetnega pripoznanja za namene uporabe zahtev glede oslabitve.

5.5.7 Če je podjetje v prejšnjem poročevalskem obdobju za finančni instrument izmerilo popravek vrednosti za izgubo kot znesek, enak pričakovanim kreditnim izgubam v celotnem obdobju trajanja, vendar v tekočem poročevalskem obdobju ugotovi, da zahteve iz 5.5.3. člena niso več izpolnjene, na tekoči datum poročanja izmeri popravek vrednosti za izgubo kot znesek, enak pričakovanim kreditnim izgubam v 12-mesečnem obdobju.

▼M53

5.5.8 Podjetje v poslovnem izidu kot dobiček ali izgubo zaradi oslabitev pripozna znesek pričakovanih kreditnih izgub (ali razveljavitev), ki se na datum poročanja zahteva za prilagoditev popravka vrednosti za izgubo znesku, ki se mora pripoznati v skladu s tem standardom.

Določanje znatnih povečanj kreditnega tveganja

5.5.9 Podjetje na vsak datum poročanja oceni, ali se je kreditno tveganje finančnega instrumenta od začetnega pripoznanja znatno povečalo. Za to oceno mora podjetje uporabiti spremembo tveganja, da bo v pričakovanem obdobju trajanja finančnega instrumenta prišlo do neplačila, in ne spremembe zneska pričakovanih kreditnih izgub. Pri oceni mora podjetje primerjati tveganje, da bo pri finančnem instrumentu prišlo do neplačila, na datum poročanja s tveganjem, da bo pri finančnem instrumentu prišlo do neplačila, na datum začetnega pripoznanja ter upoštevati primerne in dokazljive informacije, ki se lahko pridobijo brez pretiranih stroškov ali prizadevanj in ki kažejo na znatna povečanja kreditnega tveganja od začetnega pripoznanja.

5.5.10 Podjetje lahko predpostavi, da se kreditno tveganje finančnega instrumenta od začetnega pripoznanja ni znatno povečalo, če se za finančni instrument ugotovi, da ima na datum poročanja nizko kreditno tveganje (glej B5.5.22.–B5.5.24. člen).

5.5.11 Če so na voljo primerne in dokazljive v prihodnost usmerjene informacije, ki se lahko pridobijo brez pretiranih stroškov ali prizadevanj, se podjetje pri ugotavljanju, ali se je kreditno tveganje od začetnega pripoznanja znatno povečalo, ne more zanašati samo na informacije o zaostankih s plačili. Če pa informacij, ki so bolj usmerjene v prihodnost kot stanje zaostankov s plačili (na posamični ali skupinski podlagi), ni mogoče pridobiti brez pretiranih stroškov in prizadevanj, lahko podjetje uporabi informacije o zaostankih s plačili, da ugotovi, ali je od začetnega pripoznanja prišlo do znatnih povečanj kreditnega tveganja. Ne glede na način, na katerega podjetje oceni znatna povečanja kreditnega tveganja, obstaja ovrgljiva predpostavka, da se je kreditno tveganje finančnega sredstva od začetnega pripoznanja znatno povečalo, če pogodbena plačila zaostajajo za več kot 30 dni. Podjetje lahko ovrže to predpostavko, če ima primerne in dokazljive informacije, ki se lahko pridobijo brez pretiranih stroškov in prizadevanj ter dokazujejo, da se kreditno tveganje od začetnega pripoznanja ni znatno povečalo, čeprav pogodbena plačila zaostajajo za več kot 30 dni. Če podjetje ugotovi, da je prišlo do znatnih povečanj kreditnega tveganja, preden pogodbena plačila zaostajajo za več kot 30 dni, se ovrgljiva predpostavka ne uporablja.

Spremenjena finančna sredstva

5.5.12 Če se je o pogodbenih denarnih tokovih iz finančnega sredstva dosegel nov dogovor ali so se spremenili in se pripoznanje finančnega sredstva ni odpravilo, podjetje oceni, ali je prišlo do znatnega povečanja kreditnega tveganja finančnega instrumenta v skladu s 5.5.3. členom tako, da primerja:

(a) tveganje neplačila na datum poročanja (na podlagi spremenjenih pogodbenih pogojev); in

(b) tveganje neplačila ob začetnem pripoznanju (na podlagi prvotnih, nespremenjenih pogodbenih pogojev).

▼M53

Kupljena ali izdana finančna sredstva s poslabšano kreditno kakovostjo

5.5.13 Ne glede na 5.5.3. in 5.5.5. člen mora podjetje na datum poročanja pripoznati samo kumulativne spremembe pričakovanih kreditnih izgub v celotnem obdobju trajanja od začetnega pripoznanja kot popravek vrednosti za izgubo za kupljena ali izdana finančna sredstva s poslabšano kreditno kakovostjo.

5.5.14 Podjetje mora na vsak datum poročanja znesek spremembe pričakovanih kreditnih izgub v celotnem obdobju trajanja pripoznati v poslovnem izidu kot dobiček ali izgubo zaradi oslabitve. Podjetje mora ugodne spremembe pričakovanih kreditnih izgub v celotnem obdobju trajanja pripoznati kot dobiček zaradi oslabitve, tudi če so pričakovane kreditne izgube v celotnem obdobju trajanja nižje od zneska pričakovanih kreditnih izgub, vključenih v ocenjene denarne tokove ob začetnem pripoznanju.

Poenostavljeni pristop za terjatve do kupcev, sredstva iz pogodbe in terjatve iz najema

5.5.15 Ne glede na 5.5.3. in 5.5.5. člen mora podjetje popravek vrednosti za izgubo vedno meriti kot znesek, ki je enak pričakovanim kreditnim izgubam v celotnem obdobju trajanja, za naslednja sredstva:

(a) terjatve do kupcev ali sredstva iz pogodbe, ki izhajajo iz transakcij, ki spadajo v področje uporabe MSRP 15 in ki:

(i) ne vsebujejo pomembne sestavine financiranja (oziroma če podjetje uporabi praktično rešitev za pogodbe, ki trajajo leto ali manj) v skladu z MSRP 15 ali

(ii) vsebujejo pomembno sestavino financiranja v skladu z MSRP 15, če podjetje kot računovodsko usmeritev izbere, da bo popravek vrednosti za izgubo merilo kot znesek, enak pričakovanim kreditnim izgubam v celotnem obdobju trajanja. Navedena računovodska usmeritev se mora uporabljati za vse take terjatve do kupcev ali sredstva iz pogodbe, vendar se lahko uporablja ločeno za terjatve do kupcev in sredstva iz pogodbe;

(b) terjatve iz najema, ki izhajajo iz transakcij, ki spadajo v področje uporabe MRS 17, če podjetje kot računovodsko usmeritev izbere, da bo popravek vrednosti za izgubo merilo kot znesek, enak pričakovanim kreditnim izgubam v celotnem obdobju trajanja. Navedena računovodska usmeritev se mora uporabljati za vse terjatve iz najema, vendar se lahko uporablja ločeno za terjatve iz finančnega in terjatve iz poslovnega najema.

5.5.16 Podjetje lahko izbere računovodske usmeritve za terjatve do kupcev, terjatve iz najema in sredstva iz pogodbe, ki so neodvisne druga od druge.

Merjenje pričakovanih kreditnih izgub

5.5.17 Podjetje mora izmeriti pričakovane kreditne izgube finančnega instrumenta na način, ki upošteva:

(a) nepristranski in z verjetnostjo tehtan znesek, ki se določi z ovrednotenjem vrste možnih izidov,

(b) časovno vrednost denarja in

▼M53

(c) primerne in dokazljive informacije o preteklih dogodkih, trenutnih pogojih ter napovedih glede prihodnjih ekonomskih okoliščin, ki so brez pretiranih stroškov in prizadevanj na voljo na datum poročanja.

5.5.18 Pri merjenju pričakovanih kreditnih izgub podjetju ni treba nujno opredeliti vseh možnih scenarijev. Vendar pa mora upoštevati tveganje ali verjetnost, da bo prišlo do kreditne izgube, tako da upošteva možnost, da bo prišlo do kreditne izgube, in možnost, da do kreditne izgube ne bo prišlo, tudi če je možnost kreditne izgube zelo majhna.

5.5.19 Najdaljše obdobje, ki ga je treba upoštevati pri merjenju pričakovanih kreditnih izgub, je najdaljše pogodbeno obdobje (vključno z možnostmi podaljšanja), v katerem je podjetje izpostavljeno kreditnemu tveganju, in ne daljše obdobje, tudi če je daljše obdobje v skladu s poslovno prakso.

5.5.20 Vendar nekateri finančni instrumenti vključujejo tako sestavino posojila kot sestavino neizkoriščene obveze in pogodbena zmožnost podjetja, da zahteva plačilo ter odpove neizkoriščeno obvezo, ne omejuje izpostavljenosti podjetja kreditnim izgubam na pogodbeni odpovedni rok. Podjetje izključno za take finančne instrumente meri pričakovane kreditne izgube v obdobju, v katerem je izpostavljeno kreditnemu tveganju in v katerem se pričakovane kreditne izgube ne bi zmanjšale z ukrepi za obvladovanje tveganj, tudi če je navedeno obdobje daljše od najdaljšega možnega pogodbenega obdobja.

5.6 PRERAZVRSTITEV FINANČNIH SREDSTEV

5.6.1 Če podjetje prerazvrsti finančna sredstva v skladu s 4.4.1. členom, mora prerazvrstitev uporabljati za naprej od *datuma prerazvrstitve*. Podjetje ne sme opraviti preračuna za nobene predhodno pripoznane dobičke, izgube (vključno z dobički in izgubami zaradi oslabitev) ali obresti. Zahteve glede prerazvrstitev določa 5.6.2.–5.6.7. člen.

5.6.2 Če podjetje prerazvrsti finančno sredstvo iz kategorije, ki se meri po odplačni vrednosti, v kategorijo, ki se meri po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, se njegova poštena vrednost izmeri na datum prerazvrstitve. Morebiten dobiček ali izguba, ki izhaja iz razlike med prejšnjo odplačno vrednostjo finančnega sredstva in pošteno vrednostjo, se pripozna v poslovnem izidu.

5.6.3 Če podjetje prerazvrsti finančno sredstvo iz kategorije, ki se meri po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, v kategorijo, ki se meri po odplačni vrednosti, postane njegova poštena vrednost na datum prerazvrstitve njegova nova bruto knjigovodska vrednost (za napotke glede določanja efektivne obrestne mere in popravka vrednosti za izgubo na datum prerazvrstitve glej B5.6.2. člen).

5.6.4 Če podjetje prerazvrsti finančno sredstvo iz kategorije, ki se meri po odplačni vrednosti, v kategorijo, ki se meri po pošteni vrednosti prek drugega vseobsegajočega donosa, se njegova poštena vrednost izmeri na datum prerazvrstitve. Morebiten dobiček ali izguba, ki izhaja iz razlike med prejšnjo odplačno vrednostjo finančnega sredstva in pošteno vrednostjo, se pripozna v drugem vseobsegajočem donosu. Efektivna obrestna mera in merjenje pričakovanih kreditnih izgub se ne prilagodita zaradi prerazvrstitve (glej B5.6.1. člen).

▼M53

5.6.5 **Če podjetje prerazvrsti finančno sredstvo iz kategorije, ki se meri po pošteni vrednosti prek drugega vseobsegajočega donosa, v kategorijo, ki se meri po odplačni vrednosti, se finančno sredstvo prerazvrsti po njegovi pošteni vrednosti na datum prerazvrstitve. Vendar se kumulativni dobiček ali izguba, ki je bila prej pripoznana v drugem vseobsegajočem donosu, odstrani iz lastniškega kapitala in prilagaja pošteno vrednost finančnega sredstva na datum prerazvrstitve. Posledično se finančno sredstvo na datum prerazvrstitve meri, kot da bi se vedno merilo po odplačni vrednosti. Ta prilagoditev vpliva na drugi vseobsegajoči donos, ne pa na poslovni izid in zato ne velja za prilagoditev zaradi prerazvrstitve (glej MRS 1 *Predstavljanje računovodskih izkazov*). Efektivna obrestna mera in merjenje pričakovanih kreditnih izgub se ne prilagodita zaradi prerazvrstitve (glej B5.6.1. člen).**

5.6.6 **Če podjetje prerazvrsti finančno sredstvo iz kategorije, ki se meri po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, v kategorijo, ki se meri po pošteni vrednosti prek drugega vseobsegajočega donosa, se finančno sredstvo še naprej meri po pošteni vrednosti (za napotke glede določanja efektivne obrestne mere in popravka vrednosti za izgubo na datum prerazvrstitve glej B5.6.2. člen).**

5.6.7 **Če podjetje prerazvrsti finančno sredstvo iz kategorije, ki se meri po pošteni vrednosti prek drugega vseobsegajočega donosa, v kategorijo, ki se meri po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, se finančno sredstvo še naprej meri po pošteni vrednosti. Kumulativni dobiček ali izguba, prej pripoznana v drugem vseobsegajočem donosu, se prerazvrstita iz lastniškega kapitala v poslovni izid kot prilagoditev zaradi prerazvrstitve (glej MRS 1) na datum prerazvrstitve.**

5.7 DOBIČKI IN IZGUBE

5.7.1 **Dobiček ali izguba iz finančnega sredstva ali finančne obveznosti, ki se meri po pošteni vrednosti, se pripozna v poslovnem izidu, razen če:**

(a) je del razmerja varovanja pred tveganjem (glej 6.5.8.–6.5.14. člen in, če je smiselno, 89.–94. člen MRS 39 v primeru obračunavanja varovanja poštene vrednosti pred tveganjem pri varovanju portfelja pred obrestnim tveganjem);

(b) je naložba v kapitalski instrument in se je podjetje odločilo predstaviti dobičke in izgube od navedene naložbe v drugem vseobsegajočem donosu v skladu s 5.7.5. členom;

(c) je finančna obveznost, določena kot merjena po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, in mora podjetje predstaviti učinke sprememb *kreditnega tveganja* obveznosti v drugem vseobsegajočem donosu v skladu s 5.7.7. členom; ali

(d) je finančno sredstvo, ki se meri po pošteni vrednosti prek drugega vseobsegajočega donosa v skladu s 4.1.2.A členom, in mora podjetje pripoznati nekatere spremembe poštene vrednosti v drugem vseobsegajočem donosu v skladu s 5.7.10. členom.

▼M53

5.7.1A *Dividende* se v poslovnem izidu pripoznajo samo:

(a) ob vzpostavitvi pravice podjetja do izplačila dividende;

(b) če je verjetno, da bodo gospodarske koristi, povezane z dividendo, pritekale v podjetje; in

(c) če je znesek dividende mogoče zanesljivo izmeriti.

5.7.2 Dobiček ali izguba iz finančnega sredstva, ki se meri po odplačni vrednosti in ni del razmerja varovanja pred tveganjem (glej 6.5.8.–6.5.14. člen in, če je smiselno, 89.–94. člen MRS 39 v primeru obračunavanja varovanja poštene vrednosti pred tveganjem pri varovanju portfelja pred obrestnim tveganjem), se pripozna v poslovnem izidu, ko se odpravi pripoznanje finančnega sredstva, ko se prerazvrsti v skladu s 5.6.2. členom, s procesom odplačevanja (amortizacije) ali za potrebe pripoznanja dobičkov ali izgub zaradi oslabitev. Če podjetje finančna sredstva prerazvrsti iz kategorije, ki se meri po odplačni vrednosti, mora uporabiti 5.6.2. in 5.6.4. člen. Dobiček ali izguba iz finančne obveznosti, ki se meri po odplačni vrednosti in ni del razmerja varovanja pred tveganjem (glej 6.5.8.–6.5.14. člen in, če je smiselno, 89.–94. člen MRS 39 v primeru obračunavanja varovanja poštene vrednosti pred tveganjem pri varovanju portfelja pred obrestnim tveganjem), se pripozna v poslovnem izidu, ko se finančna obveznost neha pripoznavati in se prerazvrsti skozi postopek amortizacije (za napotke glede dobičkov ali izgub iz tečajnih razlik glej B5.7.2. člen).

5.7.3 Dobiček ali izguba iz finančnih sredstev ali finančnih obveznosti, ki so pred tveganjem varovane postavke v razmerju varovanja pred tveganjem, se pripozna v skladu s 6.5.8.–6.5.14. členom in, če je smiselno, 89.–94. členom MRS 39 v primeru obračunavanja varovanja poštene vrednosti pred tveganjem pri varovanju portfelja pred obrestnim tveganjem.

5.7.4 Če podjetje pripozna finančna sredstva z obračunavanjem po datumu poravnave (glej 3.1.2., B3.1.3. in B3.1.6. člen), se pri sredstvih, ki se merijo po odplačni vrednosti, kakršna koli sprememba poštene vrednosti sredstva, ki naj bi bilo prejeto v obdobju med datumom sklenitve in datumom poravnave posla, ne pripozna. Pri sredstvih, ki se merijo po pošteni vrednosti, pa je spremembo poštene vrednosti treba pripoznati v poslovnem izidu ali v drugem vseobsegajočem donosu, kakor je ustrezno v skladu s 5.7.1. členom. Za namene uporabe zahtev glede oslabitve se za datum začetnega pripoznanja šteje datum sklenitve posla.

Naložbe v kapitalske instrumente

5.7.5 Podjetje se lahko ob začetnem pripoznanju nepreklicno odloči, da bo poznejše spremembe poštene vrednosti naložbe v kapitalski instrument iz področja uporabe tega standarda, ki ni niti *v posesti za trgovanje* niti pogojno nadomestilo, ki ga prevzemnik pripozna v poslovni združitvi, za katero se uporablja MSRP 3, predstavilo v drugem vseobsegajočem donosu (za napotke glede dobičkov ali izgub iz tečajnih razlik glej B5.7.3. člen).

5.7.6 Če se podjetje odloči za možnost iz 5.7.5. člena, v poslovnem izidu pripozna dividende iz navedene naložbe v skladu s 5.7.1.A členom.

▼M53

Obveznosti, določene kot merjene po pošteni vrednosti prek poslovnega izida

5.7.7 **Podjetje pripozna dobiček ali izgubo iz finančne obveznosti, določene kot merjene po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, v skladu s 4.2.2. členom ali 4.3.5. členom, kot sledi:**

(a) znesek spremembe poštene vrednosti finančne obveznosti, ki se lahko pripiše spremembam kreditnega tveganja navedene obveznosti, se predstavi v drugem vseobsegajočem donosu (glej B5.7.13.–B5.7.20. člen) in

(b) preostali znesek spremembe poštene vrednosti obveznosti se predstavi v poslovnem izidu,

razen če bi obravnava učinkov sprememb kreditnega tveganja obveznosti, opisana pod točko (a), povzročila ali povečala računovodsko neskladnost v izkazu poslovnega izida (v tem primeru se uporablja 5.7.8. člen). Napotki za ugotavljanje, ali bi nastala ali se povečala računovodska neskladnost, so podani v B5.7.5.–B5.7.7. in B5.7.10.–B5.7.12. členu.

5.7.8 **Če bi zahteve iz 5.7.7. člena povzročile ali povečale računovodsko neskladnost v izkazu poslovnega izida, mora podjetje vse dobičke in izgube iz navedene obveznosti (vključno z učinki sprememb kreditnega tveganja navedene obveznosti) predstaviti v poslovnem izidu.**

5.7.9 Ne glede na zahteve iz 5.7.7. in 5.7.8. člena podjetje v poslovnem izidu predstavi vse dobičke in izgube iz naslova obvez iz posojil in pogodb o finančnem poroštvu, ki so določene kot merjene po pošteni vrednosti prek poslovnega izida.

Sredstva, merjena po pošteni vrednosti prek drugega vseobsegajočega donosa

5.7.10 **Dobiček ali izguba iz finančnega sredstva, merjenega po pošteni vrednosti prek drugega vseobsegajočega donosa v skladu s 4.1.2.A členom, se pripozna v drugem vseobsegajočem donosu, razen dobičkov ali izgub zaradi oslabitev (glej oddelek 5.5) ter dobičkov ali izgub iz tečajnih razlik (glej B5.7.2.–B5.7.2.A člen), dokler se ne odpravi pripoznanje za finančno sredstvo oziroma se to ne prerazvrsti. Ko se odpravi pripoznanje finančnega sredstva, se kumulativni dobiček ali izguba, prej pripoznana v drugem vseobsegajočem donosu, prerazvrsti iz lastniškega kapitala v poslovni izid kot prilagoditev zaradi prerazvrstitve (glej MRS 1). Če se finančno sredstvo prerazvrsti iz kategorije, ki se meri po pošteni vrednosti prek drugega vseobsegajočega donosa, mora podjetje kumulativni dobiček ali izgubo, ki je bila prej pripoznana v drugem vseobsegajočem donosu, obračunavati v skladu s 5.6.5. in 5.6.7. členom. Obresti, izračunane po metodi efektivnih obresti, se pripoznajo v poslovnem izidu.**

5.7.11 **Kot je opisano v 5.7.10. členu, so, kadar se finančno sredstvo meri po pošteni vrednosti prek drugega vseobsegajočega donosa v skladu s 4.1.2.A členom, zneski, pripoznani v poslovnem izidu, enaki zneskom, ki bi bili pripoznani v poslovnem izidu, če bi se finančno sredstvo merilo po odplačni vrednosti.**

▼M53

POGLAVJE 6 Obračunavanje varovanja pred tveganjem

6.1 CILJ IN PODROČJE UPORABE OBRAČUNAVANJA VAROVANJA PRED TVEGANJEM

6.1.1 Cilj obračunavanja varovanja pred tveganjem je v računovodskih izkazih predstaviti učinek dejavnosti podjetja za obvladovanje tveganj, pri katerih se uporabljajo finančni instrumenti za upravljanje izpostavljenosti, ki izhajajo iz specifičnih tveganj in bi lahko vplivale na poslovni izid (ali drugi vseobsegajoči donos v primeru naložb v kapitalske instrumente, pri katerih se je podjetje odločilo, da bo spremembe poštene vrednosti prikazovalo v drugem vseobsegajočem donosu v skladu s 5.7.5. členom). Cilj tega pristopa je predstaviti kontekst instrumentov za varovanje pred tveganjem, za katere se uporablja obračunavanje varovanja pred tveganjem, da bi se omogočil vpogled v njihov namen in učinke.

6.1.2 Podjetje se lahko odloči, da bo določilo razmerje varovanja pred tveganjem med instrumentom za varovanje pred tveganjem in pred tveganjem varovano postavko v skladu s 6.2.1.–6.3.7. členom in B6.2.1.–B.6.3.25. členom. Za razmerja varovanja pred tveganjem, ki izpolnjujejo merila glede ustreznosti, mora podjetje obračunavati dobiček ali izgubo iz instrumenta za varovanje pred tveganjem in pred tveganjem varovane postavke v skladu s 6.5.1.–6.5.14. in B6.5.1.–B6.5.28. členom. Če je pred tveganjem varovana postavka skupina postavk, mora podjetje izpolnjevati dodatne zahteve iz 6.6.1.–6.6.6. in B6.6.1.–B6.6.16. člena.

6.1.3 Za varovanje poštene vrednosti izpostavljenosti portfelja finančnih sredstev ali finančnih obveznosti pred obrestnim tveganjem (in samo za takšno varovanje) lahko podjetje uporabi zahteve glede obračunavanja varovanja pred tveganjem iz MRS 39 namesto zahtev iz tega standarda. V takem primeru mora podjetje uporabiti posebne zahteve za obračunavanje varovanja pred tveganjem za varovanje portfelja pred obrestnim tveganjem ter kot pred tveganjem varovano postavko določiti delež, ki je znesek v tuji valuti (glej 81.A, 89.A in AG114.–AG132. člen MRS 39).

6.2 INSTRUMENTI ZA VAROVANJE PRED TVEGANJEM

Ustrezni instrumenti

6.2.1 Izvedeni finančni instrument, ki se meri po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, se lahko določi kot instrument za varovanje pred tveganjem, z izjemo nekaterih izdanih opcij (glej B6.2.4. člen).

6.2.2 Neizvedeno finančno sredstvo ali neizvedena finančna obveznost, merjena po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, se lahko določi kot instrument za varovanje pred tveganjem, razen če je finančna obveznost, določena kot merjena po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, za katero se znesek spremembe njene poštene vrednosti, ki se lahko pripiše spremembam kreditnega tveganja navedene obveznosti, predstavi v drugem vseobsegajočem donosu v skladu s 5.7.7. členom. Za varovanje pred valutnim tveganjem se lahko sestavina valutnega tveganja neizvedenega finančnega sredstva ali neizvedene finančne obveznosti določi kot instrument za varovanje pred tveganjem, če ni naložba v kapitalski instrument, za katero se je podjetje odločilo, da bo spremembe poštene vrednosti predstavilo v drugem vseobsegajočem donosu v skladu s 5.7.5. členom.

6.2.3 Za namene obračunavanja varovanja pred tveganjem se lahko kot instrumenti za varovanje pred tveganjem določijo samo pogodbe s stranko zunaj poročajočega podjetja (tj. zunaj skupine ali posameznega podjetja, o katerem se poroča).

▼M53

Določanje instrumentov za varovanje pred tveganjem

6.2.4 Instrument, ki izpolnjuje pogoje glede ustreznosti, se mora v celoti določiti kot instrument za varovanje pred tveganjem. Edine dovoljene izjeme so:

(a) ločitev notranje vrednosti in časovne vrednosti opcijske pogodbe, pri čemer se nato kot instrument za varovanje pred tveganjem določi samo sprememba notranje vrednosti opcije, ne pa sprememba časovne vrednosti (glej 6.5.15. in B6.5.29.–B6.5.33. člen);

(b) ločitev terminskega elementa in promptnega elementa terminske pogodbe, pri čemer se nato kot instrument za varovanje pred tveganjem določi samo sprememba vrednosti promptnega elementa terminske pogodbe, ne pa terminski element; podobno se lahko valutni tečajni razmik, izražen v bazičnih točkah, loči in izključi iz določitve finančnega instrumenta kot instrumenta za varovanje pred tveganjem (glej 6.5.16. in B6.5.34.–B6.5.39. člen); in

(c) delež celotnega instrumenta za varovanje pred tveganjem, na primer 50 odstotkov nominalnega zneska, se lahko določi kot instrument za varovanje pred tveganjem v razmerju varovanja pred tveganjem. Vendar se kot instrumenta za varovanje pred tveganjem ne sme določiti tistega deleža spremembe poštene vrednosti, ki izhaja samo iz dela obdobja, v katerem je instrument za varovanje pred tveganjem še veljaven.

6.2.5 Podjetje lahko obravnava skupaj in tudi skupaj določi kot instrument za varovanje pred tveganjem katero koli kombinacijo (vključno z okoliščinami, v katerih tveganje ali tveganja, ki izhajajo iz nekaterih instrumentov za varovanje pred tveganjem, izravnajo tista, ki izhajajo iz drugih):

(a) izvedenih finančnih instrumentov ali njihovega dela in

(b) neizvedenih finančnih instrumentov ali njihovega dela.

6.2.6 Vendar izvedeni finančni instrument, ki združuje izdano opcijo in kupljeno opcijo (na primer obrestna ovratnica), ne izpolnjuje pogojev za določitev kot instrument za varovanje pred tveganjem, če je na datum določitve dejansko neto izdana opcija (razen, če izpolnjuje pogoje na podlagi B6.2.4. člena). Podobno se lahko dva ali več instrumentov (ali njihove dele) skupaj določi kot instrument za varovanje pred tveganjem samo, če v kombinaciji (tj. skupaj) na datum določitve niso dejansko neto izdana opcija (razen, če izpolnjujejo pogoje glede ustreznosti na podlagi B6.2.4. člena).

6.3 PRED TVEGANJEM VAROVANE POSTAVKE

Ustrezne postavke

6.3.1 Pred tveganjem varovana postavka je lahko pripoznano sredstvo ali obveznost, nepripoznana *trdna obveza*, *napovedana transakcija* ali čista finančna naložba v posel v tujini. Pred tveganjem varovana postavka je lahko:

(a) posamezna postavka; ali

(b) skupina postavk (pod pogoji iz 6.6.1.–6.6.6. in B6.6.1.–B6.6.16. člena).

Pred tveganjem varovana postavka je lahko tudi sestavina take postavke ali skupine postavk (glej 6.3.7. in B6.3.7.–B6.3.25. člen).

▼M53

6.3.2 Pred tveganjem varovano postavko mora biti mogoče zanesljivo izmeriti.

6.3.3 Če je pred tveganjem varovana postavka napovedana transakcija (ali njena sestavina), mora biti taka transakcija zelo verjetna.

6.3.4 Skupna izpostavljenost, ki je kombinacija izpostavljenosti, ki bi lahko izpolnjevala pogoje za določitev kot pred tveganjem varovana postavka v skladu s 6.3.1. členom, in izvedenega finančnega instrumenta, se lahko določi kot pred tveganjem varovana postavka (glej B6.3.3.–B6.3.4. člen). To vključuje napovedano transakcijo s skupno izpostavljenostjo (tj. neobvezne, vendar pričakovane transakcije v prihodnosti, ki bi privedle do izpostavljenosti in izvedenega finančnega instrumenta), če je taka skupna izpostavljenost zelo verjetna in če po sklenitvi transakcije, ki zato ni več napovedana, ustreza pogojem za določitev kot pred tveganjem varovana postavka.

6.3.5 Za namene obračunavanja varovanja pred tveganjem se kot pred tveganjem varovane postavke lahko določijo samo sredstva, obveznosti, trdne obveze ali zelo verjetne napovedane transakcije s stranko zunaj poročajočega podjetja. Obračunavanje varovanja pred tveganjem se lahko uporablja za posle med podjetji v isti skupini samo v posameznih ali ločenih računovodskih izkazih teh podjetij in ne v konsolidiranih računovodskih izkazih skupine, razen v konsolidiranih računovodskih izkazih naložbenega podjetja, kot je opredeljeno v MSRP 10, kjer transakcije med naložbenim podjetjem in njegovimi odvisnimi podjetji, merjene po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, ne bodo izključene iz konsolidiranih računovodskih izkazov.

6.3.6 Vendar lahko kot izjema pri 6.3.5. členu valutno tveganje denarne postavke znotraj skupine (npr. obveznost/terjatev med dvema odvisnima podjetjema) v konsolidiranih računovodskih izkazih izpolnjuje pogoje za določitev kot pred tveganjem varovana postavka, če ima za posledico izpostavljenost do dobičkov ali izgub iz tečajnih razlik, ki niso v celoti odpravljeni ob konsolidaciji v skladu z MRS 21 *Vplivi sprememb deviznih tečajev*. V skladu z MRS 21 dobički ali izgube iz tečajnih razlik za denarne postavke znotraj skupine ob konsolidaciji niso v celoti odpravljeni, če se s takšno notranjo denarno postavko posluje med dvema podjetjema v skupini, ki imata različni funkcijski valuti. Poleg tega lahko valutno tveganje zelo verjetne napovedane transakcije znotraj skupine ustreza pogojem za določitev kot pred tveganjem varovana postavka v konsolidiranih računovodskih izkazih, če je navedeni posel izražen v valuti, ki ni funkcijska valuta podjetja, ki sklepa posel, valutno tveganje pa bo vplivalo na konsolidirani poslovni izid.

Določanje pred tveganjem varovanih postavk

6.3.7 Podjetje lahko določi celotno postavko ali njeno sestavino kot pred tveganjem varovano postavko v razmerju varovanja pred tveganjem. Celotna postavka obsega vse spremembe denarnih tokov ali poštene vrednosti postavke. Sestavina obsega manj kot celotno spremembo poštene vrednosti ali spremenljivosti denarnih tokov postavke. V tem primeru lahko podjetje kot pred tveganjem varovane postavke določi samo naslednje vrste sestavin (vključno z njihovimi kombinacijami):

(a) samo spremembe denarnih tokov ali poštene vrednosti postavke, ki se lahko pripišejo specifičnemu tveganju ali tveganjem (sestavini tveganja), če je na podlagi ocene v okviru specifične tržne strukture sestavino tveganja mogoče razločevati in zanesljivo meriti (glej B6.3.8.–B6.3.15. člen). Sestavine tveganja vključujejo določitev samo tistih sprememb denarnih tokov ali poštene vrednosti pred tveganjem varovane postavke, ki so nad ali pod določeno ceno ali drugo spremenljivko (enostransko tveganje);

▼M53

(b) enega ali več izbranih pogodbenih denarnih tokov;

(c) sestavine nominalnega zneska, tj. določenega dela zneska postavke (glej B6.3.16.–B6.3.20. člen).

6.4 MERILA USTREZNOSTI ZA OBRAČUNAVANJE VAROVANJA PRED TVEGANJEM

6.4.1 Razmerje varovanja pred tveganjem ustreza pogojem za obračunavanje varovanja pred tveganjem samo, če so izpolnjena vsa naslednja merila:

(a) razmerje varovanja pred tveganjem je sestavljeno samo iz ustreznih instrumentov za varovanje pred tveganjem in ustreznih pred tveganjem varovanih postavk;

(b) ob nastanku razmerja se uradno določijo in dokumentirajo razmerje varovanja pred tveganjem, cilj podjetja pri obvladovanju tveganj in strategija za izvajanje varovanja pred tveganjem. Navedena dokumentacija mora vsebovati opredelitev instrumenta za varovanje pred tveganjem, pred tveganjem varovane postavke, vrste tveganja, pred katerim se varuje, in načina, na katerega bo podjetje ocenilo, ali razmerje varovanja pred tveganjem izpolnjuje zahteve glede učinkovitosti varovanja (vključno z njegovo analizo virov neučinkovitosti varovanja pred tveganjem in ugotavljanjem *količnika varovanja pred tveganjem*);

(c) razmerje varovanja pred tveganjem izpolnjuje vse naslednje zahteve glede učinkovitosti varovanja:

(i) med pred tveganjem varovano postavko in instrumentom za varovanje pred tveganjem obstaja ekonomsko razmerje (glej B6.4.4.–B6.4.6. člen);

(ii) učinek kreditnega tveganja ne prevladuje pri spremembah vrednosti, ki so posledica navedenega ekonomskega razmerja (glej B6.4.7.–B6.4.8. člen); in

(iii) količnik varovanja pred tveganjem v razmerju varovanja pred tveganjem je enak tistemu, ki izvira iz obsega pred tveganjem varovane postavke, ki ga podjetje dejansko varuje, in obsega instrumenta za varovanje pred tveganjem, ki ga podjetje dejansko uporablja za varovanje navedenega obsega pred tveganjem varovane postavke. Kljub temu taka določitev ne sme odražati neravnotežja med utežmi pred tveganjem varovane postavke in instrumenta za varovanje pred tveganjem, ki bi privedlo do neučinkovitosti varovanja pred tveganjem (ne glede na to, ali je pripoznano ali ne), kar bi povzročilo računovodski rezultat, ki bi bil neskladen s ciljem obračunavanja varovanja pred tveganjem (glej B6.4.9.–B6.4.11. člen).

6.5 OBRAČUNAVANJE RAZMERIJ VAROVANJA PRED TVEGANJEM, KI IZPOLNJUJEJO POGOJE

6.5.1 Podjetje uporablja obračunavanje varovanja pred tveganjem za razmerja varovanja pred tveganjem, ki izpolnjujejo merila ustreznosti iz 6.4.1. člena (ta vključujejo odločitev podjetja, da razmerje določi kot razmerje varovanja pred tveganjem).

6.5.2 Obstajajo tri vrste razmerij varovanja pred tveganjem:

(a) varovanje poštene vrednosti pred tveganjem: varovanje pred izpostavljenostjo spremembam poštene vrednosti pripoznanega sredstva ali obveznosti ali nepripoznane trdne obveze oziroma sestavine katere od teh postavk, ki jo je mogoče pripisati posameznemu tveganju in lahko vpliva na poslovni izid;

▼**M53**

(b) varovanje denarnih tokov pred tveganjem: varovanje pred izpostavljenostjo spremembam denarnih tokov, ki jih je mogoče pripisati specifičnemu tveganju, povezanemu s celotnim pripoznanim sredstvom ali obveznostjo (kot so vsa ali nekatera prihodnja plačila obresti za dolg s spremenljivo obrestno mero) ali zelo verjetno napovedano transakcijo ali sestavino katere od teh postavk, in ki lahko vplivajo na poslovni izid;

(c) varovanje čiste finančne naložbe v posel v tujini pred tveganjem, kot je opredeljeno v MRS 21.

6.5.3 Če je pred tveganjem varovana postavka kapitalski instrument, za katerega se je podjetje odločilo, da bo predstavljalo spremembe poštene vrednosti v drugem vseobsegajočem donosu v skladu s 5.7.5. členom, mora biti pred tveganjem varovana izpostavljenost iz 6.5.2.(a) člena tista, ki bi lahko vplivala na drugi vseobsegajoči donos. Samo tem primeru se pripoznana neučinkovitost varovanja pred tveganjem predstavi v drugem vseobsegajočem donosu.

6.5.4 Varovanje pred valutnim tveganjem iz trdne obveze se lahko obračunava kot varovanje poštene vrednosti pred tveganjem ali varovanje denarnih tokov pred tveganjem.

6.5.5 Če razmerje varovanja pred tveganjem ne izpolnjuje več zahteve glede učinkovitosti varovanja v zvezi s količnikom varovanja pred tveganjem (glej 6.4.1.(c)(iii) člen), vendar cilj obvladovanja tveganj za to določeno razmerje varovanja pred tveganjem ostane isti, mora podjetje prilagoditi količnik varovanja pred tveganjem za razmerje, tako da ponovno izpolnjuje merila ustreznosti (v tem standardu se za to uporablja izraz „rebalans“; glej B6.5.7.–B6.5.21. člen).

6.5.6 Podjetje preneha obračunavati varovanje pred tveganjem za naprej samo, če razmerje varovanja pred tveganjem (ali del razmerja varovanja pred tveganjem) ne izpolnjuje več meril ustreznosti za tako obračunavanje (po upoštevanju morebitnega rebalansa, če je smiselno). To vključuje primere, v katerih instrument za varovanje pred tveganjem preneha veljati ali se proda, odpove ali izkoristi. Za ta namen se zamenjava ali prenos instrumenta za varovanje pred tveganjem v drug instrument za varovanje pred tveganjem ne obravnava kot prenehanje veljavnosti ali odpoved, če je zamenjava oziroma prenos del dokumentiranega cilja podjetja glede obvladovanja tveganj oziroma je skladna z njim. Poleg tega se za ta namen ne šteje, da je prišlo do prenehanja veljavnosti ali odpovedi instrumenta za varovanje pred tveganjem, če:

(a) se pogodbene stranke instrumenta za varovanje pred tveganjem kot posledica zakonov ali drugih predpisov ali uvedbe zakonov ali drugih predpisov dogovorijo, da ena ali več klirinških nasprotnih strank nadomesti svojo prvotno nasprotno stranko, tako da ta postane nova nasprotna stranka vsake od pogodbenih strank. Za ta namen je klirinška nasprotna stranka centralna nasprotna stranka (včasih se imenuje „klirinška organizacija“ ali „klirinška agencija“) ali podjetje oziroma podjetja, na primer, klirinški član klirinške organizacije ali stranka klirinškega člana klirinške organizacije, ki delujejo kot nasprotna stranka, da bi izvajali kliring prek centralne nasprotne stranke. Vendar, če pogodbene stranke instrumenta za varovanje pred tveganjem nadomestijo svoje prvotne nasprotne stranke z drugimi nasprotnimi strankami, se ta odstavek uporablja samo, če vsaka od teh pogodbenih strank izvaja kliring z isto centralno nasprotno stranko;

▼M53

(b) so morebitne druge spremembe instrumenta za varovanje pred tveganjem omejene na tiste, ki so potrebne za izvedbo take nadomestitve nasprotne stranke. Takšne spremembe so omejene na tiste, ki so v skladu s pogoji, ki bi bili pričakovani, če bi kliring instrumenta za varovanje pred tveganjem prvotno izvajala klirinška nasprotna stranka. Te spremembe vključujejo spremembe zahtev glede zavarovanja s premoženjem, pravic za pobotanje stanj terjatev in obveznosti ter naloženih dajatev.

Prenehanje obračunavanja varovanja pred tveganjem lahko vpliva na celotno razmerje varovanja pred tveganjem ali samo na njegov del (v tem primeru se obračunavanje varovanja pred tveganjem nadaljuje za preostanek razmerja varovanja pred tveganjem).

6.5.7 Podjetje uporabi:

(a) 6.5.10. člen, kadar preneha obračunavati varovanje pred tveganjem za varovanje poštene vrednosti pred tveganjem, pri katerem je pred tveganjem varovana postavka finančni instrument, merjen po odplačni vrednosti (ali njegova sestavina); in

(b) 6.5.12 člen, kadar preneha obračunavati varovanje pred tveganjem za varovanje denarnih tokov pred tveganjem.

Varovanja poštene vrednosti pred tveganjem

6.5.8 Dokler varovanje poštene vrednosti pred tveganjem izpolnjuje merila ustreznosti iz 6.4.1. člena, se razmerje varovanja pred tveganjem obračunava, kot sledi:

(a) dobiček ali izguba iz instrumenta za varovanje pred tveganjem se pripozna v poslovnem izidu (ali drugem vseobsegajočem donosu, če instrument za varovanje pred tveganjem varuje kapitalski instrument, za katerega se je podjetje odločilo, da bo spremembe poštene vrednosti predstavilo v drugem vseobsegajočem donosu v skladu s 5.7.5. členom);

(b) dobiček ali izguba pri pred tveganjem varovani postavki iz naslova varovanja pred tveganjem mora prilagoditi knjigovodsko vrednost varovane postavke in biti pripoznana v poslovnem izidu. Če je pred tveganjem varovana postavka finančno sredstvo (ali njegova sestavina), ki se meri po pošteni vrednosti prek drugega vseobsegajočega donosa v skladu s 4.1.2.A členom, se dobiček ali izguba pri varovani postavki iz naslova varovanja pred tveganjem pripozna v poslovnem izidu. Če pa je pred tveganjem varovana postavka kapitalski instrument, za katerega se je podjetje odločilo, da bo predstavljalo spremembe poštene vrednosti v drugem vseobsegajočem donosu v skladu s 5.7.5. členom, morajo navedeni zneski ostati v drugem vseobsegajočem donosu. Če je pred tveganjem varovana postavka nepripoznana trdna obveza (ali njena sestavina), se kumulativna sprememba poštene vrednosti varovane postavke po določitvi pripozna kot sredstvo ali obveznost z ustreznim dobičkom oziroma izgubo, ki se pripozna v poslovnem izidu.

6.5.9 Če je pred tveganjem varovana postavka v varovanju poštene vrednosti pred tveganjem trdna obveza (ali njena sestavina) za pridobitev sredstva ali prevzem obveznosti, se začetna knjigovodska vrednost sredstva ali obveznosti, ki izhaja iz izpolnitve trdne obveze s strani podjetja, prilagodi tako, da vključuje kumulativno spremembo poštene vrednosti varovane postavke, ki je bila pripoznana v izkazu finančnega položaja.

▼M53

6.5.10 Vsaka prilagoditev, ki izhaja iz 6.5.8.(b) člena, se amortizira v poslovnem izidu, če je pred tveganjem varovana postavka finančni instrument (ali njegova sestavina), ki se meri po odplačni vrednosti. Amortizacija se lahko začne takoj, ko nastane prilagoditev, in se mora začeti najpozneje takrat, ko se pred tveganjem varovana postavka ne prilagaja več za dobičke in izgube iz naslova varovanja pred tveganjem. Amortizacija temelji na ponovnem izračunu efektivne obrestne mere na datum, ko se amortizacija začne. V primeru finančnega sredstva (ali njegove sestavine), ki je pred tveganjem varovana postavka in se meri po pošteni vrednosti prek drugega vseobsegajočega donosa v skladu s 4.1.2.A členom, se amortizacija izvede na isti način, vendar do zneska, ki predstavlja kumulativni dobiček ali izgubo, ki je bila prej pripoznana v skladu s 6.5.8.(b) členom, namesto s prilagoditvijo knjigovodske vrednosti.

Varovanja denarnih tokov pred tveganjem

6.5.11 Dokler varovanje denarnih tokov pred tveganjem izpolnjuje merila ustreznosti iz 6.4.1. člena, se razmerje varovanja pred tveganjem obračunava, kot sledi:

(a) ločena sestavina lastniškega kapitala, povezana s pred tveganjem varovano postavko (rezerva za varovanje denarnih tokov pred tveganjem), se prilagodi nižjemu od naslednjih (absolutno izraženih) zneskov:

(i) kumulativnemu dobičku ali izgubi iz instrumenta za varovanje pred tveganjem od začetka varovanja; in

(ii) kumulativni spremembi poštene vrednosti (sedanje vrednosti) pred tveganjem varovane postavke (tj. sedanji vrednosti kumulativne spremembe pričakovanih prihodnjih denarnih tokov, ki se varujejo) od začetka varovanja pred tveganjem;

(b) delež dobička ali izgube iz instrumenta za varovanje pred tveganjem, za katerega se ugotovi, da je učinkovito varovanje pred tveganjem (tj. delež, ki se izravna s spremembo rezerve za varovanje denarnih tokov pred tveganjem, izračunane v skladu s točko (a)), se pripozna v drugem vseobsegajočem donosu;

(c) vsi preostali dobički ali izgube iz instrumenta za varovanje pred tveganjem (oziroma vsi dobički ali izgube, ki so potrebni za izravnavo spremembe rezerve za varovanje denarnih tokov pred tveganjem, izračunane v skladu s točko (a)), predstavljajo neučinkovitost varovanja pred tveganjem, ki se mora pripoznati v poslovnem izidu;

(d) znesek, ki se je nabral v rezervi za varovanje denarnih tokov pred tveganjem v skladu s točko (a), se obračuna, kot sledi:

(i) če varovana napovedana transakcija naknadno privede do pripoznanja nefinančnega sredstva ali nefinančne obveznosti ali če varovana napovedana transakcija za nefinančno sredstvo ali nefinančno obveznost postane trdna obveza, za katero se uporablja obračunavanje varovanja poštene vrednosti pred tveganjem, mora podjetje navedeni znesek odstraniti iz rezerve za varovanje denarnih tokov pred tveganjem in ga vključiti neposredno v začetni strošek ali drugo knjigovodsko vrednost sredstva ali obveznosti. To ni prilagoditev zaradi prerazvrstitve (glej MRS 1) in zato ne vpliva na drug vseobsegajoči donos;

▼**M53**

(ii) za varovanja denarnih tokov pred tveganjem, ki niso tista iz točke (i), se navedeni znesek prerazvrsti iz rezerve za varovanje denarnih tokov pred tveganjem v poslovni izid kot prilagoditev zaradi prerazvrstitve (glej MRS 1) v istem obdobju ali obdobjih, v katerih varovani pričakovani prihodnji denarni tokovi vplivajo na poslovni izid (na primer v obdobjih, v katerih se pripoznajo prihodki od obresti ali odhodki za obresti ali ko pride do napovedane prodaje);

(iii) če pa je navedeni znesek izguba in podjetje pričakuje, da celotna izguba ali njen del ne bo povrnjen v enem ali več prihodnjih obdobjih, mora podjetje nemudoma prerazvrstiti znesek, za katerega se ne pričakuje, da bo povrnjen, v poslovni izid kot prilagoditev zaradi prerazvrstitve (glej MRS 1).

6.5.12 Če podjetje preneha obračunavati varovanje pred tveganjem za varovanje denarnih tokov pred tveganjem (glej 6.5.6. in 6.5.7.(b) člen), znesek, ki se je nabral v rezervi za varovanje denarnih tokov pred tveganjem v skladu s 6.5.11.(a) členom, obračuna kot sledi:

(a) če se še vedno pričakuje, da bodo varovani prihodnji denarni tokovi nastali, navedeni znesek ostane v rezervi za varovanje denarnih tokov pred tveganjem, dokler ne pride do prihodnjih denarnih tokov oziroma dokler ne velja 6.5.11.(d)(iii) člen. Ko pride do prihodnjih denarnih tokov, se uporablja 6.5.11.(d)(iii) člen;

(b) če se ne pričakuje več, da bo prišlo do varovanih prihodnjih denarnih tokov, se mora navedeni znesek nemudoma prerazvrstiti iz rezerve za varovanje denarnih tokov pred tveganjem v poslovni izid kot prilagoditev zaradi prerazvrstitve (glej MRS 1). Za varovani prihodnji denarni tok, ki ni več zelo verjeten, se lahko še vedno pričakuje, da bo nastal.

Varovanja čistih finančnih naložb v posel v tujini pred tveganji

6.5.13 Varovanja čistih finančnih naložb v posel v tujini pred tveganji, vključno z varovanjem denarne postavke, ki se obračunava kot del čiste finančne naložbe (glej MRS 21), se obračunavajo podobno kot varovanja denarnih tokov pred tveganjem:

(a) del dobička ali izgube iz instrumenta za varovanje pred tveganjem, ki je opredeljen kot učinkovito varovanje pred tveganjem, se pripozna v drugem vseobsegajočem donosu (glej 6.5.11. člen); in

(b) neučinkoviti del se pripozna v poslovnem izidu.

6.5.14 Kumulativni dobiček ali izguba iz instrumenta za varovanje pred tveganjem, ki se nanaša na učinkoviti del varovanja, ki se je nabral v rezervi iz prevedbe tuje valute, se ob odtujitvi ali delni odtujitvi posla v tujini prerazvrsti iz lastniškega kapitala v poslovni izid kot prilagoditev zaradi prerazvrstitve (glej MRS 1) v skladu z 48.–49. členom MRS 21.

Obračunavanje časovne vrednosti opcij

6.5.15 Če podjetje loči notranjo vrednost in časovno vrednost opcijske pogodbe in kot instrument za varovanje pred tveganjem določi samo spremembo notranje vrednosti opcije (glej 6.2.4.(a) člen), časovno vrednost opcije obračunava, kot sledi (glej B6.5.29.–B6.5.33. člen):

▼M53

(a) podjetje mora ločevati časovno vrednost opcij glede na vrsto pred tveganjem varovane postavke, varovane z opcijo (glej B6.5.29. člen), ki je lahko:

(i) na transakciji temelječa varovana postavka; ali

(ii) na časovnem obdobju temelječa varovana postavka;

(b) sprememba poštene vrednosti časovne vrednosti opcije, s katero se varuje na transakciji temelječa varovana postavka, se pripozna v drugem vseobsegajočem donosu v obsegu, v katerem se nanaša na varovano postavko, in se akumulira v ločeni sestavini lastniškega kapitala. Kumulativna sprememba poštene vrednosti, ki izhaja iz časovne vrednosti opcije, ki se je nabrala v ločeni sestavini lastniškega kapitala (v nadaljevanju: znesek), se obračunava kot sledi:

(i) če varovana postavka naknadno privede do pripoznanja nefinančnega sredstva ali nefinančne obveznosti ali trdne obveze za nefinančno sredstvo ali nefinančno obveznost, za katero se uporablja obračunavanje varovanja poštene vrednosti pred tveganjem, mora podjetje znesek odstraniti iz ločene sestavine lastniškega kapitala in ga vključiti neposredno v začetni strošek ali drugo knjigovodsko vrednost sredstva ali obveznosti. To ni prilagoditev zaradi prerazvrstitve (glej MRS 1) in zato ne vpliva na drugi vseobsegajoči donos;

(ii) za razmerja varovanja pred tveganjem, ki niso tista iz točke (i), se znesek prerazvrsti iz ločene sestavine lastniškega kapitala v poslovni izid kot prilagoditev zaradi prerazvrstitve (glej MRS 1) v istem obdobju ali obdobjih, v katerih varovani pričakovani prihodnji denarni tokovi vplivajo na poslovni izid (na primer, ko pride do napovedane prodaje);

(iii) če pa se za celoten znesek ali njegov del ne pričakuje, da bo povrnjen v enem ali več prihodnjih obdobjih, je treba znesek, za katerega se ne pričakuje, da bo povrnjen, nemudoma prerazvrstiti v poslovni izid kot prilagoditev zaradi prerazvrstitve (glej MRS 1);

(c) sprememba poštene vrednosti časovne vrednosti opcije, s katero se varuje na časovnem obdobju temelječa varovana postavka, se pripozna v drugem vseobsegajočem donosu v obsegu, v katerem se nanaša na varovano postavko, in se akumulira v ločeni sestavini lastniškega kapitala. Časovna vrednost na datum določitve opcije kot instrumenta za varovanje pred tveganjem, se v obsegu, v katerem se nanaša na varovano postavko, amortizira na sistematski in racionalni podlagi v obdobju, v katerem bi lahko prilagoditev varovanja pred tveganjem za notranjo vrednost opcije vplivala na poslovni izid (ali drugi vseobsegajoči donos, če je varovana postavka kapitalski instrument, za katerega se je podjetje odločilo, da bo predstavljalo spremembe poštene vrednosti v drugem vseobsegajočem donosu v skladu s 5.7.5. členom). Zato se v vsakem poročevalskem obdobju znesek amortizacije prerazvrsti iz ločene sestavine lastniškega kapitala v poslovni izid kot prilagoditev zaradi prerazvrstitve (glej MRS 1). Če pa se za razmerje varovanja pred tveganjem, ki vključuje spremembo notranje vrednosti opcije kot instrumenta za varovanje pred tveganjem, preneha obračunavanje varovanja pred tveganjem, je treba čisti znesek (tj. vključno s kumulativno amortizacijo), ki se je nabral v ločeni sestavini lastniškega kapitala, nemudoma prerazvrstiti v poslovni izid kot prilagoditev zaradi prerazvrstitve (glej MRS 1).

▼M53

Obračunavanje terminskega elementa terminskih pogodb in v bazičnih točkah izraženega valutnega tečajnega razmika finančnih instrumentov

6.5.16 Če podjetje loči terminski element in promptni element terminske pogodbe in kot instrument za varovanje pred tveganjem določi samo spremembo vrednosti promptnega elementa terminske pogodbe ali če podjetje loči valutni tečajni razmik, izražen v bazičnih točkah, od finančnega instrumenta in ga izključi iz določitve navedenega finančnega instrumenta kot instrumenta za varovanje pred tveganjem (glej 6.2.4.(b) člen), lahko za terminski element terminske pogodbe ali za valutni tečajni razmik, izražen v bazičnih točkah, uporablja 6.5.15. člen na isti način, kot se uporablja za časovno vrednost opcije. V tem primeru mora podjetje uporabljati napotke za uporabo iz B6.5.34.–B6.5.39. člena.

6.6 VAROVANJE SKUPINE POSTAVK PRED TVEGANJEM

Ustreznost skupine postavk za obravnavo kot pred tveganjem varovane postavke

6.6.1 Skupina postavk (vključno s skupino postavk, ki tvorijo neto (čisto) pozicijo; glej B6.6.1.–B6.6.8. člen) je ustrezna pred tveganjem varovana postavka samo, če:

(a) je sestavljena iz postavk (vključno s sestavinami postavk), ki so na posamični podlagi ustrezne pred tveganjem varovane postavke;

(b) se postavke v skupini upravljajo skupaj na skupinski podlagi za namene obvladovanja tveganj; in

(c) gre v primeru varovanja denarnih tokov pred tveganjem pri skupini postavk, pri katerih se za spremembe denarnih tokov ne pričakuje, da bodo približno sorazmerne s splošno spremenljivostjo denarnih tokov skupine, tako da nastanejo izravnalne pozicije tveganja:

(i) za varovanje pred valutnim tveganjem; in

(ii) določitev navedene neto pozicije določa poročevalsko obdobje, v katerem naj bi napovedane transakcije vplivale na poslovni izid, ter njihovo naravo in obseg (glej B6.6.7.–B6.6.8. člen).

Določitev sestavine nominalnega zneska

6.6.2 Sestavina, ki je del ustrezne skupine postavk, je ustrezna pred tveganjem varovana postavka, če je taka določitev skladna s ciljem podjetja glede obvladovanja tveganj.

6.6.3 Plastna sestavina celotne skupine postavk (na primer spodnja plast), je ustrezna za obračunavanje varovanja pred tveganjem, samo če:

(a) jo je mogoče razločevati in zanesljivo meriti;

(b) je cilj obvladovanja tveganj varovanje plastne sestavine pred tveganjem;

(c) so postavke v celotni skupini, iz katere se opredeli plast, izpostavljene istemu tveganju, pred katerim se varuje (tako, da izbira konkretnih postavk iz celotne skupine, ki tvorijo del varovane plasti, ne vpliva bistveno na merjenje varovane plasti);

▼M53

(d) lahko podjetje za varovanje obstoječih postavk (na primer nepripoznane trdne obveze ali pripoznanega sredstva) opredeli in izsledi celotno skupino postavk, iz katere je opredeljena varovana plast (tako da lahko podjetje spoštuje zahteve za obračunavanje ustreznih razmerij varovanja pred tveganjem); in

(e) vse postavke v skupini, ki vsebujejo možnosti predčasnega odplačila, ustrezajo zahtevam za sestavine nominalnega zneska (glej B6.3.20. člen).

Predstavljanje

6.6.4 Za varovanje skupine postavk pred tveganjem z izravnalnimi pozicijami tveganja (tj. pri varovanju neto pozicije), pri katerih tveganje, pred katerim se varuje, vpliva na različne vrstične postavke v izkazu poslovnega izida in drugega vseobsegajočega donosa, se vsi dobički in izgube iz naslova varovanja pred tveganjem v navedenem izkazu predstavijo v ločeni vrstici od tistih, na katere vplivajo varovane postavke. Zato v navedenem izkazu znesek v vrstični postavki, ki se nanaša na samo varovano postavko (na primer prihodki ali stroški prodaje), ostane nespremenjen.

6.6.5 Za sredstva in obveznosti, ki se varujejo skupaj kot skupina v okviru varovanja poštene vrednosti pred tveganjem, se dobiček ali izguba v izkazu finančnega položaja za posamezna sredstva in obveznosti pripozna kot prilagoditev knjigovodske vrednosti zadevnih posameznih postavk, ki sestavljajo skupino, v skladu s 6.5.8.(b) členom.

V celoti izravnane neto pozicije

6.6.6 Kadar je pred tveganjem varovana postavka skupina, ki je v celoti izravnana neto pozicija (tj. varovane postavke same med sabo v celoti izravnajo tveganje, ki se obvladuje na podlagi skupine), jo lahko podjetje določi v razmerju varovanja pred tveganjem, ki ne vključuje instrumenta za varovanje pred tveganjem, če:

(a) je varovanje pred tveganjem del strategije nepretrganega varovanja pred neto tveganjem, pri čemer podjetje rutinsko zavaruje nove pozicije iste vrste skozi čas (na primer, ko posli prestopijo v časovno obdobje, za katerega podjetje izvaja varovanje pred tveganjem);

(b) se spremeni velikost pred tveganjem varovane neto pozicije v obdobju trajanja strategije nepretrganega varovanja pred neto tveganjem in podjetje uporablja ustrezne instrumente za varovanje pred neto tveganjem (tj. kadar neto pozicija ni v celoti izravnana);

(c) se za take neto pozicije običajno uporablja obračunavanje varovanja pred tveganjem, kadar neto pozicija ni v celoti izravnana in je zavarovana z ustreznimi instrumenti za varovanje pred tveganjem; in

(d) bi neuporaba obračunavanja varovanja pred tveganjem za v celoti izravnano neto pozicijo privedla do nedoslednih računovodskih rezultatov, ker se pri obračunavanju ne bi pripoznale izravnalne pozicije tveganja, ki bi bile sicer pripoznane v varovanju neto pozicije pred tveganjem.

▼M53

6.7 MOŽNOST, DA SE KREDITNA IZPOSTAVLJENOST DOLOČI KOT MERJENA PO POŠTENI VREDNOSTI PREK POSLOVNEGA IZIDA

Ustreznost kreditnih izpostavljenosti za določitev kot merjenih po pošteni vrednosti prek poslovnega izida

6.7.1 Če podjetje uporablja kreditni izvedeni finančni instrument, ki se meri po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, za obvladovanje kreditnega tveganja celotnega ali dela finančnega instrumenta (kreditne izpostavljenosti), lahko navedeni finančni instrument v obsegu, v katerem se tako obvladuje (tj. celoten instrument ali njegov del), določi kot merjen po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, če:

(a) je subjekt kreditne izpostavljenosti (na primer posojilojemalec ali imetnik obveze iz posojil) enak referenčnemu subjektu kreditnega izvedenega finančnega instrumenta („ujemanje subjektov“); in

(b) je stopnja nadrejenosti finančnega instrumenta enaka stopnji nadrejenosti instrumentov, ki se lahko izročijo v skladu s pogoji kreditnega izvedenega finančnega instrumenta.

Podjetje se lahko odloči za tako določitev ne glede na to, ali finančni instrument, ki se uporablja za obvladovanje kreditnega tveganja, spada v področje uporabe tega standarda ali ne (na primer, podjetje lahko določi obveze iz posojil, ki ne spadajo v področje uporabe tega standarda). Podjetje lahko navedeni finančni instrument določi ob začetnem pripoznanju ali po njem ali medtem, ko je nepripoznan. Podjetje mora istočasno dokumentirati določitev.

Obračunavanje kreditnih izpostavljenosti, določenih kot merjenih po pošteni vrednosti prek poslovnega izida

6.7.2 Če je finančni instrument v skladu s 6.7.1. členom določen kot merjen po pošteni vrednosti prek poslovnega izida po začetnem pripoznanju ali prej ni bil pripoznan, se mora razlika med knjigovodsko vrednostjo (če obstaja) in pošteno vrednostjo na datum določitve nemudoma pripoznati v poslovnem izidu. Za finančna sredstva, ki se merijo po pošteni vrednosti prek drugega vseobsegajočega donosa v skladu s 4.1.2.A členom, se kumulativni dobiček ali izguba, prej pripoznana v drugem vseobsegajočem donosu, nemudoma prerazvrsti iz lastniškega kapitala v poslovni izid kot prilagoditev zaradi prerazvrstitve (glej MRS 1).

6.7.3 Podjetje preneha z merjenjem finančnega instrumenta, ki je povzročil kreditno tveganje, ali dela navedenega finančnega instrumenta po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, če:

(a) merila ustreznosti iz 6.7.1. člena niso več izpolnjena, na primer:

(i) kreditni izvedeni finančni instrument ali povezan finančni instrument, ki povzroči kreditno tveganje, poteče ali se proda, odpove ali poravna; ali

(ii) kreditno tveganje finančnega instrumenta se ne obvladuje več s pomočjo kreditnih izvedenih finančnih instrumentov. Do tega bi lahko na primer prišlo zaradi izboljšanja kreditne sposobnosti posojilojemalca ali imetnika obveze iz posojila oziroma zaradi sprememb kapitalskih zahtev, ki jih mora izpolnjevati podjetje; in

▼M53

(b) se za finančni instrument, ki povzroči kreditno tveganje, sicer ne zahteva, da se meri po pošteni vrednosti prek poslovnega izida (tj. poslovni model podjetja se medtem ni spremenil, tako da bi bila potrebna prerazvrstitev v skladu s 4.4.1. členom).

6.7.4 Ko podjetje preneha z merjenjem finančnega instrumenta, ki povzroči kreditno tveganje, ali njegovega dela po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, poštena vrednost navedenega finančnega instrumenta na datum prenehanja merjenja postane njegova nova knjigovodska vrednost. Pozneje se uporablja enako merjenje, kot se je uporabljalo pred določitvijo finančnega instrumenta kot merjenega po pošteni vrednosti prek poslovnega izida (vključno z amortizacijo, ki je posledica nove knjigovodske vrednosti). Na primer, finančno sredstvo, ki je bilo prvotno razvrščeno kot merjeno po odplačni vrednosti, bi se ponovno merilo po odplačni vrednosti, njegova efektivna obrestna mera pa bi se preračunala na podlagi njegove nove bruto knjigovodske vrednosti na datum prenehanja merjenja po pošteni vrednosti prek poslovnega izida.

POGLAVJE 7 Datum začetka veljavnosti in prehod

7.1 DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

7.1.1 Podjetje mora ta standard uporabljati za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2018 ali pozneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če se podjetje odloči za uporabo tega standarda pred navedenim datumom, mora to dejstvo razkriti in uporabljati vse zahteve iz tega standarda istočasno (glej tudi 7.1.2., 7.2.21. in 7.3.2. člen). Istočasno mora uporabljati tudi spremembe iz Priloge C.

7.1.2 Kljub zahtevam iz 7.1.1. člena se lahko podjetje za letna obdobja, ki se začnejo pred 1. januarjem 2018, odloči, da bo pred tem datumom uporabljalo samo zahteve glede predstavljanja dobičkov in izgub iz finančnih obveznosti, določenih kot merjenih po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, iz 5.7.1.(c), 5.7.7.–5.7.9., 7.2.14. in B5.7.5.–B5.7.20. člena, ne pa ostalih zahtev iz tega standarda. Če se podjetje odloči, da bo uporabljalo samo navedene člene, to dejstvo razkrije in tekoče zagotavlja povezana razkritja iz 10.–11. člena MSRP 7 (kakor je bil spremenjen z MSRP 9 (2010)) (glej tudi 7.2.2. in 7.2.15. člen).

7.1.3 *Cikel letnih izboljšav MSRP 2010–2012*, ki je bil izdan decembra 2013, je spremenil 4.2.1. in 5.7.5. člen, kar je bila posledična sprememba, ki izhaja iz spremembe MSRP 3. Podjetje mora navedeno spremembo uporabljati za naprej za poslovne združitve, za katere se uporablja sprememba MSRP 3.

7.1.4 Z MSRP 15, ki je bil izdan maja 2014, so bili spremenjeni 3.1.1., 4.2.1., 5.1.1., 5.2.1., 5.7.6., B3.2.13., B5.7.1., C.5 in C42. člen ter izbrisana C16. člen in povezani naslov. Dodani so bili 5.1.3. in 5.7.1.A člen in opredelitev v Prilogi A. Podjetje mora uporabljati navedene spremembe, kadar uporablja MSRP 15.

7.2 PREHOD

7.2.1 Podjetje ta standard uporablja za nazaj v skladu z MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake*, razen kot je določeno v 7.2.4.–7.2.26. in 7.2.28. členu. Ta standard se ne uporablja za postavke, za katere je na datum začetka uporabe že bilo odpravljeno pripoznanje.

▼M53

7.2.2 Za namene določb glede prehoda iz 7.2.1., 7.2.3.–7.2.28. in 7.3.2. člena je datum začetka uporabe dan, ko podjetje prvič uporabi navedene zahteve iz tega standarda in mora biti začetek poročevalskega obdobja po izdaji tega standarda. V odvisnosti od pristopa, ki ga podjetje izbere za uporabo MSRP 9, lahko prehod vključuje enega ali več datumov začetka uporabe za različne zahteve.

Prehod za razvrstitev in merjenje (poglavji 4 in 5)

7.2.3 Podjetje na datum začetka uporabe presodi, ali finančno sredstvo izpolnjuje pogoj iz 4.1.2.(a) oziroma 4.1.2.A(a) člena, in sicer na podlagi dejstev in okoliščin, ki obstajajo na ta datum. Posledična razvrstitev se uporablja za nazaj ne glede na poslovni model podjetja v prejšnjih poročevalskih obdobjih.

7.2.4 Če je na datum začetka uporabe za podjetje možnost oceniti spremenjeno časovno vrednost denarnega elementa v skladu z B4.1.9.B–B4.1.9.D členom na podlagi dejstev in okoliščin, ki so obstajali ob začetnem pripoznanju finančnega sredstva, neizvedljiva (kot je opredeljeno v MRS 8), mora oceniti značilnosti pogodbenih denarnih tokov finančnega sredstva na podlagi dejstev in okoliščin, ki so obstajale ob začetnem pripoznanju finančnega sredstva, ne da bi upoštevalo zahteve, povezane s spremembo časovne vrednosti denarnega elementa iz B4.1.9.B–B4.1.9.D člena (glej tudi 42.R člen MSRP 7).

7.2.5 Če je na datum začetka uporabe za podjetje možnost oceniti, ali je bila poštena vrednost elementa predplačila nepomembna v skladu z B4.1.12.(c) členom na podlagi dejstev in okoliščin, ki so obstajali ob začetnem pripoznanju finančnega sredstva, neizvedljiva (kot je opredeljeno v MRS 8), mora oceniti značilnosti pogodbenih denarnih tokov finančnega sredstva na podlagi dejstev in okoliščin, ki so obstajale ob začetnem pripoznanju finančnega sredstva, ne da bi upoštevalo izjemo za elemente predplačila iz B4.1.12. člena (glej tudi 42.S člen MSRP 7).

7.2.6 Če podjetje izmeri hibridno pogodbo po pošteni vrednosti v skladu s 4.1.2.A, 4.1.4. ali 4.1.5. členom, vendar poštena vrednost hibridne pogodbe ni bila izmerjena v primerljivih poročevalskih obdobjih, je poštena vrednost hibridne pogodbe v primerljivih poročevalskih obdobjih vsota poštenih vrednosti sestavin (tj. neizvedene gostiteljske pogodbe in vgrajenega izvedenega finančnega instrumenta) ob koncu posameznega primerljivega poročevalskega obdobja, če podjetje opravi preračun za prejšnja obdobja (glej 7.2.15. člen).

7.2.7 Če je podjetje uporabljalo 7.2.6. člen, mora na datum začetka uporabe pripoznati morebitno razliko med pošteno vrednostjo celotne hibridne pogodbe na datum začetka uporabe in vsoto poštenih vrednosti sestavin hibridne pogodbe na datum začetka uporabe v začetnem zadržanem dobičku (ali drugi sestavini lastniškega kapitala, če je ustrezno) v poročevalskem obdobju, ki vključuje datum začetka uporabe.

7.2.8 Podjetje lahko na datum začetka uporabe določi:

(a) finančno sredstvo kot merjeno po pošteni vrednosti prek poslovnega izida v skladu s 4.1.5. členom; ali

▼**M53**

(b) naložbo v kapitalski instrument kot merjeno po pošteni vrednosti prek drugega vseobsegajočega donosa v skladu s 5.7.5. členom.

Takšna določitev se izvede na podlagi dejstev in okoliščin, ki obstajajo na datum začetka uporabe. Navedeno razvrstitev je treba uporabljati za nazaj.

7.2.9 Na datum začetka uporabe:

(a) mora podjetje preklicati prejšnjo določitev finančnega sredstva kot merjenega po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, če navedeno finančno sredstvo ne izpolnjuje pogoja iz 4.1.5. člena;

(b) lahko podjetje prekliče prejšnjo določitev finančnega sredstva kot merjenega po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, če navedeno finančno sredstvo izpolnjuje pogoj iz 4.1.5. člena.

Tak preklic se izvede na podlagi dejstev in okoliščin, ki obstajajo na datum začetka uporabe. Navedeno razvrstitev je treba uporabljati za nazaj.

7.2.10 Na datum začetka uporabe:

(a) lahko podjetje določi finančno obveznost kot merjeno po pošteni vrednosti prek poslovnega izida v skladu s 4.2.2.(a) členom;

(b) mora podjetje preklicati prejšnjo določitev finančne obveznosti kot merjene po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, če je bila finančna obveznost tako določena ob začetnem pripoznanju v skladu s pogojem iz zdaj 4.2.2.(a) člena in če taka določitev ne izpolnjuje navedenega pogoja na datum začetka uporabe;

(c) lahko podjetje prekliče prejšnjo določitev finančne obveznosti kot merjene po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, če je bila finančna obveznost tako določena ob začetnem pripoznanju v skladu s pogojem iz zdaj 4.2.2.(a) člena in če taka določitev izpolnjuje navedeni pogoj na datum začetka uporabe.

Taka določitev in preklic se izvedeta na podlagi dejstev in okoliščin, ki obstajajo na datum začetka uporabe. Navedeno razvrstitev je treba uporabljati za nazaj.

7.2.11 Če je za podjetje možnost, da uporablja metodo efektivnih obresti za nazaj, neizvedljiva (kot je opredeljeno v MRS 8), mora podjetje obravnavati:

(a) pošteno vrednost finančnega sredstva ali finančne obveznosti na koncu vsakega predstavljenega primerjalnega obdobja kot bruto knjigovodsko vrednost navedenega finančnega sredstva ali odplačno vrednost navedene finančne obveznosti, če podjetje opravi preračun za prejšnja obdobja; in

▼**M53**

(b) pošteno vrednost finančnega sredstva ali finančne obveznosti na datum začetka uporabe kot novo bruto knjigovodsko vrednost navedenega finančnega sredstva ali novo odplačno vrednost navedene finančne obveznosti na datum začetka uporabe tega standarda.

7.2.12 Če je podjetje predhodno obračunavalo naložbo v kapitalski instrument, ki za identičen instrument nima kotirane cene na delujočem trgu (tj. vložek Ravni 1) (ali izvedeno sredstvo, povezano z izročitvijo takšnega kapitalskega instrumenta, ki ga je treba poravnati z njo), po nabavni vrednosti (v skladu z MRS 39), mora zadevni instrument izmeriti po pošteni vrednosti na datum začetka uporabe. Vsaka razlika med prejšnjo knjigovodsko vrednostjo in pošteno vrednostjo se mora pripoznati v začetnem zadržanem dobičku (ali drugi sestavini lastniškega kapitala, če je ustrezno) v poročevalskem obdobju, ki vključuje datum začetka uporabe.

7.2.13 Če je podjetje predhodno obračunavalo izvedeno obveznost, ki je povezana z izročitvijo kapitalskega instrumenta se mora poravnati z njo, pri čemer ta kapitalski instrument nima kotirane cene na delujočem trgu za enak instrument (tj. vložek Ravni 1), po nabavni vrednosti v skladu z MRS 39, mora zadevno izvedeno obveznost izmeriti po pošteni vrednosti na datum začetka uporabe. Vsaka razlika med prejšnjo knjigovodsko vrednostjo in pošteno vrednostjo se mora pripoznati v začetnem zadržanem dobičku poročevalskega obdobja, ki vključuje datum začetka uporabe.

7.2.14 Podjetje mora na datum začetka uporabe ugotoviti, ali bi obravnava iz 5.7.7. člena ustvarila ali povečala računovodsko neskladnost v poslovnem izidu, na podlagi dejstev in okoliščin, ki obstajajo na datum začetka uporabe. Ta standard se uporablja za nazaj na podlagi navedene ugotovitve.

7.2.15 Ne glede na zahtevo iz 7.2.1. člena mora podjetje, ki sprejme zahteve glede razvrstitve in merjenja iz tega standarda (ki vključujejo zahteve, povezane z merjenjem odplačne vrednosti za finančna sredstva in oslabitvijo iz oddelkov 5.4 in 5.5), zagotoviti razkritja iz 42.L–42.O člena MSRP 7, vendar mu ni treba opraviti preračunov za prejšnja obdobja. Podjetje lahko opravi preračun za prejšnja obdobja samo, če je to mogoče brez uporabe ugotovitev za nazaj. Če podjetje ne opravi preračunov za prejšnja obdobja, mora pripoznati vsako razliko med prejšnjo knjigovodsko vrednostjo in knjigovodsko vrednostjo na začetku letnega poročevalskega obdobja, ki vključuje datum začetka uporabe, v začetnem zadržanem dobičku (ali drugi sestavini lastniškega kapitala, če je ustrezno) v letnem poročevalskem obdobju, ki vključuje datum začetka uporabe. Če pa podjetje opravi preračun za prejšnja obdobja, morajo preračunani računovodski izkazi odražati vse zahteve iz tega standarda. Če pristop, ki ga podjetje izbere za uporabo MSRP 9, privede do več kot enega datuma začetka uporabe za različne zahteve, se ta člen uporablja na vsak datum začetka uporabe (glej 7.2.2. člen). To bi se na primer zgodilo, če bi se podjetje odločilo samo za zgodnjo uporabo zahtev glede predstavljanja dobičkov in izgub iz finančnih obveznosti, določenih kot merjenih po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, v skladu s 7.1.2. členom, preden bi začelo uporabljati druge zahteve iz tega standarda.

7.2.16 Če podjetje pripravlja medletna računovodska poročila v skladu z MRS 34 *Medletno računovodsko poročanje*, mu za medletna obdobja pred datumom začetka uporabe ni treba uporabljati zahtev iz tega standarda, če je to neizvedljivo (kot je opredeljeno v MRS 8).

▼**M53**

Oslabitev (oddelek 5.5)

7.2.17 Podjetje mora uporabljati zahteve glede oslabitve iz oddelka 5.5 za nazaj v skladu z MRS 8 ob upoštevanju 7.2.15. in 7.2.18.–7.2.20. člena.

7.2.18 Podjetje mora na datum začetka uporabe s pomočjo primernih in dokazljivih informacij, ki se lahko pridobijo brez pretiranih stroškov ali prizadevanj, določiti kreditno tveganje na datum začetnega pripoznanja finančnega instrumenta (oziroma, za obveze iz posojil in pogodbe o finančnem poroštvu na datum, ko je podjetje prevzelo nepreklicno obvezo v skladu s 5.5.6. členom) in ga primerjati s kreditnim tveganjem na datum začetka uporabe tega standarda.

7.2.19 Pri ugotavljanju, ali je od začetnega pripoznanja prišlo do znatnega povečanja kreditnega tveganja, lahko podjetje uporabi:

(a) zahteve iz 5.5.10. in B5.5.22.–B5.5.24. člena; in

(b) ovrgljivo predpostavko iz 5.5.11. člena za pogodbena plačila, ki so rok zapadlosti prekoračila za več kot 30 dni, če namerava podjetje uporabiti zahteve glede oslabitve tako, da opredeli znatna povečanja kreditnega tveganja od začetnega pripoznanja za navedene finančne instrumente na podlagi informacij o zaostankih s plačili.

7.2.20 Če bi na datum začetka uporabe ugotavljanje, ali je od začetnega pripoznanja prišlo do znatnega povečanja kreditnega tveganja, zahtevalo pretirane stroške ali prizadevanja, mora podjetje pripoznati popravek vrednosti za izgubo v znesku, ki je enak pričakovanim kreditnim izgubam v celotnem obdobju trajanja, na vsak datum poročanja, dokler se ne odpravi pripoznanje za finančno sredstvo (razen če ima navedeno finančno sredstvo na datum poročanja nizko kreditno tveganje; v tem primeru se uporabi 7.2.19.(a) člen).

Prehod za obračunavanje varovanja pred tveganjem (poglavje 6)

7.2.21 Podjetje lahko pri prvi uporabi tega standarda izbere računovodsko usmeritev, po kateri še naprej uporablja zahteve glede obračunavanja varovanja pred tveganjem iz MRS 39 namesto zahtev iz poglavja 6 tega standarda. Podjetje mora navedeno usmeritev uporabljati za vsa razmerja varovanja pred tveganjem. Podjetje, ki izbere navedeno usmeritev, mora uporabljati tudi OPMSRP 16 *Zavarovanje čistih finančnih naložb v poslovanje v tujini pred tveganji* brez sprememb, s katerimi je navedeno pojasnilo prilagojeno zahtevam poglavja 6 tega standarda.

7.2.22 Razen kot je določeno v 7.2.26. členu, podjetje uporablja zahteve glede obračunavanja varovanja pred tveganjem iz tega standarda za naprej.

7.2.23 Da se lahko obračunavanje varovanja pred tveganjem uporablja od datuma začetka uporabe zahtev glede obračunavanja varovanja pred tveganjem iz tega standarda, morajo biti na navedeni datum izpolnjena vsa merila glede ustreznosti.

▼**M53**

7.2.24 Razmerja varovanja pred tveganjem, ki so izpolnjevala pogoje za obračunavanje varovanja pred tveganjem v skladu z MRS 39 in izpolnjujejo tudi pogoje za obračunavanje varovanja pred tveganjem iz tega standarda (glej 6.4.1. člen) se, po upoštevanju morebitnega rebalansa ob prehodu (glej 7.2.25.(b) člen), obravnavajo kot neprekinjena razmerja varovanja pred tveganjem.

7.2.25 Ob začetku uporabe zahtev glede obračunavanja varovanja pred tveganjem iz tega standarda:

(a) lahko začne podjetje uporabljati navedene zahteve v tistem trenutku, ko je prenehalo uporabljati zahteve glede obračunavanja varovanja pred tveganjem iz MRS 39; in

(b) mora podjetje upoštevati količnik varovanja pred tveganjem v skladu z MRS 39 kot izhodiščno točko za rebalans količnika varovanja pred tveganjem neprekinjenega razmerja varovanja pred tveganjem, če je smiselno. Vsi dobički ali izgube iz takega rebalansa se morajo pripoznati v poslovnem izidu.

7.2.26 Pri uporabi zahtev glede obračunavanja varovanja pred tveganjem iz tega standarda za naprej veljajo naslednje izjeme:

(a) podjetje mora uporabljati obračunavanje časovne vrednosti opcij v skladu s 6.5.15. členom za nazaj, če je bila v skladu z MRS 39 samo sprememba notranje vrednosti opcije določena kot instrument za varovanje pred tveganjem v razmerju varovanja pred tveganjem. Ta uporaba za nazaj se nanaša samo na tista razmerja varovanja pred tveganjem, ki so obstajala na začetku najzgodnejšega primerjalnega obdobja ali pa so bila kot taka določena po tem;

(b) podjetje lahko uporablja obračunavanje terminskega elementa terminskih pogodb v skladu s 6.5.16. členom za nazaj, če je bila v skladu z MRS 39 samo sprememba promptnega elementa terminske pogodbe določena kot instrument za varovanje pred tveganjem v razmerju varovanja pred tveganjem. Ta uporaba za nazaj se nanaša samo na tista razmerja varovanja pred tveganjem, ki so obstajala na začetku najzgodnejšega primerjalnega obdobja ali pa so bila kot taka določena po tem. Poleg tega, če podjetje izbere uporabo tega obračunavanja za nazaj, mora to uporabljati za vsa razmerja varovanja pred tveganjem, ki izpolnjujejo pogoje za to izbiro (tj. ob prehodu se ta izbira ne more uporabljati posamično za vsako razmerje varovanja pred tveganjem posebej). Obračunavanje valutnih tečajnih razmikov, izraženih v bazičnih točkah, (glej 6.5.16. člen) se lahko uporablja za nazaj za tista razmerja varovanja pred tveganjem, ki so obstajala na začetku najzgodnejšega primerjalnega obdobja ali pa so bila kot taka določena po tem;

(c) podjetje mora za nazaj uporabljati zahtevo iz 6.5.6. člena, da do prenehanja veljavnosti ali odpovedi instrumenta za varovanje pred tveganjem ni prišlo, če:

(i) se pogodbene stranke instrumenta za varovanje pred tveganjem zaradi zakonov ali drugih predpisov ali uvedbe zakonov ali drugih predpisov dogovorijo, da ena ali več klirinških nasprotnih strank nadomesti svojo prvotno nasprotno stranko, tako da ta postane nova nasprotna stranka vsake od pogodbenih strank; in

(ii) so morebitne druge spremembe instrumenta za varovanje pred tveganjem omejene na tiste, ki so potrebne za izvedbo take nadomestitve nasprotne stranke.

▼M53

Podjetja, ki so predčasno uporabljala MSRP 9 (2009), MSRP 9 (2010) ali MSRP 9 (2013)

7.2.27 Podjetje uporabi zahteve glede prehoda iz 7.2.1.–7.2.26. člena na ustrezni datum začetka uporabe. Podjetje uporabi vsako od določb glede prehoda iz 7.2.3.–7.2.14. in 7.2.17.–7.2.26. člena samo enkrat (tj. če podjetje izbere pristop uporabe MSRP 9, ki vključuje enega ali več datumov začetka uporabe, ne more ponovno uporabiti nobene od navedenih določb, če jih je že uporabilo na zgodnejši datum) (glej 7.2.2. in 7.3.2. člen).

7.2.28 Podjetje, ki je uporabljalo MSRP 9 (2009), MSRP 9 (2010) ali MSRP 9 (2013) in pozneje uporablja ta standard:

(a) mora preklicati prejšnjo določitev finančnega sredstva kot merjenega po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, če je bilo finančno sredstvo prej tako določeno v skladu s pogojem iz 4.1.5. člena, vendar zaradi uporabe tega standarda navedeni pogoj ni več izpolnjen;

(b) lahko določi finančno sredstvo kot merjeno po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, če navedena določitev prej ne bi izpolnjevala pogoja iz 4.1.5. člena, vendar je zaradi uporabe tega standarda navedeni pogoj zdaj izpolnjen;

(c) mora preklicati prejšnjo določitev finančne obveznosti kot merjene po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, če je bila finančna obveznost prej tako določena v skladu s pogojem iz 4.2.2.(a) člena, vendar zaradi uporabe tega standarda navedeni pogoj ni več izpolnjen; in

(d) lahko določi finančno obveznost kot merjeno po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, če navedena določitev prej ne bi izpolnjevala pogoja iz 4.2.2.(a) člena, vendar je zaradi uporabe tega standarda navedeni pogoj zdaj izpolnjen.

Taka določitev in preklic se izvedeta na podlagi dejstev in okoliščin, ki obstajajo na datum začetka uporabe tega standarda. Navedeno razvrstitev je treba uporabljati za nazaj.

7.3 UMIK OPMSRP 9, MSRP 9 (2009), MSRP 9 (2010) IN MSRP 9 (2013)

7.3.1 Ta standard nadomešča OPMSRP 9 *Ponovna ocena vstavljenih izpeljanih finančnih instrumentov*. Zahteve, dodane MSRP 9 v oktobru 2010, so vključile zahteve, ki so bile prej določene v 5. in 7. členu OPMSRP 9. Posledična sprememba, MSRP 1 *Prva uporaba mednarodnih standardov računovodskega poročanja*, je vključila zahteve, ki so bile prej določene v 8. členu OPMSRP 9.

7.3.2 Ta standard nadomešča MSRP 9 (2009), MSRP 9 (2010) in MSRP 9 (2013). Vendar se lahko podjetje odloči, da bo za letna obdobja, ki se začnejo pred 1. januarjem 2018, namesto tega standarda uporabljalo navedene prejšnje različice MSRP 9 samo, če je ustrezni datum začetka uporabe pred 1. februarjem 2015.

▼**M53**

Priloga A

Opredelitve pojmov

Ta priloga je sestavni del standarda.

pričakovane kreditne izgube v 12-mesečnem obdobju	Delež **pričakovanih kreditnih izgub v celotnem obdobju trajanja**, ki predstavljajo **pričakovane kreditne izgube** zaradi dogodkov neplačila pri finančnih instrumentih, ki so možne v obdobju 12 mesecev po datumu poročanja.
odplačna vrednost finančnega sredstva ali finančne obveznosti	Znesek, po katerem se izmeri finančno sredstvo ali finančna obveznost ob začetnem pripoznanju, zmanjšan za odplačila glavnice, povečan ali zmanjšan za kumulativno amortizacijo, z uporabo **metode efektivnih obresti**, kakršne koli razlike med navedenim začetnim zneskom in zneskom ob zapadlosti ter pri finančnih sredstvih prilagojen za morebitni **popravek vrednosti za izgubo**.
sredstva iz pogodbe	Tiste pravice, za katere MSRP 15 *Prihodki iz pogodb s kupci* določa, da se obračunavajo v skladu s tem standardom za namene pripoznavanja in merjenja dobičkov ali izgub zaradi oslabitev.
finančno sredstvo s poslabšano kreditno kakovostjo	Finančno sredstvo ima poslabšano kreditno kakovost, ko so nastopili eden ali več dogodkov, ki imajo negativen učinek na ocenjene prihodnje denarne tokove navedenega finančnega sredstva. Dokazi, da ima finančno sredstvo poslabšano kreditno kakovost, vključujejo podatke o naslednjih dogodkih: (a) pomembnih finančnih težavah izdajatelja ali posojilojemalca; (b) kršitvi pogodbe, kot je neplačilo ali zaostanek s plačilom; (c) posojilodajalčevi koncesiji njegovemu posojilojemalcu iz gospodarskih ali pravnih razlogov zaradi posojilojemalčevih finančnih težav, ki je posojilodajalec v običajnih okoliščinah ne bi dal; (d) verjetnosti, da bo posojilojemalec šel v stečaj ali drugo obliko finančne reorganizacije; (e) izginotju delujočega trga za navedeno finančno sredstvo zaradi finančnih težav; ali (f) nakupu ali izdaji finančnega sredstva z visokim popustom, ki odraža nastale **kreditne izgube**. Lahko se zgodi, da ni mogoče določiti enega samega ločenega dogodka – poslabšanje kakovosti finančnega sredstva je lahko posledica skupnega učinka več dogodkov.

▼M53

kreditna izguba

Razlika med vsemi pogodbenimi denarnimi tokovi, ki pripadajo podjetju v skladu s pogodbo, in vsemi denarnimi tokovi, za katere podjetje pričakuje, da jih bo prejelo (tj. izpad denarnih tokov), diskontirana po prvotni **efektivni obrestni meri** (ali po **kreditnemu tveganju prilagojeni efektivni obrestni meri** za **kupljena ali izdana finančna sredstva s poslabšano kreditno kakovostjo**). Podjetje oceni denarne tokove z upoštevanjem vseh pogodbenih pogojev finančnega instrumenta (na primer predčasno odplačilo, podaljšanje, odkup in podobne možnosti) v pričakovanem obdobju trajanja navedenega finančnega instrumenta. Denarni tokovi, ki se upoštevajo, vključujejo denarne tokove od prodaje zavarovanja s premoženjem v posesti ali drugih sredstev za izboljšanje kreditne kakovosti, ki so sestavni del pogodbenih pogojev. Predpostavlja se, da se lahko pričakovano obdobje trajanja finančnega instrumenta zanesljivo oceni. Vendar podjetje v tistih redkih primerih, ko ni mogoče zanesljivo oceniti pričakovanega obdobja trajanja finančnega instrumenta, uporabi preostalo pogodbeno obdobje finančnega instrumenta.

kreditnemu tveganju prilagojena efektivna obrestna mera

Mera, ki natančno diskontira ocenjena prihodnja denarna plačila ali prejemke v pričakovanem obdobju trajanja finančnega sredstva na **odplačno vrednost finančnega sredstva**, ki je **kupljeno ali izdano finančno sredstvo s poslabšano kreditno kakovostjo**. Pri izračunavanju kreditnemu tveganju prilagojene efektivne obrestne mere mora podjetje oceniti pričakovane denarne tokove ob upoštevanju vseh pogodbenih pogojev finančnega sredstva (npr. predčasno odplačilo, podaljšanje, odkup in podobne možnosti) in **pričakovanih kreditnih izgub**. Izračun vključuje vsa nadomestila in zneske (točke), plačane ali prejete med pogodbenima strankama, ki so sestavni del efektivne obrestne mere (glej B5.4.1.-B5.4.3. člen), **transakcijske stroške** ter vse druge premije ali popuste. Predpostavlja se, da je možno denarne tokove in pričakovano obdobje trajanja skupine podobnih finančnih instrumentov zanesljivo oceniti. Vendar pa mora podjetje v tistih redkih primerih, ko ni mogoče zanesljivo oceniti denarnih tokov ali preostalega obdobja trajanja finančnega instrumenta (ali skupine finančnih instrumentov), uporabiti pogodbene denarne tokove v celotnem pogodbenem obdobju finančnega instrumenta (ali skupine finančnih instrumentov).

odprava pripoznanja

Odstranitev prej pripoznanega finančnega sredstva ali finančne obveznosti iz izkaza finančnega položaja podjetja.

izvedeni finančni instrument

Finančni instrument ali druga pogodba iz področja uporabe tega standarda z vsemi tremi spodaj navedenimi značilnostmi:

(a) njegova vrednost se spremeni v odziv na spremembo točno določene obrestne mere, cene finančnega instrumenta, cene blaga, deviznega tečaja, indeksa cen ali tečajev, kreditne sposobnosti ali kreditnega indeksa ali druge spremenljivke, če v primeru nefinančne spremenljivke taka spremenljivka ni značilna za eno od pogodbenih strank (včasih se te spremenljivke imenujejo „podlaga“);

▼M53

(b) ne zahteva začetne čiste finančne naložbe ali pa manjšo začetno naložbo, kot bi se zahtevala pri drugih vrstah pogodb, za katere bi se pričakoval podoben odziv na spremembe tržnih dejavnikov;

(c) poravnan(a) je na datum v prihodnosti.

dividende Razdelitve dobičkov imetnikom kapitalskih instrumentov sorazmerno z njihovimi deleži v posameznih skupinah kapitala.

metoda efektivnih obresti Metoda, ki se uporablja pri izračunu **odplačne vrednosti finančnega sredstva ali finančne obveznosti** in pri razporeditvi in pripoznavanju prihodkov od obresti ali odhodkov za obresti v poslovnem izidu v zadevnem obdobju.

efektivna obrestna mera Mera, ki natančno diskontira ocenjena prihodnja denarna plačila ali prejemke v pričakovanem obdobju trajanja finančnega sredstva ali finančne obveznosti na **bruto knjigovodsko vrednost finančnega sredstva** ali na **odplačno vrednost finančne obveznosti**. Pri izračunavanju efektivne obrestne mere mora podjetje oceniti pričakovane denarne tokove ob upoštevanju vseh pogodbenih pogojev finančnega instrumenta (predčasno odplačilo, podaljšanje, odkup in podobne možnosti), pri čemer pa ne sme upoštevati **pričakovanih kreditnih izgub**. Izračun vključuje vsa nadomestila in zneske (točke), plačane ali prejete med pogodbenima strankama, ki so sestavni del efektivne obrestne mere (glej B5.4.1.-B5.4.3. člen), **transakcijske stroške** in vse druge premije ali popuste. Predpostavlja se, da je možno denarne tokove in pričakovano obdobje trajanja skupine podobnih finančnih instrumentov zanesljivo oceniti. Vendar pa mora podjetje v tistih redkih primerih, ko ni mogoče zanesljivo oceniti denarnih tokov ali pričakovanega obdobja trajanja finančnega instrumenta (ali skupine finančnih instrumentov), uporabiti pogodbene denarne tokove v celotnem pogodbenem obdobju finančnega instrumenta (ali skupine finančnih instrumentov).

pričakovane kreditne izgube Tehtano povprečje **kreditnih izgub**, pri čemer se kot uteži uporabijo ustrezna povezana tveganja neplačila.

pogodba o finančnem poroštvu Pogodba, ki od izdajatelja zahteva, da izvede določena plačila, s katerimi se imetniku povrne izguba, nastala zaradi tega, ker določeni dolžnik ni pravočasno izvedel plačila v skladu s prvotnimi ali spremenjenimi pogoji dolžniškega instrumenta.

▼**M53**

finančna obveznost po pošteni vrednosti prek poslovnega izida	Finančna obveznost, ki izpolnjuje enega od naslednjih pogojev: (a) ustreza opredelitvi **v posesti za trgovanje**; (b) ob začetnem pripoznanju jo podjetje določi kot merjeno po pošteni vrednosti prek poslovnega izida v skladu s 4.2.2. ali 4.3.5. členom; (c) ob začetnem pripoznanju ali pozneje je določena kot merjena po pošteni vrednosti prek poslovnega izida v skladu s 6.7.1. členom.
trdna obveza	Zavezujoč sporazum o zamenjavi točno določene količine sredstev po točno določeni ceni na točno določen prihodnji datum ali datume.
napovedana transakcija	Neobvezen, vendar pričakovan posel v prihodnosti.
bruto knjigovodska vrednost finančnega sredstva	**Odplačna vrednost finančnega sredstva** pred prilagoditvijo za morebiten popravek vrednosti za izgubo.
količnik varovanja pred tveganjem	Razmerje med obsegom instrumenta za varovanje pred tveganjem in obsegom pred tveganjem varovane postavke v smislu njune sorazmerne uteži.
v posesti za trgovanje	Finančno sredstvo ali finančna obveznost, ki: (a) se pridobi ali prevzame predvsem za namene prodaje ali ponovnega nakupa v bližnji prihodnosti; (b) je ob začetnem pripoznanju del portfelja identificiranih finančnih instrumentov, ki se upravljajo skupaj in za katere obstajajo dokazi o nedavnem dejanskem kratkoročnem pobiranju dobičkov; ali (c) je **izveden finančni instrument** (razen izvedenega finančnega instrumenta, ki je pogodba o finančnem poroštvu ali določen in učinkovit instrument za varovanje pred tveganjem).
dobiček ali izguba zaradi oslabitve	Dobički ali izgube, ki se pripoznajo v poslovnem izidu v skladu s 5.5.8. členom in ki izhajajo iz uporabe zahtev glede oslabitve iz oddelka 5.5.

▼M53

pričakovane kreditne izgube v celotnem obdobju trajanja	**Pričakovane kreditne izgube**, ki izhajajo iz vseh možnih dogodkov neplačila v pričakovanem obdobju trajanja finančnega instrumenta.
popravek vrednosti za izgubo	Popravek vrednosti za **pričakovane kreditne izgube** pri finančnih sredstvih, merjenih v skladu s 4.1.2. členom, terjatvah iz najema in **sredstvih iz pogodbe**, nabrani znesek oslabitve za finančna sredstva, merjena v skladu s 4.1.2.A členom, in rezervacija za pričakovane kreditne izgube iz naslova obvez iz posojil in **pogodb o finančnem poroštvu**.
dobiček ali izguba zaradi spremembe	Znesek, ki izhaja iz prilagoditve **bruto knjigovodske vrednosti finančnega sredstva**, da bi se upoštevali na novo dogovorjeni ali spremenjeni pogodbeni denarni tokovi. Podjetje mora preračunati bruto knjigovodsko vrednost finančnega sredstva kot sedanjo vrednost ocenjenih prihodnjih denarnih plačil ali prejemkov v pričakovanem obdobju trajanja na novo dogovorjenega ali spremenjenega finančnega sredstva, ki se diskontirajo po prvotni **efektivni obrestni meri** finančnega sredstva (oziroma po prvotni **kreditnemu tveganju prilagojeni efektivni obrestni meri** za **kupljena ali izdana finančna sredstva s poslabšano kreditno kakovostjo**) ali, kadar je smiselno, po spremenjeni **efektivni obrestni meri**, ki se izračuna v skladu s 6.5.10. členom. Pri ocenjevanju pričakovanih denarnih tokov finančnega sredstva mora podjetje upoštevati vse pogodbene pogoje finančnega sredstva (na primer predčasno odplačilo, odkup in podobne možnosti), ne sme pa upoštevati **pričakovanih kreditnih izgub**, razen če je finančno sredstvo **kupljeno ali izdano finančno sredstvo s poslabšano kreditno kakovostjo** – v tem primeru mora podjetje upoštevati tudi začetne pričakovane kreditne izgube, ki so se upoštevale pri izračunu prvotne **kreditnemu tveganju prilagojene obrestne mere**.
v zaostanku s plačili	Finančno sredstvo je v zaostanku s plačili, kadar nasprotna stranka ne izvede plačila na pogodbeno določen datum.
kupljeno ali izdano finančno sredstvo s poslabšano kreditno kakovostjo	Kupljena ali izdana finančna sredstva, ki imajo ob začetnem pripoznanju **poslabšano kreditno kakovost**.
datum prerazvrstitve	Prvi dan prvega poročevalskega obdobja po spremembi poslovnega modela, ki privede do tega, da podjetje prerazvrsti finančna sredstva.

▼M53

običajen nakup ali prodaja	Nakup ali prodaja finančnega sredstva v skladu s pogodbo, katere pogoji zahtevajo izročitev sredstva v roku, ki ga na splošno določajo predpisi ali praksa na zadevnem trgu.
transakcijski stroški	Dodatni stroški, ki se lahko neposredno pripišejo pridobitvi, izdaji ali odtujitvi finančnega sredstva ali finančne obveznosti (glej B5.4.8. člen). Dodaten strošek je strošek, ki ne bi nastal, če podjetje ne bi pridobilo, izdalo ali odtujilo finančnega instrumenta.

Naslednji izrazi so opredeljeni v 11. členu MRS 32, Prilogi A MSRP 7, Prilogi A MSRP 13 ali Prilogi A MSRP 15 in se v tem standardu uporabljajo v pomenu, kot je določen v MRS 32, MSRP 7, MSRP 13 oziroma MSRP 15:

(a) kreditno tveganje ([1]);

(b) kapitalski instrument;

(c) poštena vrednost;

(d) finančno sredstvo;

(e) finančni instrument;

(f) finančna obveznost;

(g) transakcijska cena.

Priloga B

Napotki za uporabo

Ta priloga je sestavni del standarda.

PODROČJE UPORABE (POGLAVJE 2)

B2.1 Nekatere pogodbe zahtevajo plačilo na podlagi podnebnih, geoloških ali drugih fizičnih spremenljivk. (Tiste, ki temeljijo na podnebnih spremenljivkah, se včasih imenujejo „izvedeni finančni instrumenti na vremenske dejavnike“). Če navedene pogodbe ne spadajo v področje uporabe MSRP 4, spadajo v področje uporabe tega standarda.

B2.2 Ta standard ne spreminja zahtev v zvezi s programi zaslužkov zaposlencev, ki so skladni z MRS 26 *Obračunavanje in poročanje pokojninskih programov*, in sporazumi o licenčninah na podlagi obsega prodaje ali prihodkov od storitev, ki se obračunavajo v skladu z MSRP 15 *Prihodki iz pogodb s kupci*.

([1]) Ta izraz (kot je opredeljen v MSRP 7) se uporablja v zahtevah za predstavljanje učinkov sprememb kreditnega tveganja na obveznosti, merjene po pošteni vrednosti prek poslovnega izida (glej 5.7.7. člen).

▼**M53**

B2.3 Včasih podjetje izvede tako imenovano „strateško finančno naložbo“ v kapitalske instrumente, ki jih je izdalo drugo podjetje, da bi vzpostavilo ali ohranilo dolgoročno poslovno razmerje z njim. Naložbenik ali sopodvižnik uporabi MRS 28, da ugotovi, ali mora za tako finančno naložbo uporabljati kapitalsko metodo obračunavanja.

B2.4 Ta standard se uporablja za finančna sredstva in finančne obveznosti zavarovateljev, razen za pravice in obveznosti, ki jih izključuje 2.1.(e) člen, ker izhajajo iz pogodb za katere se uporablja MSRP 4 *Zavarovalne pogodbe*.

B2.5 Pogodbe o finančnem poroštvu so lahko sklenjene v različnih pravnih oblikah, kot so na primer finančno jamstvo, nekatere vrste akreditivov, pogodba o prevzemu tveganja neplačila ali zavarovalna pogodba. Njihova računovodska obravnava ni odvisna od njihove pravne oblike. Spodnji primeri so primeri ustrezne obravnave (glej 2.1.(e) člen):

(a) čeprav je pogodba o finančnem poroštvu skladna z opredelitvijo zavarovalne pogodbe v MSRP 4, izdajatelj uporabi ta standard, če je preneseno tveganje znatno. Ne glede na to se izdajatelj, če je predhodno izrecno navedel, da take pogodbe obravnava kot zavarovalne pogodbe, in je uporabil obračunavanje, ki se uporablja za zavarovalne pogodbe, lahko odloči, da bo za tako pogodbe o finančnem poroštvu uporabljal ta standard ali MSRP 4. Če se uporablja ta standard, 5.1.1. člen zahteva, da izdajatelj na začetku pogodbo o finančnem poroštvu pripozna po pošteni vrednosti. Če je pogodba o finančnem poroštvu izdana nepovezani stranki v samostojnem poslu v skladu z običajnimi tržnimi pogoji, je njena poštena vrednost na začetku najverjetneje enaka prejeti premiji, razen če obstajajo dokazi o nasprotnem. Pozneje, razen če je za pogodbo o finančnem poroštvu od začetka določeno, da se meri po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, ali če se uporablja 3.2.15.–3.2.23. in B3.2.12.–B3.2.17. člen (kadar prenos finančnih sredstev ne izpolnjuje pogojev za odpravo pripoznanja ali kadar se uporablja pristop nadaljnje udeležbe), jo izdajatelj izmeri po višjem izmed naslednjih zneskov:

(i) znesku, določenem v skladu z oddelkom 5.5; ali

(ii) prvotno pripoznanem znesku, od katerega se po potrebi odšteje kumulativni znesek prihodkov, pripoznanih v skladu z načeli MSRP 15 (glej 4.2.1.(c) člen);

(b) nekatera s krediti povezana poroštva kot predpogoj za plačilo ne zahtevajo, da je imetnik izpostavljen tveganju izgube in je utrpel izgubo zaradi nesposobnosti dolžnika, da zagotovi plačila za zavarovano sredstvo, ko ta zapadejo. Primer takega poroštva je poroštvo, ki zahteva plačila v odziv na spremembe določene kreditne bonitete ali kreditnega indeksa. Taka poroštva niso pogodbe o finančnem poroštvu, kot so opredeljene v tem standardu, in niso zavarovalne pogodbe, kot so opredeljene v MSRP 4. Taka poroštva so izvedeni finančni instrumenti, izdajatelj pa zanje uporablja ta standard;

▼M53

(c) če je bila pogodba o finančnem poroštvu izdana v zvezi s prodajo blaga, izdajatelj pri določanju, v katerih primerih bo pripoznal prihodek iz poroštva in iz prodaje blaga, uporabi MSRP 15.

B2.6 Navedbe, da izdajatelj obravnava pogodbe kot zavarovalne pogodbe, se običajno nahajajo povsod po sporočilih izdajatelja strankam in regulatorjem, v pogodbah, poslovni dokumentaciji in računovodskih izkazih. Poleg tega se za zavarovalne pogodbe pogosto uporabljajo računovodske zahteve, ki se razlikujejo od zahtev za druge vrste transakcij, kot so pogodbe, ki jih izdajo banke ali komercialne družbe. V takih primerih računovodski izkazi izdajatelja običajno vključujejo izjavo, da je izdajatelj uporabil navedene računovodske zahteve.

PRIPOZNANJE IN ODPRAVA PRIPOZNANJA (POGLAVJE 3)

Začetno pripoznanje (oddelek 3.1)

B3.1.1 Posledica načela iz 3.1.1. člena je, da podjetje pripozna vse svoje pogodbene pravice ali obveze iz izvedenih finančnih instrumentov v izkazu finančnega položaja kot sredstva ali obveznosti, razen izvedenih finančnih instrumentov, ki onemogočajo, da bi se prenos finančnih sredstev obračunaval kot prodaja (glej B3.2.14. člen). Če prenos finančnega sredstva ne izpolnjuje pogojev za odpravo pripoznanja, prevzemnik ne pripozna prenesenega sredstva kot svojega sredstva (glej B3.2.15. člen).

B3.1.2 Nekaj primerov uporabe načela iz 3.1.1. člena:

(a) brezpogojne terjatve in obveznosti se pripoznajo kot sredstva ali obveznosti, ko postane podjetje stranka v pogodbi in ima zato pravno pravico prejeti ali pravno obvezo plačati denarna sredstva;

(b) sredstva in obveznosti, ki naj bi nastale zaradi trdne obveze za nakup ali prodajo blaga ali storitev, se na splošno ne pripoznajo, dokler vsaj ena od strank ne izpolni pogojev dogovora. Na primer, podjetje, ki prejme dokončno naročilo, načeloma ne pripozna sredstva (in podjetje, ki je dalo to naročilo, ne pripozna obveznosti) ob času obveze, temveč odloži pripoznanje, dokler naročeno blago ni poslano ali dobavljeno oziroma storitev opravljena. Če trdna obveza za nakup ali prodajo nefinančnih sredstev spada v področje uporabe tega standarda v skladu z 2.4.–2.7. členom, se njena čista poštena vrednost pripozna kot sredstvo ali obveznost na dan obveze (glej B4.1.30.(c) člen). Poleg tega, če se prej nepripoznana trdna obveza določi kot pred tveganjem varovana postavka pri varovanju poštene vrednosti pred tveganjem, se vsaka sprememba čiste poštene vrednosti, ki jo je mogoče pripisati varovanemu tveganju, pripozna kot sredstvo ali obveznost po začetku varovanja pred tveganjem (glej 6.5.8.(b) in 6.5.9. člen);

(c) terminska pogodba, ki spada v področje uporabe tega standarda (glej 2.1 člen), se pripozna kot sredstvo ali obveznost na dan obveze in ne na dan, ko je poravnana. Kadar postane podjetje stranka v terminski pogodbi, sta pošteni vrednosti pravice in obveze pogosto enaki, tako da je čista poštena vrednost terminske pogodbe enaka nič. Če čista poštena vrednost pravice in obveze ni enaka nič, se pogodba pripozna kot sredstvo ali obveznost;

▼M53

(d) opcijske pogodbe, ki spadajo v področje uporabe tega standarda (glej 2.1 člen), se pripoznajo kot sredstva ali obveznosti, če imetnik ali izdajatelj postane stranka v pogodbi;

(e) načrtovani prihodnji posli, ne glede na to, kako so verjetni, niso sredstva in obveznosti, ker podjetje še ni postalo stranka v pogodbi.

Običajen nakup ali prodaja finančnih sredstev

B3.1.3 Običajen nakup ali prodaja finančnega sredstva se pripozna z uporabo bodisi obračunavanja po datumu sklenitve posla bodisi obračunavanja po datumu poravnave posla, kot je opisano v B3.1.5. in B3.1.6. členu. Podjetje mora uporabljati isto metodo dosledno za vse nakupe in prodaje finančnih sredstev, ki se razvrstijo na isti način v skladu s tem standardom. V ta namen se sredstva, ki se obvezno merijo po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, razvrstijo ločeno od sredstev, določenih kot merjenih po pošteni vrednosti prek poslovnega izida. Poleg tega naložbe v kapitalske instrumente, ki se obračunavajo z uporabo možnosti iz 5.7.5. člena, tvorijo ločeno kategorijo razvrstitve.

B3.1.4 Pogodba, ki zahteva ali dovoljuje neto poravnavo spremembe vrednosti pogodbe, ni običajna pogodba. Namesto tega se takšna pogodba obravnava kot izvedeni finančni instrument v obdobju med datumom sklenitve posla in datumom poravnave posla.

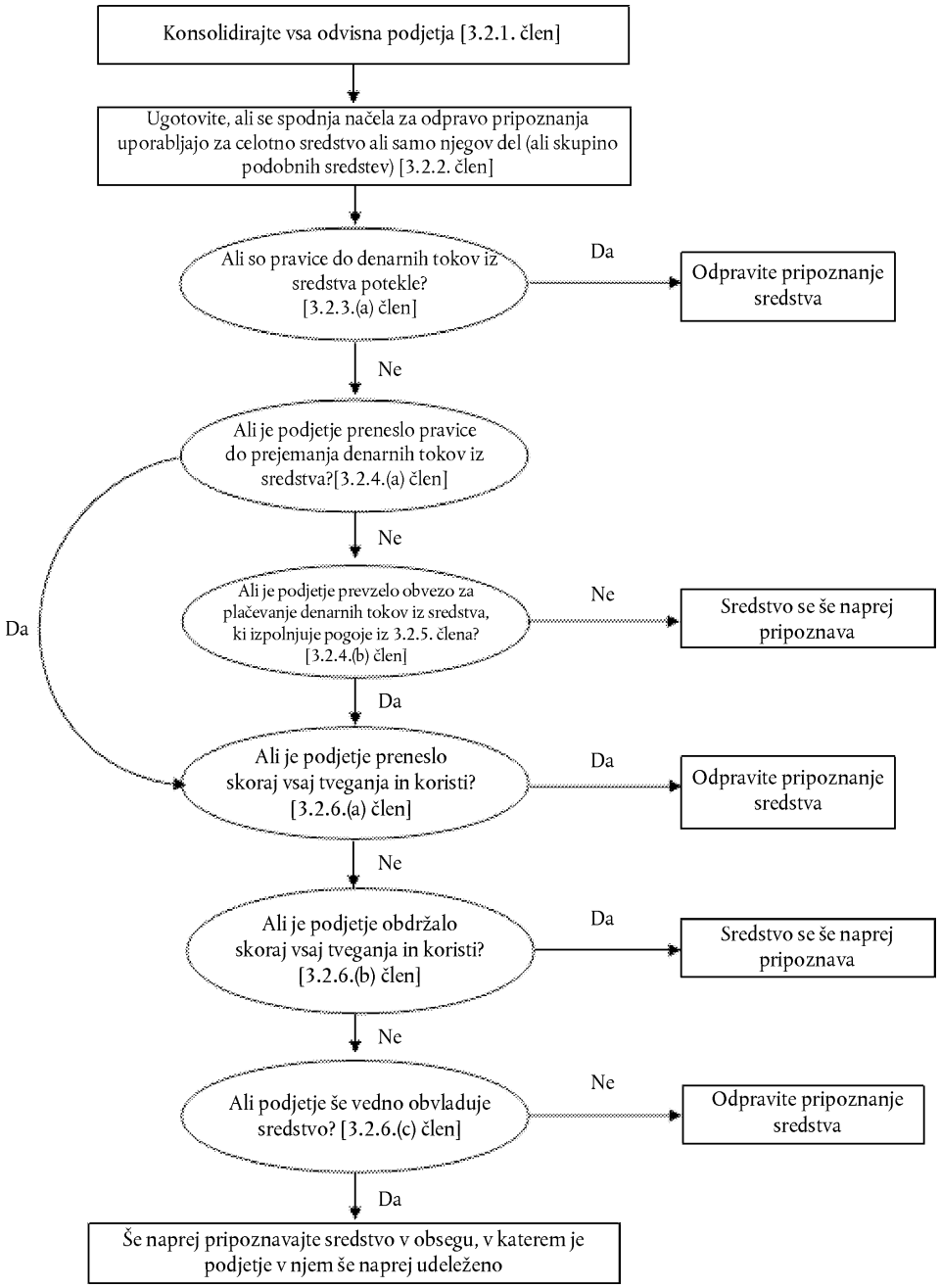
B3.1.5 Datum sklenitve posla je datum, na katerega se podjetje zaveže kupiti ali prodati sredstvo. Obračunavanje po datumu sklenitve posla se nanaša na (a) pripoznanje sredstva, ki naj bi bilo prejeto, in obveznosti, ki naj bi bila poravnana, na datum sklenitve posla ter (b) odpravo pripoznanja sredstva, ki je prodano, pripoznanje dobička ali izgube pri odtujitvi in pripoznanje terjatve do kupca za plačilo na datum sklenitve posla. Na splošno se obresti za sredstva in ustrezno obveznost ne začnejo obračunavati pred datumom poravnave posla, ko se prenese lastninska pravica.

B3.1.6 Datum poravnave posla je datum, ko se sredstvo izroči podjetju ali ko podjetje izroči sredstvo. Obračunavanje po datumu poravnave posla se nanaša na (a) pripoznanje sredstva na dan, ko ga podjetje prejme, in (b) odpravo pripoznanja sredstva in pripoznanje dobička ali izgube ob odtujitvi na dan, ko ga podjetje izroči. Kadar se uporablja obračunavanje po datumu poravnave posla, podjetje obračuna spremembo poštene vrednosti sredstva, ki bo prejeto, v obdobju med datumom sklenitve posla in datumom poravnave posla na enak način, kot obračuna pridobljeno sredstvo. Z drugimi besedami to pomeni, da se sprememba vrednosti ne pripozna za sredstva, ki se merijo po odplačni vrednosti; pripozna se v poslovnem izidu za sredstva, ki so razvrščena kot finančna sredstva, merjena po pošteni vrednosti prek poslovnega izida. Za finančna sredstva, ki se merijo po pošteni vrednosti prek drugega vseobsegajočega donosa v skladu s 4.1.2.A členom, in za naložbe v kapitalske instrumente, ki se obračunavajo v skladu s 5.7.5. členom, se sprememba vrednosti pripozna v drugem vseobsegajočem donosu.

▼M53

Odprava pripoznanja finančnih sredstev (oddelek 3.2)

B3.2.1 Spodnji diagram ponazarja, kako se oceni, ali in v kolikšnem obsegu je za finančno sredstvo odpravljeno pripoznanje.



Dogovori, po katerih podjetje obdrži pogodbene pravice do prejemanja denarnih tokov iz finančnega sredstva, vendar prevzame pogodbeno obvezo za plačilo denarnih tokov enemu ali več prejemnikom (3.2.4.(b) člen).

B3.2.2 Položaj, opisan v 3.2.4.(b) členu (ko podjetje obdrži pogodbene pravice do prejemanja denarnih tokov iz finančnega sredstva, prevzame pa pogodbeno obvezo za plačilo denarnih tokov enemu ali več prejemnikom), nastopi, če je podjetje na primer skrbniški sklad in naložbenikom izda upravičenja do koristi iz naslova finančnih sredstev, ki so podlaga za zadevno finančno sredstvo in ki jih ima v lasti in jih servisira. V takem primeru finančna sredstva izpolnjujejo pogoje za odpravo pripoznanja, če so izpolnjeni pogoji iz 3.2.5. in 3.2.6. člena.

▼**M53**

B3.2.3 Če se uporabi 3.2.5. člen, bi bilo lahko podjetje na primer izdajatelj finančnega sredstva ali skupina, ki vključuje odvisno podjetje, ki je pridobilo finančno sredstvo in prenaša denarne tokove nepovezanim tretjim naložbenikom.

Ovrednotenje prenosa tveganj in koristi, povezanih z lastništvom (3.2.6. člen)

B3.2.4 Primeri, ko je podjetje preneslo skoraj vsa tveganja in koristi, povezana z lastništvom:

(a) brezpogojna prodaja finančnega sredstva;

(b) prodaja finančnega sredstva skupaj z opcijo za ponovni nakup finančnega sredstva po njegovi pošteni vrednosti v trenutku ponovnega nakupa; ali

(c) prodaja finančnega sredstva skupaj s prodajno ali nakupno opcijo z veliko izgubo v primeru izvršitve (to je opcija, pri kateri je trenutna tržna cena toliko višja/nižja od izvršilne cene, da ni verjetno, da se bo izvršila pred potekom).

B3.2.5 Primeri, ko je podjetje obdržalo skoraj vsa tveganja in koristi, povezana z lastništvom:

(a) posel prodaje in ponovnega nakupa, pri katerem je cena pri ponovnem nakupu točno določena cena ali prodajna cena, ki se ji prišteje posojilodajalčev donos;

(b) sporazum o posojilu vrednostnih papirjev;

(c) prodaja finančnega sredstva skupaj z zamenjavo celotnega donosa, ki prenaša izpostavljenost tržnemu tveganju nazaj na podjetje;

(d) prodaja finančnega sredstva skupaj s prodajno ali nakupno opcijo z velikim dobičkom v primeru izvršitve (to je opcija, pri kateri je trenutna tržna cena toliko nižja/višja od izvršilne cene, da ni verjetno, da bo pred potekom opcije izvršilna cena nižja/višja); ali

(e) prodaja kratkoročnih terjatev, pri kateri podjetje jamči, da bo prevzemniku nadomestilo kreditne izgube, ki bodo verjetno nastale.

B3.2.6 Če podjetje ugotovi, da je s prenosom preneslo skoraj vsa tveganja in koristi, povezane z lastništvom prenesenega sredstva, tega ne pripozna ponovno v prihodnjem obdobju, razen če preneseno sredstvo ponovno pridobi v novem poslu.

Ovrednotenje prenosa obvladovanja sredstva

B3.2.7 Podjetje ni obdržalo obvladovanja prenesenega sredstva, če ima prevzemnik dejansko zmožnost prodati preneseno sredstvo. Podjetje je obdržalo obvladovanje prenesenega sredstva, če prevzemnik nima dejanske zmožnosti prodati preneseno sredstvo. Prevzemnik ima dejansko zmožnost prodati preneseno sredstvo, če se z njim trguje na delujočem trgu, ker bi prevzemnik lahko preneseno sredstvo

▼M53

ponovno kupil na trgu, če ga želi vrniti v podjetje. Na primer, prevzemnik ima lahko dejansko zmožnost prodati preneseno sredstvo, če je to preneseno sredstvo predmet opcije, ki dovoljuje podjetju ponovni nakup, vendar lahko prevzemnik takoj pridobi preneseno sredstvo na trgu, če se opcija izvrši. Prevzemnik nima dejanske zmožnosti prodati preneseno sredstvo, če podjetje obdrži takšno opcijo, in prevzemnik prenesenega sredstva ne more takoj pridobiti na trgu, če podjetje izvrši svojo opcijo.

B3.2.8 Prevzemnik ima dejansko zmožnost prodati preneseno sredstvo samo v primeru, če lahko proda celotno sredstvo neki nepovezani tretji osebi in lahko to svojo zmožnost uveljavi enostransko in brez nalaganja dodatnih omejitev za prenos. Ključno vprašanje je, kaj je prevzemnik zmožen dejansko narediti, ne kakšne pogodbene pravice ima prevzemnik glede tega, kaj lahko stori s prenesenim sredstvom, ali kakšne pogodbene prepovedi obstajajo. Zlasti:

(a) pogodbena pravica do odtujitve prenesenega sredstva nima veliko veljave v praksi, če ni trga za preneseno sredstvo, ter

(b) zmožnost odtujitve prenesenega sredstva nima veliko veljave v praksi, če tega ni mogoče prosto izvršiti. Zaradi tega:

(i) mora biti prevzemnikova zmožnost odtujitve prenesenega sredstva neodvisna od delovanja drugih (tj. biti mora enostranska zmožnost) in

(ii) prevzemnik mora biti dejansko zmožen odtujiti preneseno sredstvo, ne da bi bilo treba prenos pogojevati s strogimi omejitvami (npr. pogoji o tem, kako se mora posojeno sredstvo servisirati, ali opcija, ki daje prevzemniku pravico do ponovnega nakupa sredstva).

B3.2.9 Dejstvo, da ni verjetno, da bi prevzemnik prodal preneseno sredstvo, samo po sebi ne pomeni, da je prenosnik obdržal obvladovanje prenesenega sredstva. Vendar pa, če prodajna opcija ali jamstvo prevzemniku preprečuje prodajo prenesenega sredstva, potem je prenosnik obdržal obvladovanje prenesenega sredstva. Če ima na primer prodajna opcija ali jamstvo zadostno vrednost, prevzemniku preprečuje prodajo prenesenega sredstva, ker prevzemnik ne bi dejansko prodal prenesenega sredstva tretji osebi, ne da bi mu dodal podobno opcijo ali druge omejevalne pogoje. Namesto tega bi imel prevzemnik preneseno sredstvo v posesti z namenom pridobiti plačila iz naslova jamstva ali prodajne opcije. V takšnih okoliščinah je prenosnik obdržal obvladovanje prenesenega sredstva.

Prenosi, ki izpolnjujejo pogoje za odpravo pripoznanja

B3.2.10 Podjetje lahko obdrži pravico do dela izplačil obresti na prenesena sredstva kot nadomestilo za servisiranje teh sredstev. Del obresti, ki bi se mu podjetje odpovedalo ob prenehanju ali prenosu pogodbe o servisiranju, se razporedi na sredstvo iz naslova servisiranja ali obveznost iz naslova servisiranja. Del obresti, ki se mu podjetje ne bi odpovedalo, pa je terjatev iz kuponske pole za izplačilo obresti. Na primer, če se podjetje ne bi odpovedalo nobenim obrestim ob prenehanju ali prenosu pogodbe o servisiranju, je celotni obrestni razmik terjatev iz kuponske pole za izplačilo obresti. Za namene uporabe 3.2.13. člena se poštene vrednosti sredstva iz naslova servisiranja in terjatve iz kuponske pole za izplačilo obresti uporabijo za razporeditev knjigovodske vrednosti terjatve med del sredstva, za katerega se je odpravilo pripoznanje, in del, ki se še naprej pripoznava. Če provizija za servisiranje ni določena, ali če ni pričakovati, da bo prejeta provizija ustrezno nadomestilo podjetju za servisiranje, se pripozna obveznost za obvezo servisiranja po pošteni vrednosti.

▼M53

B3.2.11 Pri merjenju poštenih vrednosti dela, ki se še naprej pripoznava, in dela, za katerega se odpravi pripoznanje za namene 3.2.13. člena, podjetje poleg 3.2.14. člena uporablja zahteve za merjenje poštene vrednosti iz MSRP 13.

Prenosi, ki ne izpolnjujejo pogojev za odpravo pripoznanja

B3.2.12 V nadaljevanju je opisana uporaba načela iz 3.2.15. člena. Če jamstvo, ki ga da podjetje za izgube zaradi neplačila iz prenesenega sredstva, preprečuje odpravo pripoznanja prenesenega sredstva, ker je podjetje obdržalo skoraj vsa tveganja in koristi lastništva prenesenega sredstva, se preneseno sredstvo še naprej pripoznava v celoti, prejeto nadomestilo pa se pripozna kot obveznost.

Nadaljnja udeležba v prenesenih sredstvih

B3.2.13 V nadaljevanju so predstavljeni primeri, kako podjetje meri preneseno sredstvo in povezano obveznost v skladu s 3.2.16. členom.

Vsa sredstva

(a) Če jamstvo, ki ga da podjetje za izgube zaradi neplačila iz prenesenega sredstva, preprečuje odpravo pripoznanja prenesenega sredstva v obsegu nadaljnje udeležbe, se preneseno sredstvo izmeri na dan prenosa po nižji od naslednjih vrednosti: (i) knjigovodski vrednosti sredstva, in (ii) največji vrednosti prejetega nadomestila pri prenosu, ki ga bo podjetje morda moralo vrniti („znesek jamstva“). Povezana obveznost se na začetku meri v znesku jamstva, ki se mu prišteje poštena vrednost jamstva (ki je običajno prejeto nadomestilo za jamstvo). Pozneje se začetna poštena vrednost jamstva pripozna v poslovnem izidu, (medtem) ko je obveza izpolnjena (v skladu z načeli MSRP 15), knjigovodska vrednost sredstva pa se zmanjša za morebitni popravek vrednosti za izgubo.

Sredstva, merjena po odplačni vrednosti

(b) Če se zaradi obveze iz prodajne opcije, ki jo izda podjetje, ali pravice iz nakupne opcije, ki jo ima, pripoznanje za preneseno sredstvo ne more odpraviti, in podjetje meri preneseno sredstvo po odplačni vrednosti, se povezana obveznost meri po svoji nabavni vrednosti (tj. vrednosti prejetega nadomestila), prilagojeni za amortizacijo kakršne koli razlike med navedeno nabavno vrednostjo in bruto knjigovodsko vrednostjo prenesenega sredstva na datum poteka opcije. Na primer, predpostavimo, da je bruto knjigovodska vrednost sredstva na dan prenosa 98 denarnih enot (DE) in znaša prejeto nadomestilo 95 DE. Bruto knjigovodska vrednost sredstva na dan izvršitve opcije bo 100 DE. Začetna knjigovodska vrednost povezane obveznosti je 95 DE in razlika med 95 DE in 100 DE se pripozna v poslovnem izidu z uporabo metode efektivnih obresti. Če se opcija izvrši, se kakršna koli razlika med knjigovodsko vrednostjo povezane obveznosti in izvršilno ceno pripozna v poslovnem izidu.

▼M53

Sredstva, merjena po pošteni vrednosti

(c) Če zaradi pravice iz nakupne opcije, ki jo obdrži podjetje, ni mogoče odpraviti pripoznanja prenesenega sredstva in podjetje meri preneseno sredstvo po pošteni vrednosti, se sredstvo še naprej meri po svoji pošteni vrednosti. Povezana obveznost se meri (i) po izvršilni ceni opcije, zmanjšani za časovno vrednost opcije, če bi izvršitev opcije privedla do dobička ali je njena izvršilna cena enaka trenutni tržni ceni, ali (ii) po pošteni vrednosti prenesenega sredstva, zmanjšani za časovno vrednost opcije, če bi izvršitev opcije privedla do izgube. Prilagoditev merjenja povezane obveznosti zagotovi, da je čista knjigovodska vrednost sredstva in povezane obveznosti poštena vrednost pravice iz nakupne opcije. Na primer, če je poštena vrednost sredstva, ki je podlaga, 80 DE, izvršilna cena opcije 95 DE in časovna vrednost opcije 5 DE, je knjigovodska vrednost povezane obveznosti 75 DE (80 DE – 5 DE) in knjigovodska vrednost prenesenega sredstva 80 DE (tj. njena poštena vrednost).

(d) Če zaradi prodajne opcije, ki jo izda podjetje, ni mogoče odpraviti pripoznanja prenesenega sredstva in podjetje meri preneseno sredstvo po pošteni vrednosti, se povezana obveznost meri po izvršilni ceni opcije, ki se jih prišteje časovna vrednost opcije. Merjenje sredstva po pošteni vrednosti je omejeno na pošteno vrednost ali izvršilno ceno opcije, odvisno od tega, katera je nižja, ker podjetje nima pravice do povečanj poštene vrednosti prenesenega sredstva nad izvršilno ceno opcije. To zagotavlja, da je čista knjigovodska vrednost sredstva in povezane obveznosti poštena vrednost obveze iz prodajne opcije. Na primer, če je poštena vrednost sredstva, ki je podlaga, 120 DE, izvršilna cena opcije 100 DE in časovna vrednost opcije 5 DE, je knjigovodska vrednost povezane obveznosti 105 DE (100 DE + 5 DE) in knjigovodska vrednost sredstva 100 DE (v tem primeru izvršilna cena opcije).

(e) Če zaradi ovratnice v obliki kupljene nakupne opcije in izdane prodajne opcije ni mogoče odpraviti pripoznanja prenesenega sredstva in podjetje meri sredstvo po pošteni vrednosti, sredstvo še naprej meri po pošteni vrednosti. Povezana obveznost se meri (i) po vsoti izvršilne cene nakupne opcije in poštene vrednosti prodajne opcije, zmanjšani za časovno vrednost nakupne opcije, če bi izvršitev nakupne opcije privedla do dobička ali je njena izvršilna cena enaka trenutni tržni ceni, ali (ii) po vsoti poštene vrednosti sredstva in poštene vrednosti prodajne opcije, zmanjšane za časovno vrednost nakupne opcije, če bi izvršitev nakupne opcije privedla do izgube. Prilagoditev povezane obveznosti zagotovi, da je čista knjigovodska vrednost sredstva in povezane

▼M53

obveznosti poštena vrednost opcij, ki jih poseduje in jih je izdalo podjetje. Na primer, predpostavimo, da podjetje prenese finančno sredstvo, merjeno po pošteni vrednosti, obenem pa kupi nakupno opcijo z izvršilno ceno 120 DE in izda prodajno opcijo z izvršilno ceno 80 DE. Predpostavimo tudi, da je poštena vrednost sredstva na dan prenosa 100 DE. Časovna vrednost prodajne opcije je 1 DE, nakupne pa 5 DE. V tem primeru podjetje pripozna sredstvo v višini 100 DE (pošteno vrednost sredstva) in obveznost v višini 96 DE [(100 DE + 1 DE) – 5 DE)]. Tako dobimo čisto vrednost sredstva v višini 4 DE, ki je poštena vrednost opcij, ki jih ima podjetje v posesti in jih je izdalo.

Vsi prenosi

B3.2.14 V obsegu, v katerem prenos finančnega sredstva ne izpolnjuje pogojev za odpravo pripoznanja, se prenosnikove pogodbene pravice ali obveze, povezane s prenosom, ne obračunajo ločeno kot izvedeni finančni instrumenti, če bi pripoznanje obeh, izvedenega finančnega instrumenta in prenesenega sredstva, ali obveznosti, ki izhaja iz prenosa, imelo za posledico, da bi se iste pravice ali obveze pripoznale dvakrat. Na primer, nakupna opcija, ki jo obdrži prenosnik, lahko prepreči, da se prenos finančnih sredstev obračunava kot prodaja. V takem primeru se nakupna opcija ne pripozna ločeno kot izvedeno sredstvo.

B3.2.15 Prevzemnik v obsegu, v katerem prenos finančnega sredstva ne izpolnjuje pogojev za odpravo pripoznanja, ne pripozna prenesenega sredstva kot svojega sredstva. Prevzemnik odpravi pripoznanje plačanega denarnega ali drugega nadomestila in pripozna terjatev do prenosnika. Če ima prenosnik tako pravico kot tudi obvezo do ponovne pridobitve obvladovanja celotnega prenesenega sredstva po točno določeni ceni (kot na primer po pogodbi o ponovnem nakupu), lahko prevzemnik meri svojo terjatev po odplačni vrednosti, če ta izpolnjuje merila iz 4.1.2. člena.

Primeri

B3.2.16 Spodnji primeri ponazarjajo uporabo načel odprave pripoznanja v tem standardu.

(a) *Pogodbe o ponovnem nakupu in posojanje vrednostnih papirjev*. Če je finančno sredstvo prodano po pogodbi o ponovnem nakupu po točno določeni ceni ali po prodajni ceni, ki se ji prišteje posojilodajalčev donos, ali če je posojeno po pogodbi, v skladu s katero se mora vrniti prenosniku, se pripoznanje za to sredstvo ne odpravi, ker prenosnik obdrži skoraj vsa tveganja in koristi, povezane z lastništvom. Če prevzemnik pridobi pravico prodati ali zastaviti sredstvo, prenosnik prerazvrsti to sredstvo v svojem izkazu finančnega položaja na primer kot posojeno sredstvo ali terjatev iz ponovnega nakupa.

(b) *Pogodbe o ponovnem nakupu in posojanje vrednostnih papirjev – skoraj ista sredstva*. Če je finančno sredstvo prodano po pogodbi o ponovnem nakupu tega sredstva ali skoraj istega sredstva po točno določeni ceni ali po prodajni ceni, ki se ji prišteje posojilodajalčev donos, ali če je posojeno po pogodbi o vračilu istega ali skoraj istega sredstva prenosniku, se pripoznanje za to sredstvo ne odpravi, ker prenosnik obdrži skoraj vsa tveganja in koristi, povezane z lastništvom.

(c) *Pogodbe o ponovnem nakupu in posojanje vrednostnih papirjev – pravica nadomestitve*. Če pogodba o ponovnem nakupu po točno določeni odkupni ceni ali ceni, ki je enaka prodajni ceni, ki se ji prišteje posojilodajalčev donos, ali podoben posel posoje vrednostnih papirjev prevzemniku zagotavlja pravico, da nadomesti sredstva, ki so si podobna in imajo enako pošteno vrednost kot preneseno sredstvo na datum ponovnega nakupa, se za prodano ali posojeno sredstvo v poslu ponovnega nakupa ali posoje vrednostnih papirjev pripoznanje ne odpravi, ker prenosnik obdrži skoraj vsa tveganja in koristi, povezane z lastništvom.

▼M53

(d) *Predkupna pravica za ponovni nakup po pošteni vrednosti*. Če podjetje proda finančno sredstvo in obdrži samo predkupno pravico za ponovni nakup prenesenega sredstva po pošteni vrednosti, če ga prevzemnik pozneje proda, podjetje odpravi pripoznanje sredstva, ker je preneslo skoraj vsa tveganja in koristi, povezane z lastništvom.

(e) *Navidezna prodaja*. Ponovni nakup finančnega sredstva kmalu potem, ko je bilo prodano, se včasih imenuje „navidezna prodaja“ (*wash sale*). Takšen ponovni nakup ne onemogoča odprave pripoznanja, če je izvirni posel izpolnjeval zahteve za odpravo pripoznanja. Če pa je pogodba o prodaji finančnega sredstva sklenjena istočasno s pogodbo o ponovnem nakupu istega sredstva po točno določeni ceni ali prodajni ceni, ki se ji prišteje posojilodajalčev donos, potem se pripoznanje za to sredstvo ne odpravi.

(f) *Prodajne opcije in nakupne opcije, ki bi v primeru izvršitve privedle do velikega dobička*. Če lahko prenosnik preneseno finančno sredstvo odkupi nazaj in bi nakupna opcija v primeru izvršitve privedla do velikega dobička, ta prenos ne izpolnjuje pogojev za odpravo pripoznanja, ker je prenosnik obdržal skoraj vsa tveganja in koristi, povezane z lastništvom. Podobno, če lahko prevzemnik preneseno finančno sredstvo proda nazaj in bi prodajna opcija v primeru izvršitve privedla do velikega dobička, ta prenos ne izpolnjuje pogojev za odpravo pripoznanja, ker je prenosnik obdržal skoraj vsa tveganja in koristi, povezane z lastništvom.

(g) *Prodajne opcije in nakupne opcije, ki bi v primeru izvršitve privedle do velike izgube*. Za finančno sredstvo, ki se prenese samo v povezavi s prodajno opcijo, ki bi v primeru izvršitve privedla do velike izgube in je v posesti prevzemnika, ali z nakupno opcijo, ki bi v primeru izvršitve privedla do velike izgube in je v posesti prenosnika, se odpravi pripoznanje. To je zato, ker je prenosnik prenesel skoraj vsa tveganja in koristi, povezane z lastništvom.

(h) *Lahko razpoložljiva sredstva z nakupno opcijo, ki v primeru izvršitve ne privede niti do velikega dobička niti do velike izgube*. Če ima podjetje nakupno opcijo za sredstvo, ki ga je mogoče z lahkoto dobiti na trgu, in opcija v primeru izvršitve ne privede niti do velikega dobička niti do velike izgube, se za to sredstvo odpravi pripoznanje. To je zato, ker podjetje (i) ni niti obdržalo niti preneslo skoraj vseh tveganj in koristi lastništva ter (ii) ni ohranilo pravice obvladovanja sredstva. Če pa sredstva ni mogoče z lahkoto dobiti na trgu, je odprava pripoznanja onemogočena do zneska sredstva, ki je predmet nakupne opcije, ker je podjetje obdržalo obvladovanje sredstva.

(i) *Težko razpoložljivo sredstvo s prodajno opcijo, ki jo izda podjetje, ki v primeru izvršitve ne privede niti do velikega dobička niti do velike izgube*. Če podjetje prenese finančno sredstvo, ki ga ni mogoče z lahkoto dobiti na trgu, in izda prodajno opcijo, ki v primeru izvršitve ne privede do velike izgube, podjetje niti ne obdrži niti ne prenese skoraj vseh tveganj in koristi lastništva zaradi izdane prodajne opcije. Podjetje obdrži obvladovanje sredstva, če ima prodajna opcija zadostno vrednost, da prevzemnik ne

▼M53

proda sredstva; v takšnem primeru se sredstvo še naprej pripoznava v obsegu, v katerem je prenosnik v njem še naprej udeležen (glej B3.2.9. člen). Podjetje prenese obvladovanje sredstva, če prodajna opcija nima zadostne vrednosti, da bi prevzemniku preprečila prodajo sredstva; v takšnem primeru se pripoznanje sredstva odpravi.

(j) *Sredstva, ki so predmet prodajne ali nakupne opcije ali terminske pogodbe o ponovnem nakupu po pošteni vrednosti*. Prenos finančnega sredstva, ki je samo predmet prodajne ali nakupne opcije ali terminske pogodbe o ponovnem nakupu, pri kateri je izvršilna cena ali cena ponovnega nakupa enaka pošteni vrednosti finančnega sredstva v trenutku ponovnega nakupa, ima za posledico odpravo pripoznanja zaradi prenosa skoraj vseh tveganj in koristi lastništva.

(k) *Z denarjem poravnane nakupne ali prodajne opcije*. Podjetje ovrednoti prenos finančnega sredstva, ki je predmet prodajne ali nakupne opcije ali terminske pogodbe o ponovnem nakupu, ki bo neto poravnana z denarnimi sredstvi, da bi ugotovilo, ali je obdržalo ali preneslo skoraj vsa tveganja in koristi, povezane z lastništvom. Če podjetje ne obdrži skoraj vseh tveganj in koristi, povezanih z lastništvom prenesenega sredstva, mora ugotoviti, ali je ohranilo obvladovanje prenesenega sredstva. Dejstvo, da se prodajna oz. nakupna opcija ali terminska pogodba o ponovnem nakupu neto poravna z denarnimi sredstvi, samo po sebi ne pomeni, da je podjetje preneslo obvladovanje sredstva (glej B3.2.9. člen in točke (g), (h) in (i) zgoraj).

(l) *Pravica do vračila prenesenih sredstev*. Pravica do vračila prenesenih sredstev (*removal of accounts provision*) je brezpogojna (nakupna) opcija o ponovnem nakupu, ki daje podjetju pravico, da zahteva povrnitev prenesenih sredstev, kar je pogojeno z nekaterimi omejitvami. Če posledica take opcije v podjetju ni niti ohranitev niti prenos skoraj vseh tveganj in koristi, povezanih z lastništvom, je odprava pripoznanja onemogočena le do zneska, ki je predmet ponovnega nakupa (ob predpostavki, da prevzemnik ne more prodati sredstev). Na primer, če knjigovodska vrednost in prejemki iz prenosa posojenih sredstev znašajo 100 000 DE in se lahko vsako posamezno posojilo odpokliče, vendar skupni znesek posojil, ki se lahko ponovno odkupijo, ne more presegati 10 000 DE, potem je znesek posojil, ki izpolnjuje pogoje za odpravo pripoznanja, 90 000 DE.

(m) *Nakupne opcije za preostala sredstva*. Podjetje, ki je lahko tudi prenosnik, ki servisira prenesena sredstva, ima lahko opcijo za nakup preostalih prenesenih sredstev (*clean-up call*), če znesek neporavnanih sredstev pade na določeno raven, na kateri postane strošek servisiranja teh sredstev prevelik glede na koristi iz naslova servisiranja. Če posledica takšne nakupne opcije v podjetju ni niti ohranitev niti prenos skoraj vseh tveganj in koristi, povezanih z lastništvom, in prevzemnik ne more prodati sredstev, je odprava pripoznanja onemogočena le do zneska sredstev, ki so predmet nakupne opcije.

(n) *Podrejeni obdržani deleži in kreditna jamstva*. Podjetje lahko prevzemniku zagotovi izboljšanje kreditne kakovosti, tako da podredi nekatere ali vse svoje deleže, obdržane v prenesenem sredstvu. Podjetje lahko alternativno zagotovi prevzemniku izboljšanje kreditne kakovosti v obliki kreditnega jamstva, ki je lahko neomejeno ali pa omejeno na določen znesek. Če podjetje

▼**M53**

obdrži skoraj vsa tveganja in koristi lastništva prenesenega sredstva, se sredstvo še naprej v celoti pripoznava. Če podjetje obdrži le nekaj, ne pa skoraj vseh tveganj in koristi lastništva, in je ohranilo obvladovanje sredstva, je odprava pripoznanja onemogočena do zneska denarnih sredstev ali drugih sredstev, ki bi jih podjetje moralo plačati.

(o) *Zamenjave celotnega donosa*. Podjetje lahko proda finančno sredstvo prevzemniku in z njim sklene zamenjavo celotnega donosa, pri čemer se vsi denarni tokovi iz plačil obresti za sredstvo, ki je podlaga, stekajo v podjetje v zameno za točno določeno plačilo ali plačilo s spremenljivo mero, vsa povečanja ali zmanjšanja poštene vrednosti sredstva, ki je podlaga, pa absorbira podjetje. V takšnem primeru je odprava pripoznanja za celotno sredstvo prepovedana.

(p) *Zamenjave obrestnih mer*. Podjetje lahko na prevzemnika prenese finančno sredstvo s fiksno obrestno mero in z njim sklene zamenjavo obrestnih mer, v skladu s katero prejema fiksno obrestno mero in plačuje variabilno obrestno mero na podlagi nominalnega zneska, ki je enak znesku glavnice prenesenega finančnega sredstva. Zamenjava obrestne mere ne onemogoča odprave pripoznanja prenesenega sredstva, v kolikor plačila za zamenjavo niso pogojena s plačili za preneseno sredstvo.

(q) *Amortizirajoče zamenjave obrestnih mer*. Podjetje lahko na prevzemnika prenese finančno sredstvo s fiksno obrestno mero, ki se odplačuje, in z njim sklene amortizirajočo zamenjavo obrestnih mer, v skladu s katero prejema fiksno obrestno mero in plačuje variabilno obrestno mero na podlagi nominalnega zneska. Če se nominalni znesek zamenjave amortizira tako, da je v vsakem trenutku enak znesku še neporavnane glavnice prenesenega finančnega sredstva, bi podjetje zaradi zamenjave načeloma obdržalo znatno tveganje predčasnega odplačila; v takšnem primeru podjetje še naprej pripoznava celotno preneseno sredstvo ali pa preneseno sredstvo še naprej pripoznava v obsegu, v katerem je v njem še naprej udeleženo. In nasprotno, če amortiziranje nominalnega zneska zamenjave ni vezano na znesek še neporavnane glavnice prenesenega sredstva, podjetje zaradi takšne zamenjave ne bi obdržalo tveganja predčasnega odplačila pri sredstvu. Zato to ne bi onemogočalo odprave pripoznanja prenesenega sredstva, v kolikor plačila za zamenjavo niso pogojena s plačili obresti za preneseno sredstvo in podjetje zaradi te zamenjave ne obdrži nobenih drugih pomembnih tveganj in koristi, povezanih z lastništvom prenesenega sredstva.

(r) *Odpis vrednosti*. Podjetje nima razumnih pričakovanj, da bo prišlo do povrnitve celotnih ali dela pogodbenih denarnih tokov na finančno sredstvo.

▼**M53**

B3.2.17 V tem členu je ponazorjena uporaba pristopa nadaljnje udeležbe, kadar je podjetje še naprej udeleženo v delu finančnega sredstva.

Predpostavimo, da ima podjetje portfelj predčasno odplačljivih posojil, katerih kuponska in efektivna obrestna mera je 10 odstotkov, glavnica in odplačna vrednost pa 10 000 DE. Podjetje sklene posel, v katerem v zameno za plačilo 9 115 DE prevzemnik dobi pravico do 9 000 DE vseh prejetih plačil glavnice skupaj 9,5-odstotnimi obrestmi na ta znesek. Podjetje obdrži pravice do 1 000 DE vseh prejetih plačil glavnice skupaj z 10-odstotnimi obrestmi na ta znesek in še do presežnega obrestnega razmika v višini 0,5 % na preostalih 9 000 DE glavnice. Zneski, prejeti iz naslova predčasnih odplačil, se sorazmerno razporedijo med podjetje in prevzemnika v razmerju 1:9, morebitna neplačila pa se odštejejo od deleža podjetja v višini 1 000 DE, dokler ta delež ni izčrpan. Poštena vrednost posojil na datum posla je 10 100 DE, poštena vrednost presežnega obrestnega razmika v višini 0,5 % pa je 40 DE.

Podjetje ugotovi, da je preneslo nekatera pomembna tveganja in koristi lastništva (na primer, pomembno tveganje predčasnih odplačil), vendar tudi obdržalo nekatera pomembna tveganja in koristi lastništva (zaradi svojega podrejenega zadržanega deleža) in je ohranilo obvladovanje sredstva. Zato uporabi pristop nadaljnje udeležbe.

Da bi uporabilo ta standard, podjetje analizira posel kot (a) zadržanje povsem sorazmernega obdržanega deleža v višini 1 000 DE ter (b) podreditev navedenega obdržanega deleža, da prevzemniku zagotovi izboljšanje kreditne kakovosti za primer kreditnih izgub.

Podjetje izračuna, da 9 090 DE (90 % × 10 100 DE) prejetega nadomestila v višini 9 115 DE predstavlja nadomestilo za povsem sorazmeren 90-odstotni delež. Preostali del prejetega nadomestila (25 DE) predstavlja nadomestilo, prejeto za podreditev svojega obdržanega deleža za potrebe izboljšanja kreditne kakovosti prevzemnika za primer kreditnih izgub. Poleg tega presežni obrestni razmik v višini 0,5 % predstavlja nadomestilo, prejeto za izboljšanje kreditne kakovosti. Tako je celotno nadomestilo, prejeto za izboljšanje kreditne kakovosti, 65 DE (25 DE + 40 DE).

Podjetje izračuna dobiček ali izgubo ob prodaji 90-odstotnega deleža denarnih tokov. Ob predpostavki, da ločeni pošteni vrednosti 90-odstotnega prenesenega deleža in 10-odstotnega obdržanega deleža na dan prenosa nista na voljo, podjetje razporedi knjigovodsko vrednost sredstva v skladu s 3.2.14. členom MSRP 9 na naslednji način:

	Poštena vrednost	*Odstotek*	*Delež knjigovodske vrednosti*
Preneseni delež	9 090	90 %	9 000
Obdržani delež	1 010	10 %	1 000
Skupaj	**10 100**		**10 000**

▼**M53**

Podjetje izračuna dobiček ali izgubo ob prodaji 90-odstotnega deleža denarnih tokov tako, da odšteje pripisano knjigovodsko vrednost prenesenega deleža od prejetega nadomestila, in s tem dobi rezultat 90 DE (9 090 DE – 9 000 DE). Knjigovodska vrednost deleža, ki ga je obdržalo podjetje, je 1 000 DE.

Poleg tega podjetje pripozna nadaljnjo udeležbo, ki izhaja iz podreditve njegovega obdržanega deleža za potrebe kreditnih izgub. Tako pripozna sredstvo v višini 1 000 DE (največji znesek denarnih tokov, ki jih ne bi prejelo zaradi podrejenosti) in povezano obveznost v višini 1 065 DE (ki je največji znesek denarnih tokov, ki jih ne bi prejelo zaradi podrejenosti, tj. 1 000 DE, povečanih za pošteno vrednost podrejenosti v višini 65 DE).

Podjetje uporabi vse zgornje informacije za obračunavanje posla, kot sledi:

	V breme	*V dobro*
Izvirno sredstvo	—	9 000
Pripoznano sredstvo za podrejenost ali preostali delež	1 000	—
Sredstvo za nadomestilo, prejeto v obliki presežnega razmika	40	—
Poslovni izid (dobiček iz prenosa)	—	90
Obveznost	—	1 065
Prejeta denarna sredstva	9 115	—
Skupaj	**10 155**	**10 155**

Takoj po poslu je knjigovodska vrednost sredstva 2 040 DE in je sestavljena iz 1 000 DE, ki predstavljajo vrednost obdržanega deleža, in 1 040 DE, ki predstavljajo dodatno nadaljnjo udeležbo podjetja iz naslova podrejenosti njegovega obdržanega deleža za kreditne izgube (kar vključuje tudi presežni razmik v višini 40 DE).

V poznejših obdobjih podjetje pripozna prejeto nadomestilo za izboljšanje kreditne kakovosti (65 DE) časovno sorazmerno, obračuna obresti na pripoznano sredstvo z uporabo metode efektivnih obresti in pripozna morebitne izgube zaradi oslabitve za pripoznana sredstva. Kot primer slednjega predpostavimo, da bo v naslednjem letu nastala izguba zaradi oslabitve posojil, ki predstavljajo podlago, v višini 300 DE. Podjetje zmanjša pripoznano sredstvo za 600 DE (300 DE v zvezi z njegovim obdržanim deležem in 300 DE v zvezi z dodatno nadaljnjo udeležbo, ki izhaja iz podreditve njegovega obdržanega deleža za potrebe kreditnih izgub) in pripoznano obveznost za 300 DE. Čisti rezultat je vknjižba v breme poslovnega izida za izgubo zaradi oslabitve v višini 300 DE.

▼M53

Odprava pripoznanja finančnih obveznosti (oddelek 3.3)

B3.3.1 Finančna obveznost (ali del obveznosti) preneha, kadar:

(a) dolžnik poravna obveznost (ali njen del) s plačilom upniku, običajno z denarnimi sredstvi, drugimi finančnimi sredstvi, blagom ali storitvami; ali

(b) je dolžnik pravno razbremenjen prvotne odgovornosti za obveznost (ali njen del) na podlagi zakona ali s strani upnika (če je dolžnik dal jamstvo, je ta pogoj še vedno lahko izpolnjen).

B3.3.2 Če izdajatelj dolžniškega instrumenta ponovno odkupi ta instrument, je dolg prenehal, tudi če je izdajatelj ustvarjalec trga za ta instrument ali ga namerava ponovno prodati v kratkem roku.

B3.3.3 Plačilo tretji stranki, tudi skrbniškemu skladu (včasih imenovano „razveljavitev po vsebini“), ob odsotnosti pravne razbremenitve samo po sebi ne razbremeni dolžnika njegove prvotne obveze do upnika.

B3.3.4 Če dolžnik plača tretji stranki, da prevzame obvezo, in obvesti svojega upnika, da je tretja stranka prevzela njegovo dolžniško obvezo, dolžnik ne odpravi pripoznanja, razen če je izpolnjen pogoj iz B3.3.1.(b) člena. Če dolžnik plača tretji stranki, da prevzame obvezo in prejme pravno razbremenitev s strani svojega upnika, je dolžnik dosegel prenehanje dolga. Če pa se dolžnik dogovori, da bo odplačeval dolg tretji stranki ali neposredno svojemu prvotnemu upniku, pripozna novo dolžniško obvezo do tretje stranke.

B3.3.5 Čeprav je posledica pravne razbremenitve, bodisi sodne bodisi s strani upnika, odprava pripoznanja obveznosti, lahko podjetje pripozna novo obveznost, če za prenesena finančna sredstva niso izpolnjena merila za odpravo pripoznanja iz 3.2.1.–3.2.23. člena. Če navedena merila niso izpolnjena, se pripoznanje prenesenih sredstev ne odpravi in podjetje pripozna novo obveznost v zvezi s prenesenimi sredstvi.

B3.3.6 Za namene 3.3.2. člena so pogoji bistveno drugačni, če se diskontirana sedanja vrednost denarnih tokov pod novimi pogoji, vključno z vsemi plačanimi nadomestili, ki se jim odštejejo vsa prejeta nadomestila, diskontiranimi z uporabo efektivne obrestne mere, za najmanj 10 odstotkov razlikuje od diskontirane sedanje vrednosti preostalih denarnih tokov prvotne finančne obveznosti. Če se zamenjava dolžniških instrumentov ali sprememba pogojev obračuna kot prenehanje, se nastali stroški ali nadomestila pripoznajo kot del dobička ali izgube iz naslova prenehanja. Če se zamenjava ali sprememba ne obračuna kot prenehanje, nastali stroški ali nadomestila prilagodijo knjigovodsko vrednost obveznosti in se amortizirajo v preostalem obdobju spremenjene obveznosti.

▼M53

B3.3.7 V nekaterih primerih upnik razbremeni dolžnika njegove sedanje obveze izvajanja plačil, vendar dolžnik prevzame jamstvo za plačilo, če stranka, ki prevzame prvotno odgovornost, ne izpolni obveznosti. V takšnih okoliščinah dolžnik:

(a) pripozna novo finančno obveznost na podlagi poštene vrednosti svoje obveze za jamstvo in

(b) pripozna dobiček ali izgubo na podlagi razlike med (i) plačanimi prejemki in (ii) knjigovodsko vrednostjo prvotne finančne obveznosti, zmanjšano za pošteno vrednost nove finančne obveznosti.

RAZVRSTITEV (POGLAVJE 4)

Razvrstitev finančnih sredstev (oddelek 4.1)

Poslovni model podjetja za upravljanje finančnih sredstev

B4.1.1 V skladu s 4.1.1.(a) členom mora podjetje finančna sredstva razvrstiti na podlagi poslovnega modela, ki ga uporablja za upravljanje finančnih sredstev, razen če se uporablja 4.1.5. člen. Podjetje oceni, ali njegova finančna sredstva izpolnjujejo pogoj iz 4.1.2.(a) člena ali pogoj iz 4.1.2.A(a) člena na podlagi poslovnega modela, kot ga je določilo ključno poslovodno (ravnateljsko) osebje (kot je opredeljeno v MRS 24 *Razkrivanje povezanih strank*).

B4.1.2 Poslovni model podjetja se določi na ravni, ki odraža, kako se skupine finančnih sredstev upravljajo skupaj, da se doseže določen poslovni cilj. Poslovni model podjetja ni odvisen od ciljev poslovodstva v zvezi s posameznim instrumentom. Zato ta pogoj ne predstavlja pristopa razvrstitve na podlagi posameznih instrumentov in bi se moral določiti na višji ravni združevanja. Vendar ima lahko eno podjetje več kot en poslovni model za upravljanje svojih finančnih instrumentov. Zato načina razvrščanja ni treba določiti na ravni poročajočega podjetja. Na primer, podjetje ima lahko portfelj naložb, ki ga upravlja, da bi prejemalo pogodbene denarne tokove, in drug portfelj naložb, ki ga upravlja za potrebe trgovanja, da bi ustvarjalo prihodke iz naslova sprememb poštene vrednosti. Podobno je v nekaterih okoliščinah lahko primerno, da se portfelj finančnih sredstev loči na podportfelje, da se odrazi raven, na kateri podjetje upravlja navedena finančna sredstva. Na primer, to se lahko zgodi, če podjetje izda ali kupi portfelj hipotekarnih posojil in nekatera od teh posojil upravlja s ciljem prejemanja pogodbenih denarnih tokov, ostala posojila pa upravlja z namenom njihove prodaje.

B4.1.2A Poslovni model podjetja se nanaša na način, na katerega podjetje upravlja finančna sredstva, da bi ustvarjalo denarne tokove. To pomeni, da poslovni model podjetja določa, ali bodo denarni tokovi izhajali iz prejemanja pogodbenih denarnih tokov, prodaje finančnih sredstev ali obojega. Ta ocena se zato ne izvede na podlagi scenarijev, za katere podjetje utemeljeno ne pričakuje, da se bodo uresničili, kot

▼**M53**

so t. i. „najslabši možni“ scenariji ali scenariji „izjemnih situacij“. Na primer, če podjetje pričakuje, da bo prodalo določen portfelj finančnih sredstev samo v scenariju izjemnih situacij, ta scenarij ne bi vplival na oceno poslovnega modela za navedena sredstva s strani podjetja, če podjetje utemeljeno pričakuje, da do takega scenarija ne bo prišlo. Če so denarni tokovi ustvarjeni na način, ki je drugačen od pričakovanj podjetja na datum, ko je ocenilo poslovni model (na primer, če podjetje proda več ali manj finančnih sredstev, kot je pričakovalo, ko je sredstva razvrstilo), to ne privede do napake v prejšnjih obdobjih v računovodskih izkazih podjetja (glej MRS 8), niti ne spremeni razvrstitve preostalih finančnih sredstev, ki se upravljajo v skladu z navedenim poslovnim modelom (tj. tistih sredstev, ki jih je podjetje pripoznalo v prejšnjih obdobjih in jih ima še vedno v posesti), v kolikor je podjetje upoštevalo vse relevantne informacije, ki so bile na voljo v trenutku, ko je ocenilo poslovni model. Vendar mora podjetje, ko oceni poslovni model za nova izdana ali nova kupljena finančna sredstva, poleg vseh drugih relevantnih informacij upoštevati tudi informacije o tem, kako so bili denarni tokovi realizirani v preteklosti.

B4.1.2B Poslovni model podjetja za upravljanje finančnih sredstev mora biti stvaren in ne samo navedba. Model je običajno mogoče razbrati iz dejavnosti, ki jih izvaja podjetje, da bi doseglo cilj poslovnega modela. Podjetje mora pri oceni poslovnega modela za upravljanje finančnih sredstev uporabiti presojo in ocena ne sme biti odvisna od enega samega dejavnika ali dejavnosti. Podjetje mora namesto tega upoštevati vse ustrezne dokaze, ki so na voljo na datum ocene. Ti ustrezni dokazi med drugim vključujejo:

(a) način vrednotenja uspešnosti poslovnega modela in finančnih sredstev, ki se upravljajo v skladu z njim, in način poročanja o tem ključnemu poslovodnemu osebju;

(b) tveganja, ki vplivajo na uspešnost poslovnega modela (in finančnih sredstev, ki se upravljajo v skladu z njim), in zlasti način, kako se navedena tveganja obvladujejo; in

(c) način določanja nadomestil poslovodnega osebja, odgovornega za te posle (na primer, ali nadomestila temeljijo na pošteni vrednosti upravljanih sredstev ali na obsegu prejetih pogodbenih denarnih tokov).

▼**M53**

Poslovni model, katerega cilj je posedovanje sredstev z namenom prejemanja pogodbenih denarnih tokov

B4.1.2C Finančna sredstva v okviru poslovnega modela, katerega cilj je posedovanje sredstev z namenom prejemanja pogodbenih denarnih tokov, se upravljajo za potrebe ustvarjanja denarnih tokov s prejemanjem pogodbenih plačil v obdobju trajanja instrumenta. To je, podjetje upravlja sredstva v portfelju, da bi prejemalo te specifične pogodbene denarne tokove (namesto, da bi upravljalo skupni donos na portfelj tako s posedovanjem kot prodajo sredstev). Pri določanju, ali bodo denarni tokovi ustvarjeni s prejemanjem pogodbenih denarnih tokov finančnega sredstva, je treba upoštevati pogostost, vrednost in čas prodaj v prejšnjih obdobjih, razloge za prodaje in pričakovanja glede prihodnje prodajne dejavnosti. Vendar prodaje same po sebi še ne opredeljujejo poslovnega modela in se zato ne morejo upoštevati ločeno. Namesto tega informacije o preteklih prodajah in pričakovanjih glede prihodnjih prodaj zagotavljajo dokaze o tem, kako se dosega deklarirani cilj podjetja pri upravljanju finančnih sredstev in kako se ustvarjajo denarni tokovi. Podjetje mora informacije o preteklih prodajah upoštevati v kontekstu razlogov za navedene prodaje in pogojev, ki so obstajali v tistem trenutku, v primerjavi s sedanjimi pogoji.

B4.1.3 Čeprav je lahko cilj poslovnega modela podjetja posedovanje finančnih sredstev z namenom prejemanja pogodbenih denarnih tokov, podjetju ni treba imeti navedenih instrumentov v posesti do zapadlosti. Zato je lahko poslovni model podjetja posedovanje finančnih sredstev z namenom prejemanja pogodbenih denarnih tokov, tudi ko pride do prodaj finančnih sredstev ali se pričakuje, da bo do njih prišlo v prihodnosti.

B4.1.3A Poslovni model je lahko posedovanje sredstev z namenom prejemanja pogodbenih denarnih tokov, tudi če podjetje finančna sredstva proda, ko se njihovo kreditno tveganje poveča. Za opredelitev, ali je prišlo do povečanja kreditnega tveganja sredstva, podjetje upošteva primerne in dokazljive informacije, vključno z v prihodnost usmerjenimi informacijami. Prodaje zaradi povečanja kreditnega tveganja sredstva ne glede na svojo pogostost in vrednost niso neskladne s poslovnim modelom, katerega cilj je posedovanje finančnih sredstev z namenom prejemanja pogodbenih denarnih tokov, ker je kreditna kakovost finančnih sredstev relevantna za zmožnost podjetja, da prejema pogodbene denarne tokove. Dejavnosti za obvladovanje kreditnega tveganja, namenjene čim večjemu zmanjšanju potencialnih kreditnih izgub zaradi poslabšanja kreditne kakovosti, so sestavni del takega poslovnega modela. Prodaja finančnega sredstva, ker ne izpolnjuje več kreditnih pogojev, določenih v dokumentirani naložbeni politiki podjetja, je primer prodaje zaradi povečanja kreditnega tveganja. Vendar lahko podjetje ob odsotnosti take politike na druge načine dokaže, da je do prodaje prišlo zaradi povečanja kreditnega tveganja.

▼M53

B4.1.3B Prodaje, do katerih pride zaradi drugih razlogov, kot so prodaje z namenom obvladovanja kreditnega tveganja zaradi koncentrirane izpostavljenosti (brez povečanja kreditnega tveganja sredstev), so lahko prav tako skladne s poslovnim modelom, katerega cilj je posedovanje finančnih sredstev z namenom prejemanja pogodbenih denarnih tokov. Take prodaje so zlasti lahko skladne s poslovnim modelom, katerega cilj je posedovanje finančnih sredstev z namenom prejemanja pogodbenih denarnih tokov, če so take prodaje občasne (tudi če so velike vrednosti) ali pa so zanemarljive vrednosti, tako posamično kot skupaj (tudi če so pogoste). Če se izvede več kot zanemarljivo število takih prodaj iz portfelja in take prodaje niso zanemarljive vrednosti (bodisi posamično bodisi skupaj), mora podjetje oceniti, ali in kako so take prodaje skladne s ciljem prejemanja pogodbenih denarnih tokov. Za to oceno ni relevantno, ali prodajo finančnih sredstev zahteva tretja oseba ali je ta dejavnost stvar presoje podjetja. Povečanje pogostosti ali vrednosti prodaj v določenem obdobju ni nujno neskladno s ciljem posedovanja finančnih sredstev z namenom prejemanja pogodbenih denarnih tokov, če lahko podjetje obrazloži razloge za navedene prodaje in dokaže, zakaj ne odražajo spremembe poslovnega modela podjetja. Poleg tega so lahko prodaje skladne s ciljem posedovanja finančnih sredstev z namenom prejemanja pogodbenih denarnih tokov, če se izvedejo blizu dospelosti finančnih sredstev, prihodki od prodaj pa so približno enaki prejemkom iz naslova preostalih pogodbenih denarnih tokov.

B4.1.4 V nadaljevanju so predstavljeni primeri, kdaj je lahko cilj poslovnega modela podjetja posedovanje finančnih sredstev z namenom prejemanja pogodbenih denarnih tokov. Ta seznam primerov ni dokončen. Poleg tega namen teh primerov ni obravnavati vse dejavnike, ki bi bili lahko relevantni za oceno poslovnega modela podjetja, niti določiti relativno pomembnost teh dejavnikov.

Primer	Analiza
Primer 1 Podjetje ima naložbe z namenom prejemanja pogodbenih denarnih tokov iz teh naložb. Potrebe podjetja po financiranju so predvidljive, zapadlost njegovih finančnih sredstev pa je usklajena z ocenjenimi potrebami podjetja po financiranju. Podjetje izvaja dejavnosti za obvladovanje kreditnih tveganj s ciljem čim večjega zmanjšanja kreditnih izgub. V preteklosti so se prodaje večinoma izvedle, ko se je povečalo kreditno tveganje finančnih sredstev, tako da sredstva niso več izpolnjevala kreditnih pogojev, določenih v dokumentirani naložbeni politiki podjetja. Poleg tega je prihajalo do občasnih prodaj zaradi nepričakovanih potreb po financiranju.	Čeprav podjetje poleg drugih informacij upošteva tudi poštene vrednosti finančnih sredstev z vidika likvidnosti (tj. znesek denarnih sredstev, ki bi ga podjetje prejelo, če bi moralo prodati sredstva), je cilj podjetja posedovanje finančnih sredstev z namenom prejemanja pogodbenih denarnih tokov. Prodaje ne bi bile v nasprotju s tem ciljem, če bi se izvedle v odziv na povečanje kreditnega tveganja sredstev, na primer, če sredstva ne bi več izpolnjevala kreditnih pogojev, določenih v dokumentirani naložbeni politiki podjetja. Občasne prodaje, ki so posledica nepričakovanih potreb po financiranju (npr. v scenariju izjemnih situacij), prav tako ne bi bile v nasprotju z navedenim ciljem, tudi če bi bile take prodaje večje vrednosti.

▼M53

Primer	Analiza
Poročila ključnemu poslovodnemu osebju so osredotočena na kreditno kakovost finančnih sredstev in na pogodbene donose. Podjetje poleg drugih informacij spremlja tudi poštene vrednosti finančnih sredstev.	
Primer 2 Poslovni model podjetja je kupovanje portfeljev finančnih sredstev, kot so posojila. Ti portfelji lahko vključuje finančna sredstva s poslabšano kreditno kakovostjo ali pa ne. Če se plačilo v zvezi s posojili ne izvede pravočasno, podjetje poskusi zagotoviti pogodbene denarne tokove na različne načine – na primer, tako da vzpostavi stik z dolžnikom po pošti, telefonu ali kako drugače. Cilj podjetja je prejemanje pogodbenih denarnih tokov in podjetje ne upravlja nobenega od posojil v tem portfelju z namenom ustvarjanja denarnih tokov z njihovo prodajo. V nekaterih primerih podjetje sklene zamenjave obrestnih mer, da spremeni obrestno mero na določena finančna sredstva v portfelju z variabilne na fiksno.	Cilj poslovnega modela podjetja je posedovanje finančnih sredstev z namenom prejemanja pogodbenih denarnih tokov. Ista analiza bi veljala tudi, če podjetje ne pričakuje, da bo prejelo vse pogodbene denarne tokove (npr. nekatera finančna sredstva imajo ob začetnem pripoznanju poslabšano kreditno kakovost). Poleg tega dejstvo, da podjetje sklepa izvedene finančne instrumente za spreminjanje denarnih tokov portfelja, samo po sebi ne spreminja poslovnega modela podjetja.
Primer 3 Podjetje ima poslovni model, katerega cilj je izdajanje posojil strankam in njihova naknadna prodaja subjektu za listinjenje. Subjekt za listinjenje izdaja instrumente investitorjem. Podjetje, ki je prvotni izdajatelj posojil, obvladuje subjekt za listinjenje in ga konsolidira. Subjekt za listinjenje prejema pogodbene denarne tokove iz posojil in jih prenaša na svoje investitorje. Za namene tega primera se predpostavlja, da se posojila še naprej pripoznavajo v konsolidiranem izkazu finančnega položaja, ker subjekt za listinjenje ne odpravi njihovega pripoznanja.	Konsolidirana skupina je izdala posojila s ciljem, da jih poseduje za namene prejemanja pogodbenih denarnih tokov. Vendar je cilj podjetja, ki je prvotni izdajatelj posojil, ustvarjanje denarnih tokov iz portfelja posojil s prodajo posojil subjektu za listinjenje, zato se zanj za potrebe njegovih ločenih računovodskih izkazov ne bi štelo, da upravlja ta portfelj za namene prejemanja pogodbenih denarnih tokov.
Primer 4 Finančna institucija ima finančna sredstva za namene kritja likvidnostih potreb v „scenariju izjemnih situacij“ (npr. množičnih dvigov vlog iz banke). Podjetje ne pričakuje, da bo prodalo ta sredstva, razen v takih scenarijih. Podjetje spremlja kreditno kakovost finančnih sredstev in njegov cilj pri upravljanju finančnih sredstev je prejemanje pogodbenih denarnih tokov. Podjetje oceni donosnost sredstev na podlagi prejetih prihodkov od obresti in ustvarjenih kreditnih izgub.	Cilj poslovnega modela podjetja je posedovanje finančnih sredstev z namenom prejemanja pogodbenih denarnih tokov. Analiza se ne bi spremenila tudi, če je podjetje v prejšnjem scenariju izjemnih situacij izvedlo prodaje večje vrednosti, da bi pokrilo likvidnostne potrebe. Podobno pogostejše prodaje, ki so zanemarljive vrednosti, niso neskladne s posedovanjem finančnih sredstev z namenom prejemanja pogodbenih denarnih tokov.

▼M53

Primer	Analiza
Vendar podjetje spremlja tudi pošteno vrednost finančnih sredstev z vidika likvidnosti, da bi zagotovilo, da bi znesek denarnih sredstev, ki bi ga prejelo, če bi moralo prodati sredstva v scenariju izjemnih situacij, zadoščal za kritje likvidnostnih potreb podjetja. Podjetje izvaja občasne prodaje, ki so zanemarljive vrednosti, da bi dokazalo, da je likvidno.	Če pa ima podjetje finančna sredstva za kritje vsakodnevnih likvidnostnih potreb in izpolnjevanje tega cilja zahteva pogoste prodaje, ki so znatne vrednosti, cilj poslovnega modela podjetja ni posedovanje finančnih sredstev z namenom prejemanja pogodbenih denarnih tokov. Podobno, če regulator od podjetja zahteva, da rutinsko prodaja finančna sredstva, da dokaže njihovo likvidnost, in je vrednost prodanih sredstev znatna, poslovni model podjetja ni posedovanje finančnih sredstev z namenom prejemanja pogodbenih denarnih tokov. Za analizo ni relevantno, ali prodajo finančnih sredstev zahteva tretja oseba ali je ta dejavnost stvar presoje podjetja.

Poslovni model, katerega cilj se dosega tako s prejemanjem pogodbenih denarnih tokov kot prodajo finančnih sredstev

B4.1.4A Podjetje lahko poseduje finančna sredstva v okviru poslovnega modela, katerega cilj se dosega tako s prejemanjem pogodbenih denarnih tokov kot prodajo finančnih sredstev. Pri tej vrsti poslovnega modela se je ključno poslovodno osebje podjetja odločilo, da sta tako prejemanje denarnih tokov kot prodaja finančnih sredstev bistvena za doseganje cilja poslovnega modela. Obstajajo različni cilji, ki so lahko skladni s to vrsto poslovnega modela. Na primer, cilj poslovnega modela je lahko upravljanje vsakodnevnih likvidnostnih potreb, da se ohranja določen profil donosa iz naslova obresti ali da se trajanje finančnih sredstev uskladi s trajanjem obveznosti, ki se financirajo s temi sredstvi. Podjetje dosega takšen cilj tako s prejemanjem pogodbenih denarnih tokov kot prodajo finančnih sredstev.

B4.1.4B V primerjavi s poslovnim modelom, katerega cilj je posedovanje finančnih sredstev z namenom prejemanja pogodbenih denarnih tokov, ta poslovni model običajno vključuje večjo pogostost in vrednost prodaj. To je zato, ker je prodaja finančnih sredstev bistvena za doseganje cilja poslovnega modela, namesto da bi bila samo postranska dejavnost. Vendar prag pogostosti ali vrednosti prodaj, ki mora biti dosežen v tem poslovnem modelu, ne obstaja, ker sta za doseganje njegovega cilja bistvena tako prejemanje pogodbenih denarnih tokov kot prodaja finančnih sredstev.

B4.1.4C V nadaljevanju so predstavljeni primeri, kdaj se lahko cilj poslovnega modela dosega tako s prejemanjem pogodbenih denarnih tokov kot prodajo finančnih sredstev. Ta seznam primerov ni dokončen. Poleg tega namen teh primerov ni opisati vse dejavnike, ki bi lahko bili relevantni za oceno poslovnega modela podjetja, niti določiti relativno pomembnost teh dejavnikov.

▼M53

Primer	Analiza
Primer 5 Podjetje čez nekaj let pričakuje naložbe v osnovna sredstva. Presežna denarna sredstva investira v kratko- in dolgoročna finančna sredstva, tako da bo lahko financiralo naložbe, ko bo to potrebno. Veliko finančnih sredstev ima pogodbeno obdobje, ki traja dlje od pričakovanega obdobja, v katerem naj bi podjetje izvedlo naložbe. Podjetje bo posedovalo finančna sredstva z namenom prejemanja pogodbenih denarnih tokov, ko pa se bo ponudila priložnost, bo finančna sredstva prodalo in reinvestiralo denarna sredstva od prodaje v finančna sredstva z višjim donosom. Poslovodje, odgovorni za portfelj, so plačani na podlagi skupnega donosa, ki ga ustvari portfelj.	Cilj poslovnega modela se dosega s prejemanjem pogodbenih denarnih tokov in prodajo finančnih sredstev. Podjetje se bo, dokler ne pride do potrebe po investiranih denarnih sredstvih, sproti odločalo, ali bo največji možen donos na portfelj zagotovilo prejemanje pogodbenih denarnih tokov ali prodaja finančnih sredstev. Nasprotno pa lahko podjetje čez pet let pričakuje denarni odtok za financiranje naložb v osnovna sredstva in presežna denarna sredstva investira v kratkoročna finančna sredstva. Ko naložbe zapadejo, podjetje reinvestira denarna sredstva v nova kratkoročna denarna sredstva. Podjetje uporablja to strategijo, dokler ne potrebuje sredstev za financiranje, takrat pa uporabi prihodke iz zapadlih finančnih sredstev za financiranje naložb v osnovna sredstva. Pred zapadlostjo pride samo do prodaj, ki so zanemarljive vrednosti (razen, če se poveča kreditno tveganje). Cilj tega drugačnega poslovnega modela podjetja je posedovanje finančnih sredstev z namenom prejemanja pogodbenih denarnih tokov.
Primer 6 Finančna institucija poseduje finančna sredstva za potrebe kritja dnevnih likvidnostnih potreb. Podjetje si prizadeva čim bolj zmanjšati stroške upravljanja navedenih likvidnostnih potreb in zato aktivno upravlja donos na portfelj. Navedeni donos je sestavljen iz prejemanja pogodbenih denarnih tokov ter dobičkov in izgub iz prodaje finančnih sredstev. Zato podjetje poseduje finančna sredstva z namenom prejemanja pogodbenih denarnih tokov in jih prodaja z namenom reinvestiranja v finančna sredstva z višjim donosom ali večje usklajenosti s trajanjem njegovih obveznosti. Ta strategija je v preteklosti privedla do pogostih prodaj večje vrednosti. Taka prodajna aktivnost naj bi se nadaljevala tudi v prihodnje.	Cilj poslovnega modela je zagotoviti čim večji donos na portfelj za kritje dnevnih likvidnostnih potreb, podjetje pa ta cilj dosega tako s prejemanjem pogodbenih denarnih tokov kot prodajo finančnih sredstev. Povedano drugače, bistvena za doseganje cilja poslovnega modela sta tako prejemanje pogodbenih denarnih tokov kot prodaja finančnih sredstev.
Primer 7 Zavarovatelj poseduje finančna sredstva za potrebe financiranja obveznosti iz zavarovalnih pogodb. Prihodke iz pogodbenih denarnih tokov iz finančnih sredstev uporablja za poravnavo obveznosti iz zavarovalnih pogodb, ko te zapadejo. Da bi zagotovil, da bodo pogodbeni denarni tokovi iz finančnih sredstev zadoščali za poravnavo navedenih obveznosti, zavarovatelj redno izvaja obsežne nakupe in prodaje za zagotavljanje uravnoteženega portfelja sredstev in za kritje potreb po denarnih tokovih, ko te nastanejo.	Cilj poslovnega modela je financiranje obveznosti iz zavarovalnih pogodb. Podjetje za dosego tega cilja prejema pogodbene denarne tokove, ko ti zapadejo, in prodaja finančna sredstva, da ohranja želeni profil portfelja sredstev. S tem sta tako prejemanje pogodbenih denarnih tokov kot prodaja finančnih sredstev bistvena za doseganje cilja poslovnega modela.

▼**M53**

Drugi poslovni modeli

B4.1.5 Finančna sredstva se merijo po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, če ne spadajo v poslovni model, katerega cilj je posedovanje sredstev z namenom prejemanja pogodbenih denarnih tokov, ali poslovni model, katerega cilj se dosega tako s prejemanjem pogodbenih denarnih tokov kot prodajo finančnih sredstev (ampak glej tudi 5.7.5. člen). Eden od poslovnih modelov, ki privede do merjenja po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, je model, po katerem podjetje upravlja finančna sredstva s ciljem ustvarjanja denarnih tokov s prodajo sredstev. Podjetje sprejema odločitve na podlagi poštenih vrednosti sredstev in sredstva upravlja tako, da zagotavlja navedene poštene vrednosti. V tem primeru bo cilj podjetja običajno privedel do aktivnega nakupovanja in prodaje. Čeprav bo podjetje prejemalo pogodbene denarne tokove med tem, ko poseduje finančna sredstva, se cilj takega poslovnega modela ne dosega tako s prejemanjem pogodbenih denarnih tokov kot prodajo finančnih sredstev. To je zato, ker prejemanje pogodbenih denarnih tokov ni bistveno za doseganje cilja poslovnega modela, ampak je postranska dejavnost.

B4.1.6 Portfelj finančnih sredstev, ki se upravlja in katerega donosnost se ocenjuje na podlagi poštene vrednosti (kot je opisano v 4.2.2.(b) členu), se ne poseduje niti za namene prejemanja pogodbenih denarnih tokov niti tako za namene prejemanja pogodbenih denarnih tokov kot prodaje finančnih sredstev. Podjetje je osredotočeno predvsem na informacije o pošteni vrednosti ter jih uporablja za ocenjevanje donosnosti sredstev in sprejemanje odločitev. Poleg tega se portfelj finančnih sredstev, ki ustreza opredelitvi v posesti za trgovanje, ne poseduje za namene prejemanja pogodbenih denarnih tokov ali tako za namene prejemanja pogodbenih denarnih tokov kot prodaje finančnih sredstev. Za take portfelje je prejemanje pogodbenih denarnih tokov zgolj postranska dejavnost pri doseganju cilja poslovnega modela. Zato je treba take portfelje finančnih sredstev meriti po pošteni vrednosti prek poslovnega izida.

Pogodbeni denarni tokovi, ki so izključno odplačila glavnice in obresti na neporavnani znesek glavnice

B4.1.7 Podjetje mora v skladu s 4.1.1.(b) členom finančno sredstvo razvrstiti na podlagi značilnosti njegovih pogodbenih denarnih tokov, če se finančno sredstvo poseduje v okviru poslovnega modela, katerega cilj je lastništvo sredstev z namenom prejemanja pogodbenih denarnih tokov, ali v okviru poslovnega modela, katerega cilj se dosega tako s prejemanjem pogodbenih denarnih tokov kot prodajo finančnih sredstev, razen če se uporablja 4.1.5. člen. Da to stori, pogoj iz 4.1.2(b) in 4.1.2.A(b) člena zahteva, da podjetje opredeli, ali so pogodbeni denarni tokovi iz sredstva izključno odplačila glavnice in obresti na neporavnani znesek glavnice.

▼**M53**

B4.1.7A Pogodbeni denarni tokovi, ki so izključno odplačila glavnice in obresti na neporavnani znesek glavnice, so skladni z osnovno posojilno pogodbo. V osnovni posojilni pogodbi sta nadomestilo za časovno vrednost denarja (glej B4.1.9.A–B4.1.9.E člen) in kreditno tveganje običajno najpomembnejša elementa obresti. Vendar lahko v takem poslu obresti vključujejo tudi nadomestilo za druga osnovna tveganja (npr. likvidnostno tveganje) in stroške (npr. administrativne stroške) posojanja, povezane s posedovanjem finančnega sredstva za določen čas. Poleg tega lahko obresti vključujejo profitno maržo, ki je skladna z osnovno posojilno pogodbo. V izjemnih gospodarskih razmerah so lahko obresti negativne, če na primer imetnik finančnega sredstva eksplicitno ali implicitno plača za polog svojega denarja za določeno obdobje (in tako plačilo presega nadomestilo, ki ga imetnik prejme za časovno vrednost denarja, kreditno tveganje ter druga osnovna tveganja in stroške posojanja). Vendar pogodbeni pogoji, ki privedejo do izpostavljenosti tveganjem ali nestanovitnosti pogodbenih denarnih tokov, ki ni povezana z osnovno posojilno pogodbo, kot je izpostavljenost spremembam cen kapitalskih instrumentov ali cen blaga, ne povzročijo pogodbenih denarnih tokov, ki so izključno odplačila glavnice in obresti na neporavnani znesek glavnice. Izdano ali kupljeno finančno sredstvo je lahko osnovna posojilna pogodba ne glede na to, ali je v svoji pravni obliki posojilo.

B4.1.7B V skladu s 4.1.3.(a) členom je glavnica poštena vrednost finančnega sredstva ob začetnem pripoznanju. Vendar se navedeni znesek glavnice v obdobju trajanja finančnega sredstva lahko spremeni (na primer, če se glavnica odplačuje).

B4.1.8 Podjetje mora oceniti, ali so pogodbeni denarni tokovi izključno odplačila glavnice in obresti na neporavnani znesek glavnice, za valuto, v kateri je izraženo finančno sredstvo.

B4.1.9 Vzvod je značilnost pogodbenih denarnih tokov nekaterih finančnih sredstev. Vzvod poveča spremenljivost pogodbenih denarnih tokov, posledica tega pa je, da ti nimajo ekonomskih značilnosti obresti. Samostojna opcija, terminska pogodba ali zamenjava so primeri finančnih sredstev, ki vsebujejo tak vzvod. Zato take pogodbe ne izpolnjujejo pogoja iz 4.1.2.(b) in 4.1.2.A(b) člena in se pozneje ne morejo meriti po odplačni vrednosti ali pošteni vrednosti prek drugega vseobsegajočega donosa.

Nadomestilo za časovno vrednost denarja

B4.1.9A Časovna vrednost denarja je element obresti, ki zagotavlja nadomestilo samo za pretečeni čas. To pomeni, da element časovne vrednosti denarja ne zagotavlja nadomestila za druga tveganja ali stroške, povezane s posedovanjem finančnega sredstva. Pri oceni, ali ta element zagotavlja nadomestilo samo za pretečeni čas, podjetje uporabi presojo in upošteva relevantne dejavnike, kot sta valuta, v kateri je izraženo finančno sredstvo, in obdobje, za katerega je določena obrestna mera.

▼**M53**

B4.1.9B Vendar se lahko v nekaterih primerih element časovne vrednosti denarja spremeni (tj. je nepopoln). Do tega bi lahko na primer prišlo, če se obrestna mera finančnega sredstva redno določa na novo, vendar pogostost tega ponovnega določanja ni usklajena z veljavnostjo obrestne mere (na primer, obrestna mera se vsak mesec določi na novo enoletno obrestno mero), ali če se obrestna mera finančnega sredstva redno določa na novo na povprečje specifičnih kratko- in dolgoročnih obrestnih mer. V takih primerih mora podjetje oceniti spremembo, da ugotovi, ali pogodbeni denarni tokovi predstavljajo izključno odplačila glavnice in obresti na neporavnani znesek glavnice. V nekaterih okoliščinah lahko podjetje to ugotovi s kvalitativno oceno elementa časovne vrednosti denarja, v drugih okoliščinah pa je morda treba izvesti kvantitativno oceno.

B4.1.9C Pri ocenjevanju spremenjenega elementa časovne vrednosti denarja je cilj ugotoviti, kako različni bi lahko bili pogodbeni (nediskontirani) denarni tokovi od (nediskontiranih) denarnih tokov, ki bi nastali, če element časovne vrednosti denarja ne bi bil spremenjen (referenčni denarni tokovi). Na primer, če ocenjevano finančno sredstvo vsebuje variabilno obrestno mero, ki se določa vsak mesec na novo na enoletno obrestno mero, bi podjetje primerjalo to finančno sredstvo s finančnim instrumentom z enakimi pogodbenimi pogoji in enakim kreditnim tveganjem s to razliko, da se variabilna obrestna mera določa vsak mesec na novo na enomesečno obrestno mero. Če bi spremenjeni element časovne vrednosti denarja lahko privedel do pogodbenih (nediskontiranih) denarnih tokov, ki so precej različni od (nediskontiranih) referenčnih denarnih tokov, finančno sredstvo ne izpolnjuje pogoja iz 4.1.2.(b) in 4.1.2.A(b). člena. Da lahko podjetje to ugotovi, mora upoštevati učinek spremenjenega elementa časovne vrednosti denarja v posameznem poročevalskem obdobju in kumulativno v celotnem obdobju trajanja finančnega instrumenta. Razlog za takšno določanje obrestne mere ni relevanten za analizo. Če je že z malo ali brez analize jasno, ali bi bili lahko pogodbeni (nediskontirani) denarni tokovi iz ocenjevanega finančnega sredstva precej različni od (nediskontiranih) referenčnih denarnih tokov, podjetju ni treba izvesti podrobne ocene.

B4.1.9D Pri ocenjevanju spremenjenega elementa časovne vrednosti denarja mora podjetje upoštevati dejavnike, ki bi lahko vplivali na prihodnje pogodbene denarne tokove. Na primer, če podjetje ocenjuje petletno obveznico, pri kateri se variabilna obrestna mera vsakih šest mesecev na novo določi na petletno obrestno mero, podjetje ne more skleniti, da so pogodbeni denarni tokovi izključno odplačila glavnice in obresti na neporavnani znesek glavnice preprosto zato, ker je krivulja obrestne mere v času ocene taka, da ni znatne razlike med petletno obrestno mero in šestmesečno obrestno mero. Podjetje mora namesto tega upoštevati tudi, ali bi se lahko razmerje med petletno obrestno mero in šestmesečno obrestno mero v obdobju trajanja instrumenta spremenilo,

▼M53

tako da bi bili pogodbeni (nediskontirani) denarni tokovi v obdobju trajanja instrumenta precej različni od (nediskontiranih) referenčnih denarnih tokov. Vendar mora podjetje upoštevati samo utemeljeno možne scenarije in ne vseh možnih scenarijev. Če podjetje sklene, da bi bili lahko pogodbeni (nediskontirani) denarni tokovi precej različni od (nediskontiranih) referenčnih denarnih tokov, finančno sredstvo ne izpolnjuje pogoja iz 4.1.2.(b) in 4.1.2.A(b) člena in se zato ne more meriti po odplačni vrednosti ali po pošteni vrednosti prek drugega vseobsegajočega donosa.

B4.1.9E V nekaterih jurisdikcijah obrestne mere določa vlada ali regulativni organ. Na primer, taka vladna regulacija obrestnih mer je lahko del širše makroekonomske politike ali pa se lahko uvede, da bi se spodbudilo vlaganje podjetij v določen sektor gospodarstva. V nekaterih od teh primerov cilj elementa časovne vrednosti denarja ni zagotoviti nadomestilo samo za pretečeni čas. Kljub B4.1.9.A–B4.1.9.D členu pa se regulirana obrestna mera šteje za približek za element časovne vrednosti denarja za namene uporabe pogoja iz 4.1.2.(b) in 4.1.2.A(b) člena, če taka regulirana obrestna mera zagotavlja nadomestilo, ki je na splošno skladno s pretečenim časom in ne vodi do izpostavljenosti tveganjem ali nestanovitnosti pogodbenih denarnih tokov, ki niso skladni z osnovno posojilno pogodbo.

Pogodbeni pogoji, s katerimi se spremeni čas ali znesek pogodbenih denarnih tokov

B4.1.10 Če finančno sredstvo vsebuje pogodbeni pogoj, ki bi lahko spremenil čas ali znesek pogodbenih denarnih tokov (na primer, če se sredstvo lahko predčasno odplača pred zapadlostjo ali se lahko njegovo trajanje podaljša), mora podjetje ugotoviti, ali so pogodbeni denarni tokovi, ki bi lahko nastali v obdobju trajanja instrumenta zaradi navedenega pogodbenega pogoja, izključno odplačila glavnice in obresti na neporavnani znesek glavnice. Da podjetje to ugotovi, mora oceniti pogodbene denarne tokove, ki bi lahko nastali tako pred spremembo pogodbenih denarnih tokov kot po njej. Podjetje bo morda moralo oceniti tudi naravo vseh pogojnih dogodkov (tj. sprožilcev), ki bi spremenili čas ali znesek pogodbenih denarnih tokov. Čeprav narava pogojnega dogodka sama po sebi ni odločilen dejavnik pri oceni, ali so pogodbeni denarni tokovi izključno odplačila glavnice in obresti, je lahko kazalnik. Na primer, primerjajte finančni instrument z obrestno mero, ki se na novo določi na višjo mero, če dolžnik zamudi z določenim številom plačil, s finančnim instrumentom z obrestno mero, ki se na novo določi na višjo mero, če določen indeks lastniških vrednostnih papirjev doseže določeno raven. Pri prvem finančnem instrumentu je bolj verjetno, da bodo pogodbeni denarni tokovi v obdobju trajanja instrumenta izključno odplačila glavnice in obresti na neporavnani znesek glavnice zaradi razmerja med zamujenimi plačili in povečanjem kreditnega tveganja (glej tudi B4.1.18. člen).

B4.1.11 V nadaljevanju so predstavljeni primeri pogodbenih pogojev, ki privedejo do pogodbenih denarnih tokov, ki so izključno odplačila glavnice in obresti na neporavnani znesek glavnice:

(a) variabilna obrestna mera, ki je sestavljena iz nadomestila za časovno vrednost denarja, kreditnega tveganja, povezanega z neporavnanim zneskom glavnice v določenem obdobju (nadomestilo za kreditno tveganje se lahko določi samo ob začetnem pripoznanju in je zato lahko fiksno), ter drugih osnovnih tveganj in stroškov, povezanih s posojanjem, kot tudi profitne marže;

▼M53

(b) pogodbeni pogoj, ki izdajatelju (tj. dolžniku) dovoljuje predčasno odplačilo dolžniškega instrumenta, ali imetniku (tj. upniku) dovoljuje, da dolžniški instrument vrne izdajatelju pred njegovo zapadlostjo, znesek predčasnega odplačila pa v glavnem predstavlja neplačane zneske glavnice in obresti na neporavnani znesek glavnice, kar lahko vključuje razumno dodatno nadomestilo za predčasno prekinitev pogodbe; in

(c) pogodbeni pogoj, ki dovoljuje izdajatelju ali imetniku, da podaljša pogodbeno obdobje dolžniškega instrumenta (tj. možnost podaljšanja), pogoji podaljšanja pa privedejo do pogodbenih denarnih tokov v obdobju podaljšanja, ki so izključno odplačila glavnice in obresti na neporavnani znesek glavnice, kar lahko vključuje razumno dodatno nadomestilo za podaljšanje pogodbe.

B4.1.12 Kljub B4.1.10. členu je finančno sredstvo, ki bi sicer izpolnjevalo pogoj iz 4.1.2.(b) in 4.1.2.A(b) člena, vendar ga ne samo zaradi pogodbenega pogoja, ki izdajatelju dovoljuje (ali od njega zahteva), da predčasno odplača dolžniški instrument, ali imetniku dovoljuje (ali od njega zahteva), da vrne dolžniški instrument izdajatelju pred zapadlostjo, primerno za merjenje po odplačni vrednosti ali pošteni vrednosti prek drugega vseobsegajočega donosa (pod pogojem, da je izpolnjen pogoj iz 4.1.2.(a) člena ali pogoj iz 4.1.2.A(a) člena), če:

(a) podjetje pridobi ali izda finančno sredstvo s premijo ali popustom glede na nominalni pogodbeni znesek;

(b) znesek predčasnega odplačila v glavnem predstavlja nominalni pogodbeni znesek in natečene (vendar neplačane) pogodbene obresti, kar lahko vključuje razumno dodatno nadomestilo za predčasno prekinitev pogodbe; in

(c) je ob začetnem pripoznanju finančnega sredstva poštena vrednost elementa predčasnega odplačila zanemarljiva.

B4.1.13 Spodnji primeri ponazarjajo pogodbene denarne tokove, ki so izključno odplačila glavnice in obresti na neporavnani znesek glavnice. Ta seznam primerov ni dokončen.

Instrument	Analiza
Instrument A Instrument A je obveznica z določenim datumom zapadlosti. Odplačila glavnice in obresti na neporavnani znesek glavnice so povezana z indeksom inflacije valute, v kateri je instrument izdan. Povezava z inflacijo se ne uporablja za vzvod in glavnica je zaščitena.	Pogodbeni denarni tokovi so izključno odplačila glavnice in obresti na neporavnani znesek glavnice. Povezava odplačil glavnice in obresti na neporavnani znesek glavnice z indeksom inflacije brez vzvoda na novo določi časovno vrednost denarja na trenutno raven. Povedano drugače, obrestna mera na instrument odraža „realne“ obresti. Tako so zneski obresti nadomestilo za časovno vrednost denarja pri neporavnanem znesku glavnice. Če pa bi bila odplačila obresti povezana z drugo spremenljivko, kot so poslovni rezultati dolžnika (tj. njegov čisti dobiček) ali indeks lastniških vrednostnih papirjev, pogodbeni denarni tokovi niso odplačila glavnice in obresti na neporavnani znesek glavnice (razen če povezava z rezultati dolžnika privede do prilagoditve, ki imetniku zagotovi nadomestilo samo za spremembe kreditnega tveganja instrumenta, tako da so pogodbeni denarni tokovi izključno odplačila glavnice in obresti na neporavnani znesek glavnice). To je zato, ker pogodbeni denarni tokovi odražajo donos, ki ni skladen z osnovno posojilno pogodbo (glej B4.1.7.A člen).

▼M53

Instrument	Analiza
Instrument B Instrument B je instrument z variabilno obrestno mero z določenim datumom zapadlosti, ki posojilojemalcu dovoljuje, da stalno izbira tržno obrestno mero. Na primer, na vsak datum, ko se obresti na novo določijo, lahko posojilojemalec izbere plačevanje trimesečnega LIBOR za obdobje treh mesecev ali enomesečnega LIBOR za obdobje enega meseca.	Pogodbeni denarni tokovi so izključno odplačila glavnice in obresti na neporavnani znesek glavnice, v kolikor obresti, plačane v obdobju trajanja instrumenta, odražajo nadomestilo za časovno vrednost denarja, za kreditno tveganje, povezano z instrumentom, ter za druga osnovna tveganja in stroške posojanja kot tudi profitno maržo (glej B4.1.7.A člen). Dejstvo, da se obrestna mera LIBOR določa na novo v obdobju trajanja instrumenta, samo po sebi ne pomeni, da instrument ne izpolnjuje pogojev. Če pa lahko posojilojemalec izbere, da bo plačeval enomesečno obrestno mero, ki se na novo določi vsake tri mesece, se obrestna mera določa na novo s pogostostjo, ki se ne ujema z veljavnostjo obrestne mere. Zato se element časovne vrednosti denarja spremeni. Podobno se element časovne vrednosti denarja spremeni, če ima instrument pogodbeno obrestno mero, ki temelji na obdobju, ki lahko preseže preostalo obdobje trajanja instrumenta (na primer, če se na instrument s petletno zapadlostjo odplačuje variabilna obrestna mera, ki se redno na novo določa, vendar vedno odraža petletno zapadlost). To je zato, ker obresti, ki se morajo plačati v vsakem obdobju, niso povezane z obrestnim obdobjem. V takih primerih mora podjetje kvalitativno ali kvantitativno oceniti pogodbene denarne tokove glede na enake tokove iz instrumenta, ki je enak v vseh pogledih, razen tega, da se veljavnost obrestne mere ujema z obrestnim obdobjem, da ugotovi, ali so denarni tokovi izključno odplačila glavnice in obresti na neporavnani znesek glavnice (vendar glej B4.1.9.E člen za navodila glede reguliranih obrestnih mer). Na primer, pri ocenjevanju obveznice s petletnim obdobjem trajanja, na katero se odplačuje variabilna obrestna mera, ki se na novo določi vsakih šest mesecev, vendar vedno odraža petletno zapadlost, podjetje upošteva pogodbene denarne tokove iz instrumenta, ki se vsakih šest mesecev na novo določi na šestmesečno obrestno mero, sicer pa je identičen. Ista analiza se uporabi, če lahko posojilojemalec izbira med različnimi objavljenimi obrestnimi merami posojilodajalca (na primer, posojilojemalec lahko izbira med objavljeno enomesečno variabilno obrestno mero posojilodajalca in objavljeno trimesečno variabilno obrestno mero posojilodajalca).
Instrument C Instrument C je obveznica z določenim datumom zapadlosti, na katero se odplačuje variabilna obrestna mera. Variabilna obrestna mera ima zgornjo mejo (kapico).	Pogodbeni denarni tokovi tako: (a) instrumenta s fiksno obrestno mero kot (b) instrumenta z variabilno obrestno mero

▼M53

Instrument	Analiza
	so odplačila glavnice in obresti na neporavnani znesek glavnice, v kolikor obresti odražajo nadomestilo za časovno vrednost denarja, za kreditno tveganje, povezano z instrumentom v obdobju trajanja instrumenta, ter za druga osnovna tveganja in stroške, povezane s posojanjem, kot tudi profitno maržo (glej B4.1.7.A člen). Zato lahko ima instrument, ki je kombinacija (a) in (b) (npr. obveznica z obrestno kapico), denarne tokove, ki so izključno odplačila glavnice in obresti na neporavnani znesek glavnice. Tak pogodbeni pogoj lahko zmanjša spremenljivost denarnih tokov z določitvijo omejitve za variabilno obrestno mero (npr. obrestna kapica ali obrestno dno) ali poveča spremenljivost denarnih tokov zaradi spremembe fiksne obrestne mere v variabilno.
Instrument D Instrument D je posojilo z brezpogojnim popolnim vračilom (*full recourse loan*), ki je zavarovano s premoženjem.	Dejstvo, da je posojilo z brezpogojnim popolnim vračilom zavarovano s premoženjem, samo po sebi ne vpliva na analizo, ali so pogodbeni denarni tokovi izključno odplačila glavnice in obresti na neporavnani znesek glavnice.
Instrument E Instrument E izda regulirana banka in ima določen datum zapadlosti. Na instrument se odplačuje fiksna obrestna mera, vsi pogodbeni denarni tokovi pa so obvezni (nediskrecijski). Vendar za izdajatelja velja zakonodaja, ki nacionalnemu organu za reševanje in sanacijo dovoljuje ali od njega zahteva, da kritje izgub v določenih okoliščinah naloži imetnikom določenih instrumentov, vključno z instrumentom E. Na primer, nacionalni organ za reševanje in sanacijo ima pooblastilo, da delno odpiše vrednost nominalnega zneska instrumenta E ali ga pretvori v fiksno število navadnih delnic izdajatelja, če navedeni nacionalni organ ugotovi, da ima izdajatelj velike finančne probleme, potrebuje dodaten regulativni kapital ali je „v težavah“.	Imetnik bi analiziral **pogodbene pogoje** finančnega instrumenta, da bi ugotovil, ali povzročajo denarne tokove, ki so izključno odplačila glavnice in obresti na neporavnani znesek glavnice ter so tako skladni z osnovno posojilno pogodbo. Taka analiza ne bi upoštevala plačil, ki nastanejo samo kot posledica pooblastila nacionalnega organa za reševanje in sanacijo, da naloži kritje izgub imetnikom instrumenta E. To je zato, ker navedeno pooblastilo in posledična plačila niso **pogodbeni pogoji** finančnega instrumenta. Nasprotno pogodbeni denarni tokovi ne bi bili izključno odplačila glavnice in obresti na neporavnani znesek glavnice, če **pogodbeni pogoji** finančnega instrumenta dovoljujejo ali zahtevajo, da izdajatelj ali drugo podjetje naloži kritje izgub imetniku (na primer z delnim odpisom vrednosti nominalnega zneska ali s pretvorbo instrumenta v fiksno število navadnih delnic izdajatelja), v kolikor so navedeni pogodbeni pogoji avtentični, tudi če je verjetnost naložitve kritja takih izgub majhna.

▼M53

B4.1.14 Spodnji primeri ponazarjajo pogodbene denarne tokove, ki niso izključno odplačila glavnice in obresti na neporavnani znesek glavnice. Ta seznam primerov ni dokončen.

Instrument	Analiza
Instrument F Instrument F je obveznica, ki je zamenljiva v fiksno število kapitalskih instrumentov izdajatelja.	Imetnik bi analiziral zamenljivo obveznico v njeni celoti. Pogodbeni denarni tokovi niso odplačila glavnice in obresti na neporavnani znesek glavnice, ker odražajo donos, ki ni skladen z osnovno posojilno pogodbo (glej B4.1.7.A člen), tj. donos ni povezan z vrednostjo lastniškega kapitala izdajatelja.
Instrument G Instrument G je posojilo, na katerega se odplačuje obratna variabilna obrestna mera (tj. obrestna mera je obratno sorazmerna s tržnimi obrestnimi merami).	Pogodbeni denarni tokovi niso izključno odplačila glavnice in obresti na neporavnani znesek glavnice. Zneski obresti niso nadomestilo za časovno vrednost denarja pri neporavnanem znesku glavnice.
Instrument H Instrument H je instrument brez zapadlosti, vendar lahko izdajatelj v vsakem trenutku odpokliče instrument ter imetniku plača nominalni znesek in zapadle natečene obresti. Na instrument H se odplačuje tržna obrestna mera, vendar se obresti ne morejo izplačati, razen če je izdajatelj sposoben ostati solventen takoj po izplačilu. Na znesek odloženih obresti se ne obračunajo dodatne obresti.	Pogodbeni denarni tokovi niso odplačila glavnice in obresti na neporavnani znesek glavnice. To je zato, ker se lahko od izdajatelja zahteva, da odloži plačila obresti, in se na te zneske odloženih obresti ne obračunajo dodatne obresti. Posledično zneski obresti niso nadomestilo za časovno vrednost denarja za neporavnani znesek glavnice.Če bi se na zneske odloženih obresti obračunale obresti, bi bili lahko pogodbeni denarni tokovi odplačila glavnice in obresti na neporavnani znesek glavnice. Dejstvo, da instrument H nima zapadlosti, samo po sebi ne pomeni, da pogodbeni denarni tokovi niso odplačila glavnice in obresti na neporavnani znesek glavnice. Instrument brez zapadlosti dejansko vsebuje trajne (večkratne) možnosti podaljšanja. Takšne možnosti lahko privedejo do pogodbenih denarnih tokov, ki so odplačila glavnice in obresti na neporavnani znesek glavnice, če so odplačila obresti obvezna in se morajo plačevati stalno (perpetualno). Poleg tega dejstvo, da je instrument H mogoče odpoklicati, ne pomeni, da pogodbeni denarni tokovi niso odplačila glavnice in obresti na neporavnani znesek glavnice, razen če ga je mogoče odpoklicati pri znesku, ki v osnovi ne odraža odplačila neporavnane glavnice in obresti na ta neporavnani znesek glavnice. Tudi če odpoklicani znesek vključuje znesek, ki predstavlja primerno nadomestilo imetniku za predčasno prekinitev instrumenta, bi bili lahko pogodbeni denarni tokovi odplačila glavnice in obresti na neporavnani znesek glavnice (glej tudi B4.1.12. člen).

▼**M53**

B4.1.15 V nekaterih primerih ima lahko finančno sredstvo pogodbene denarne tokove, ki so opisani kot glavnica in obresti, vendar ti denarni tokovi ne predstavljajo odplačila glavnice in obresti na neporavnani znesek glavnice, kot je opisano v 4.1.2.(b), 4.1.2.A(b) in 4.1.3. členu tega standarda.

B4.1.16 To se lahko zgodi, če finančno sredstvo predstavlja naložbo v določena sredstva ali denarne tokove in tako pogodbeni denarni tokovi niso izključno odplačila glavnice in obresti na neporavnani znesek glavnice. Na primer, če pogodbeni pogoji določajo, da se denarni tokovi iz finančnega sredstva povečajo, ko več avtomobilov uporablja določeno plačljivo cesto, taki pogodbeni denarni tokovi niso skladni z osnovno posojilno pogodbo. Zato instrument ne bi izpolnjeval pogoja iz 4.1.2.(b) in 4.1.2.A(b) člena. To bi bil primer, če bi bila upnikova terjatev omejena na točno določena sredstva dolžnika ali denarne tokove iz točno določenih sredstev (na primer finančno sredstvo, ki se v primeru neplačila lahko poplača samo s premoženjem, s katerim je zavarovano (*non-recourse financial asset*)).

B4.1.17 Vendar dejstvo, da se finančno sredstvo v primeru neplačila lahko poplača samo s premoženjem, s katerim je zavarovano, samo po sebi ne preprečuje, da bi finančno sredstvo izpolnjevalo pogoj iz 4.1.2.(b) in 4.1.2.A(b) člena. V takih primerih mora upnik oceniti („pridobiti vpogled do“) specifična sredstva, ki predstavljajo podlago, ali denarne tokove, da ugotovi, ali so pogodbeni denarni tokovi iz finančnega sredstva, ki se razvršča, odplačila glavnice in obresti na neporavnani znesek glavnice. Če pogoji finančnega sredstva privedejo do katerih koli drugih denarnih tokov ali omejujejo denarne tokove na način, ki ni skladen z odplačili, ki predstavljajo glavnico in obresti, finančno sredstvo ne izpolnjuje pogoja iz 4.1.2.(b) in 4.1.2.A(b) člena. Na to oceno ne vpliva, ali so sredstva, ki so podlaga, finančna sredstva ali nefinančna sredstva.

B4.1.18 Značilnost pogodbenih denarnih tokov ne vpliva na razvrstitev finančnega sredstva, če bi lahko imelo zgolj zanemarljiv učinek na pogodbene denarne tokove iz finančnega sredstva. Da lahko podjetje to ugotovi, mora upoštevati možni učinek značilnosti pogodbenih denarnih tokov v posameznem poročevalskem obdobju in kumulativno v celotnem obdobju trajanja finančnega instrumenta. Če bi poleg tega značilnost pogodbenih denarnih tokov lahko imela več kot zanemarljiv učinek na pogodbene denarne tokove (v posameznem poročevalskem obdobju ali kumulativno), vendar navedena značilnost pogodbenih denarnih tokov ni avtentična, ta ne vpliva na razvrstitev finančnega sredstva. Značilnost pogodbenih denarnih tokov ni avtentična, če vpliva na pogodbene denarne tokove iz instrumenta samo v primeru dogodka, ki je izjemno redek, zelo neznačilen in ni zelo verjeten.

B4.1.19 V skoraj vsakem posojilnem poslu je upnikov instrument uvrščen glede na instrumente drugih dolžnikovih upnikov. Instrument, ki je podrejen drugim instrumentom, ima lahko pogodbene denarne tokove, ki so odplačila glavnice in obresti na neporavnani znesek glavnice, če predstavlja neplačilo dolžnika kršitev pogodbe in ima imetnik pogodbeno pravico do neplačanih zneskov glavnice in obresti na neporavnani znesek glavnice tudi v primeru dolžnikovega stečaja. Na primer,

▼M53

za terjatev do kupcev, ki svojega upnika uvršča kot navadnega upnika, bi se štelo, da ima odplačila glavnice in obresti na neporavnani znesek glavnice. To velja tudi, če je dolžnik izdal posojila, ki so zavarovana s premoženjem, kar bi v primeru stečaja imetniku takih posojil zagotovilo prednost pred terjatvami navadnega upnika v zvezi z zavarovanjem s premoženjem, vendar ne vpliva na pogodbeno pravico navadnega upnika do neplačane glavnice in drugih zapadlih zneskov.

Pogodbeno povezani instrumenti

B4.1.20 V nekaterih vrstah poslov lahko izdajatelj prednostno obravnava plačila imetnikom finančnih sredstev z uporabo več pogodbeno povezanih instrumentov, ki povzročajo koncentracije kreditnega tveganja (tranše). Vsaka tranša ima rang podrejenosti, ki določa, v kakšnem vrstnem redu se vsi denarni tokovi, ki jih ustvari izdajatelj, dodelijo tranši. V takih situacijah imajo imetniki tranše pravico do odplačil glavnice in obresti na neporavnani znesek glavnice samo, če izdajatelj ustvari zadostne denarne tokove za izpolnitev obveznosti do tranš višjega ranga.

B4.1.21 V takih poslih ima tranša značilnosti denarnih tokov, ki so odplačila glavnice in obresti na neporavnani znesek glavnice samo, če:

(a) pogodbeni pogoji tranše, ki se ocenjuje za potrebe razvrstitve (brez vpogleda do skupine finančnih instrumentov, ki predstavlja podlago), privedejo do denarnih tokov, ki so izključno odplačila glavnice in obresti na neporavnani znesek glavnice (na primer, obrestna mera na tranšo ni povezana z indeksom cen blaga);

(b) ima skupina finančnih instrumentov, ki predstavlja podlago, značilnosti denarnih tokov, kot so opisane v B4.1.23. in B4.1.24. členu; in

(c) je izpostavljenost tranše kreditnemu tveganju, prisotnemu v skupini finančnih instrumentov, ki predstavlja podlago, enaka ali nižja od izpostavljenosti te iste skupine finančnih instrumentov kreditnemu tveganju (na primer, bonitetna ocena tranše, ki se ocenjuje zaradi razvrstitve, je enaka ali višja kot bonitetna ocena, ki bi veljala za posamezno tranšo, iz katere se je financirala skupina finančnih instrumentov, ki predstavlja podlago).

B4.1.22 Podjetje mora izvajati vpogled, dokler ne opredeli skupine instrumentov, ki so podlaga in ki ustvarjajo denarne tokove (namesto, da bi se ti skoznje pretakali). To je skupina finančnih instrumentov, ki predstavlja podlago.

B4.1.23 Skupina, ki predstavlja podlago, mora vsebovati enega ali več instrumentov, ki imajo pogodbene denarne tokove, ki so izključno odplačila glavnice in obresti na neporavnani znesek glavnice.

B4.1.24 Skupina instrumentov, ki predstavlja podlago, lahko vključuje tudi instrumente, ki:

(a) zmanjšajo spremenljivost denarnih tokov iz instrumentov iz B4.1.23. člena in v kombinaciji z instrumenti iz B4.1.23. člena privedejo do denarnih tokov, ki so izključno odplačila glavnice in obresti na neporavnani znesek glavnice (npr. obrestna kapica ali obrestno dno ali pogodba, ki zmanjša kreditno tveganje enega ali več instrumentov iz B4.1.23. člena); ali

▼M53

(b) uskladijo denarne tokove iz tranš z denarnimi tokovi iz skupine instrumentov, ki je podlaga, iz B4.1.23. člena, da se odpravijo razlike samo pri:

(i) obrestni meri, ki je lahko fiksna ali variabilna;

(ii) valuti, v kateri so izraženi denarni tokovi, vključno z inflacijo v tej valuti; ali

(iii) časovno razporeditvijo denarnih tokov.

B4.1.25 Če kateri od instrumentov v skupini ne izpolnjuje pogojev iz B4.1.23. ali B4.1.24. člena, pogoj iz B4.1.21.(b) člena ni izpolnjen. Pri izvajanju te ocene podrobna analiza po posameznih instrumentih v skupini morda ne bo potrebna. Vendar mora podjetje uporabljati presojo in izvesti zadostno analizo, da ugotovi, ali instrumenti v skupini izpolnjujejo pogoje iz B4.1.23.–B4.1.24. člena (glej tudi B4.1.18. člen za navodila glede značilnosti pogodbenih denarnih tokov, ki imajo zgolj zanemarljiv učinek).

B4.1.26 Če imetnik ob začetnem pripoznanju ne more oceniti pogojev iz B4.1.21. člena, je treba tranšo meriti po pošteni vrednosti prek poslovnega izida. Če se skupina instrumentov, ki je podlaga, po začetnem pripoznanju lahko spremeni tako, da skupina morda ne bo izpolnjevala pogojev iz B4.1.23.–B4.1.24. člena, tranša ne izpolnjuje pogojev iz B4.1.21. člena in se mora meriti po pošteni vrednosti prek poslovnega izida. Če pa skupina, ki predstavlja podlago, vključuje instrumente, ki so zavarovani s sredstvi in ne izpolnjujejo pogojev iz B4.1.23.–B4.1.24. člena, se zmožnost pridobitve takih sredstev ne upošteva za namene uporabe tega člena, razen če je podjetje pridobilo tranšo z namenom, da bi obvladovalo zavarovanje s premoženjem.

Možnost, da se finančno sredstvo ali finančna obveznost določi kot merjena po pošteni vrednosti prek poslovnega izida (oddelek 4.1 in 4.2)

B4.1.27 Pod pogoji iz 4.1.5. in 4.2.2. člena je v skladu s tem standardom podjetju dovoljeno, da finančno sredstvo, finančno obveznost ali skupino finančnih instrumentov (finančna sredstva, finančne obveznosti ali oboje) določi kot merjeno po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, če to privede do ustreznejših informacij.

B4.1.28 Odločitev podjetja, da določi finančno sredstvo ali finančno obveznost kot merjeno po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, je podobna izbiri računovodske usmeritve (čeprav je v nasprotju z izbiro računovodske usmeritve ni treba uporabljati dosledno za vse podobne posle). Kadar ima podjetje možnost takšne izbire, 14.(b) člen MRS 8 zahteva, da izbrana usmeritev pomeni, da računovodski izkazi podajajo zanesljive in ustreznejše informacije o učinkih transakcij, drugih poslovnih dogodkov in stanj na finančni položaj, finančne rezultate in denarne tokove podjetja. Na primer, v primeru določitve finančne obveznosti kot merjene po pošteni vrednosti prek poslovnega izida 4.2.2. člen določa dve okoliščini, v katerih je izpolnjena zahteva po ustreznejših informacijah. Zato mora podjetje za izbiro takšne določitve v skladu s 4.2.2. členom dokazati, da zanj velja ena (ali obe) od teh dveh okoliščin.

▼**M53**

Določitev odpravi ali znatno zmanjša računovodsko neskladnost

B4.1.29 Merjenje finančnega sredstva ali finančne obveznosti in razvrščanje pripoznanih sprememb njegove oz. njene vrednosti se opredelita na podlagi razvrstitve postavke in vprašanja, ali je postavka del razmerja varovanja pred tveganjem, ki je bilo določeno kot tako. Navedene zahteve lahko povzročijo nedoslednost pri merjenju ali pripoznavanju (včasih imenovano „računovodska neskladnost“), kadar bi bilo finančno sredstvo, ki ni bilo določeno kot merjeno po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, razvrščeno kot pozneje merjeno po pošteni vrednosti prek poslovnega izida in bi se obveznost, ki jo podjetje šteje za povezano, pozneje merila po odplačni vrednosti (brez pripoznanja sprememb poštene vrednosti). V takih okoliščinah lahko podjetje sklene, da bi njegovi računovodski izkazi zagotovili ustreznejše informacije, če bi bila tako sredstvo kot obveznost merjena po pošteni vrednosti prek poslovnega izida.

B4.1.30 Naslednji primeri ponazarjajo, kdaj bi bil lahko ta pogoj izpolnjen. V vseh primerih lahko podjetje uporabi ta pogoj za določitev finančnih sredstev ali finančnih obveznostih kot merjenih po pošteni vrednosti prek poslovnega izida samo, če izpolnjuje načelo iz 4.1.5. ali 4.2.2.(a) člena:

(a) podjetje ima obveznosti po zavarovalnih pogodbah, katerih merjenje vključuje tekoče informacije (kot dovoljuje 24. člen MSRP 4), in finančna sredstva, ki jih šteje kot povezana in bi se sicer merila po pošteni vrednosti prek drugega vseobsegajočega donosa ali po odplačni vrednosti;

(b) podjetje ima finančna sredstva, finančne obveznosti ali oboje, ki so izpostavljeni istemu tveganju, kot je obrestno tveganje, kar privede do nasprotnih sprememb poštene vrednosti, ki se praviloma medsebojno pobotajo. Vendar bi se po pošteni vrednosti prek poslovnega izida merilo samo nekaj instrumentov (npr. tisti, ki so izvedeni finančni instrumenti ali razvrščeni kot v posesti za trgovanje). Lahko se tudi zgodi, da zahteve za obračunavanje varovanja pred tveganjem niso izpolnjene, ker na primer niso izpolnjene zahteve glede učinkovitosti varovanja iz 6.4.1. člena;

(c) podjetje ima finančna sredstva, finančne obveznosti ali oboje, ki so izpostavljeni istemu tveganju, kot je obrestno tveganje, kar privede do nasprotnih sprememb poštene vrednosti, ki se praviloma medsebojno pobotajo, in nobeno finančno sredstvo ali finančna obveznost ne izpolnjuje pogojev za določitev kot instrument za varovanje pred tveganjem, ker se ne meri po pošteni vrednosti prek poslovnega izida. Poleg tega je pripoznavanje dobičkov in izgub zelo nedosledno, če se ne obračunava varovanje pred tveganjem. Na primer, podjetje je financiralo določeno skupino posojil z izdajo obveznic, s katerimi se trguje, katerih spremembe poštene vrednosti se praviloma medsebojno pobotajo. Če podjetje poleg tega redno kupuje in prodaja obveznice, vendar redkokdaj, če sploh, kupuje in prodaja posojila, poročanje tako o posojilih kot o obveznicah po pošteni vrednosti prek poslovnega izida odpravi nedoslednost v času pripoznavanja dobičkov in izgub, do katere bi sicer prišlo zaradi merjenja obojih po odplačni vrednosti in pripoznavanja dobička ali izgube vsakič, ko se obveznica odkupi nazaj.

▼M53

B4.1.31 V primerih, kot so opisani v prejšnjem členu, lahko določitev finančnih sredstev in finančnih obveznosti, ki se sicer ne merijo tako, kot merjenih po pošteni vrednosti prek poslovnega izida ob začetnem pripoznanju odpravi ali pomembno zmanjša nedoslednost pri merjenju ali pripoznavanju in zagotavlja ustreznejše informacije. Iz praktičnih razlogov podjetju ni treba istočasno prevzeti vseh sredstev in obveznosti, ki povzročajo nedoslednost pri merjenju ali pripoznavanju. Dovoljena je razumna zamuda, pod pogojem, da je vsaka transakcija določena kot merjena po pošteni vrednosti prek poslovnega izida ob začetnem pripoznanju in se takrat pričakuje, da bodo vse preostale transakcije realizirane.

B4.1.32 Nesprejemljivo bi bilo, da se kot merjena po pošteni vrednosti prek poslovnega izida določijo samo nekatera finančna sredstva in finančne obveznosti, ki povzročajo nedoslednost, če to ne bi odpravilo ali pomembno zmanjšalo nedoslednosti in zato ne bi zagotovilo ustreznejših informacij. Vendar bi bilo tako sprejemljivo določiti samo nekatera od več podobnih finančnih sredstev ali podobnih finančnih obveznosti, če bi to pomembno zmanjšalo (po možnosti bolj kot druge dopustne določitve) nedoslednost. Predpostavimo na primer, da ima podjetje več podobnih finančnih obveznosti, katerih vsota je 100 DE, in več podobnih finančnih sredstev, katerih vsota je 50 DE, vendar se merijo na različni podlagi. Podjetje lahko pomembno zmanjša nedoslednost pri merjenju tako, da ob začetnem pripoznanju določi vsa sredstva in samo nekatere obveznosti (na primer posamezne obveznosti, ki so skupaj vredne 45 DE) kot merjene po pošteni vrednosti prek poslovnega izida. Ker pa se lahko samo celoten finančni instrument določi kot merjen po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, mora podjetje v tem primeru kot tako merjene določiti eno ali več celotnih obveznosti. Podjetje tako ne more določiti sestavine obveznosti (npr. spremembe vrednosti, ki se pripisujejo samo enemu tveganju, kot so spremembe referenčne obrestne mere) ali deleža (tj. odstotka) obveznosti.

Skupina finančnih obveznosti ali finančnih sredstev in finančnih obveznosti se upravlja in njeni rezultati se vrednotijo na podlagi poštene vrednosti

B4.1.33 Podjetje lahko upravlja in vrednoti rezultate skupine finančnih obveznosti ali finančnih sredstev in finančnih obveznosti tako, da merjenje take skupine po pošteni vrednosti prek poslovnega izida zagotovi ustreznejše informacije. V tem primeru se pozornost nameni načinu, kako podjetje upravlja in vrednoti rezultate finančnih instrumentov, in ne njihovi naravi.

B4.1.34 Na primer, podjetje lahko uporabi ta pogoj, da določi finančne obveznosti kot merjene po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, če izpolnjuje načelo iz 4.2.2.(b) člena in ima podjetje finančna sredstva in finančne obveznosti, ki so izpostavljeni enemu ali več istim tveganjem in se ta tveganja obvladujejo in ocenjujejo na podlagi poštene vrednosti v skladu z dokumentirano politiko upravljanja s sredstvi in obveznostmi. Primer bi lahko bilo podjetje, ki je izdalo „strukturirane produkte“, ki vsebujejo več vgrajenih izvedenih finančnih instrumentov, in tveganja, ki izhajajo iz tega, obvladuje na podlagi poštene vrednosti z uporabo mešanice izvedenih in neizvedenih finančnih instrumentov.

▼M53

B4.1.35 Kot je bilo navedeno zgoraj, se ta pogoj navezuje na način, kako podjetje upravlja in vrednoti rezultate obravnavane skupine finančnih sredstev. Zato mora (ob upoštevanju zahteve po določitvi ob začetnem pripoznanju) podjetje, ki določi finančne obveznosti kot merjene po pošteni vrednosti prek poslovnega izida na podlagi tega pogoja, tako določiti vse primerne finančne obveznosti, ki se upravljajo in vrednotijo skupaj.

B4.1.36 Ni potrebno, da je dokumentacija o strategiji podjetja obsežna, mora pa biti zadostna, da se lahko dokaže skladnost s 4.2.2.(b) členom. Takšna dokumentacija ni potrebna za vsako posamezno postavko, ampak se lahko pripravi na ravni portfelja. Na primer, če sistem upravljanja uspešnosti za oddelek – kot ga je odobrilo ključno poslovodno osebje podjetja – jasno dokazuje, da se njegovi rezultati vrednotijo na tej podlagi, dodatna dokumentacija za dokazovanje skladnosti s 4.2.2.(b) členom ni potrebna.

Vgrajeni izvedeni finančni instrumenti (oddelek 4.3)

B4.3.1 Če podjetje postane stranka v hibridni pogodbi z gostiteljskim instrumentom, ki ni sredstvo iz področja uporabe tega standarda, 4.3.3. člen zahteva, da podjetje identificira vsak vgrajeni izvedeni finančni instrument, oceni, ali ga je treba ločiti od gostiteljske pogodbe, in za tiste, ki jih je treba ločiti, ob začetnem pripoznanju meri izvedene finančne instrumente po pošteni vrednosti in pozneje po pošteni vrednosti prek poslovnega izida.

B4.3.2 Če gostiteljska pogodba nima navedene ali vnaprej določene zapadlosti in predstavlja preostali delež v čistih sredstvih podjetja, so njene ekonomske značilnosti in tveganja takšni kot pri kapitalskem instrumentu, vgrajeni izvedeni finančni instrument pa bi moral imeti značilnosti lastniškega kapitala, povezane z istim podjetjem, da bi se obravnaval kot z njim tesno povezan. Če gostiteljska pogodba ni kapitalski instrument in ustreza opredelitvi finančnega instrumenta, so njene ekonomske značilnosti in tveganja taki kot pri dolžniškem instrumentu.

B4.3.3 Vgrajeni neopcijski izvedeni finančni instrument (kot je vgrajena nestandardizirana terminska pogodba ali pogodba o zamenjavi) se loči od svoje gostiteljske pogodbe na podlagi izrecno navedenih ali implicitnih materialnih pogojev, tako da ima ob začetnem pripoznanju pošteno vrednost, ki je enaka nič. Vgrajeni opcijski izvedeni finančni instrument (kot je vgrajena prodajna ali nakupna opcija, obrestna kapica ali obrestno dno, ali opcija na zamenjavo obrestnih mer) se loči od svoje gostiteljske pogodbe na podlagi izrecno navedenih pogojev elementa opcije. Začetna knjigovodska vrednost gostiteljskega instrumenta je preostala vrednost po ločitvi vgrajenega izvedenega finančnega instrumenta.

B4.3.4 Večje število vgrajenih izvedenih finančnih instrumentov v eni sami hibridni pogodbi se načeloma obravnava kot en sam sestavljeni vgrajeni izvedeni finančni instrument. Vendar se vgrajeni izvedeni finančni instrumenti, ki so razvrščeni kot lastniški kapital (glej MRS 32), obračunavajo ločeno od tistih, ki so razvrščeni kot sredstva ali obveznosti. Če ima poleg tega hibridna pogodba več kot en vgrajeni izvedeni finančni instrument in se ti izvedeni finančni instrumenti nanašajo na različne izpostavljenosti tveganjem in jih je mogoče zlahka ločiti ter so med seboj neodvisni, se obračunavajo ločeno drug od drugega.

▼**M53**

B4.3.5 Ekonomske značilnosti in tveganja vgrajenega izvedenega finančnega instrumenta niso tesno povezane z gostiteljsko pogodbo (4.3.3.(a) člen) v primerih, ki so navedeni v nadaljevanju. V teh primerih podjetje, ob predpostavki, da so izpolnjeni pogoji iz 4.3.3.(b) in (c) člena, obračunava vgrajeni izvedeni finančni instrument ločeno od gostiteljske pogodbe.

(a) V instrument vgrajena prodajna opcija, ki imetniku omogoča, da od izdajatelja zahteva, da ponovno pridobi instrument za znesek v denarnih ali drugih sredstvih, ki se spreminja na podlagi spremembe v ceni ali indeksu lastniških vrednostnih papirjev ali blaga, ni tesno povezana z gostiteljskim dolžniškim instrumentom.

(b) Opcija ali avtomatska določba o podaljšanju preostalega roka do zapadlosti dolžniškega instrumenta ni tesno povezana z gostiteljskim dolžniškim instrumentom, razen v primeru hkratne prilagoditve na približno trenutno tržno obrestno mero v trenutku podaljšanja. Če podjetje izda dolžniški instrument in imetnik tega dolžniškega instrumenta izda nakupno opcijo za ta dolžniški instrument tretji osebi, izdajatelj obravnava nakupno opcijo kot podaljšanje roka do zapadlosti dolžniškega instrumenta, če se lahko od izdajatelja zahteva udeležba ali pomoč pri ponovnem trženju dolžniškega instrumenta zaradi izvršitve nakupne opcije.

(c) Na vrednost lastniških vrednostnih papirjev vezano odplačila obresti ali glavnice, vgrajena v gostiteljski dolžniški instrument ali zavarovalno pogodbo, kjer se znesek obresti ali glavnice indeksira glede na vrednost kapitalskih instrumentov, niso tesno povezana z gostiteljskim instrumentom, ker tveganje, ki mu je izpostavljen gostiteljski finančni instrument, ni enako tveganju, ki mu je izpostavljen vgrajeni izvedeni finančni instrument.

(d) Na vrednost blaga vezana odplačila obresti ali glavnice, vgrajena v gostiteljski dolžniški instrument ali zavarovalno pogodbo, kjer se znesek obresti ali glavnice indeksira glede na ceno blaga (kot je zlato), niso tesno povezana z gostiteljskim instrumentom, ker tveganje, ki mu je izpostavljen gostiteljski finančni instrument, ni enako tveganju, ki mu je izpostavljen vgrajeni izvedeni finančni instrument.

(e) Nakupna opcija, prodajna opcija ali opcija za predčasno odplačilo, vgrajena v gostiteljsko dolžniško pogodbo ali gostiteljsko zavarovalno pogodbo, ni tesno povezana z gostiteljsko pogodbo, razen če:

(i) je izvršilna cena opcije na vsak izvršilni datum približno enaka odplačni vrednosti gostiteljskega dolžniškega instrumenta ali knjigovodski vrednosti gostiteljske zavarovalne pogodbe; ali

(ii) izvršilna cena opcije za predčasno odplačilo posojilodajalcu povrne znesek do višine približne sedanje vrednosti izgubljenih obresti za preostali čas veljavnosti gostiteljske pogodbe. Izgubljene obresti so zmnožek predčasno odplačanega zneska glavnice in razlike v obrestnih merah. Razlika v obrestnih merah je presežek efektivne obrestne mere gostiteljske pogodbe nad efektivno obrestno mero, ki bi jo podjetje prejelo na dan predčasnega odplačila, če bi za preostali čas veljavnosti gostiteljske pogodbe predčasno odplačani znesek glavnice ponovno vložilo v podobno pogodbo.

Ocena, ali je nakupna ali prodajna opcija tesno povezana z gostiteljsko dolžniško pogodbo, se opravi pred ločitvijo sestavine lastniškega kapitala zamenljivega dolžniškega instrumenta v skladu z MRS 32.

▼**M53**

(f) Kreditni izvedeni finančni instrumenti, ki so vgrajeni v gostiteljski dolžniški instrument in dovoljujejo eni stranki („upravičencu“), da prenese kreditno tveganje točno določenega referenčnega sredstva, ki mu ga ni treba nujno imeti v lasti, na drugo stranko („garanta“), niso tesno povezani z gostiteljskim dolžniškim instrumentom. Takšni kreditni izvedeni finančni instrumenti garantu omogočajo, da prevzame kreditno tveganje, povezano z referenčnim sredstvom, ne da bi ga imel neposredno v lasti.

B4.3.6 Primer hibridne pogodbe je finančni instrument, ki daje imetniku pravico, da proda finančni instrument nazaj izdajatelju v zameno za znesek denarnih ali drugih finančnih sredstev, katerega višina se spreminja glede na spremembe indeksa lastniških vrednostnih papirjev ali indeksa cen blaga, ki se lahko zviša ali zniža („instrument s prodajno opcijo“). Če izdajatelj ob začetnem pripoznanju instrumenta s prodajno opcijo ne določi kot finančno obveznost, merjeno po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, mora ločiti vgrajeni izvedeni finančni instrument (tj. indeksirano odplačilo glavnice) v skladu s 4.3.3. členom, ker je gostiteljska pogodba dolžniški instrument v skladu z B4.3.2. členom in indeksirano odplačilo glavnice ni tesno povezano z gostiteljskim dolžniškim instrumentom v skladu z B4.3.5.(a) členom. Ker se odplačilo glavnice lahko poveča ali zmanjša, je vgrajeni izvedeni finančni instrument neopcijski izvedeni instrument, katerega vrednost je indeksirana na spremenljivko, ki je podlaga.

B4.3.7 Pri instrumentu s prodajno opcijo, ki se lahko kadar koli proda nazaj za denarna sredstva v višini sorazmernega dela čiste vrednosti sredstev podjetja (kot so enote odprtega vzajemnega sklada ali nekateri naložbeni produkti, ki so vezani na enoto), je učinek ločitve vgrajenega izvedenega finančnega instrumenta in obračunavanja vsake sestavine merjenje hibridne pogodbe po odkupni vrednosti, ki se mora plačati ob koncu poročevalskega obdobja, če je imetnik izvršil svojo pravico, da instrument proda nazaj izdajatelju.

B4.3.8 Ekonomske značilnosti in tveganja vgrajenega izvedenega finančnega instrumenta so tesno povezani z ekonomskimi značilnostmi in tveganji gostiteljske pogodbe v naslednjih primerih. V teh primerih podjetje vgrajenega finančnega instrumenta ne obračunava ločeno od gostiteljske pogodbe.

(a) Vgrajeni izvedeni finančni instrument, pri katerem je podlaga obrestna mera ali indeks obrestne mere, zaradi katerega se lahko spremeni znesek obresti, ki bi se sicer plačale ali prejele na obrestovano gostiteljsko dolžniško pogodbo ali zavarovalno pogodbo, je tesno povezan z gostiteljsko pogodbo, razen če je možno hibridno pogodbo poravnati na tak način, da se imetniku ne bi povrnila bolj ali manj celotna pripoznana naložba, ali pa bi lahko vgrajeni izvedeni finančni instrument vsaj podvojil imetnikovo začetno stopnjo donosa na gostiteljsko pogodbo, kar bi privedlo do stopnje donosa, ki je vsaj dvakrat višja od tržnega donosa na pogodbo z enakimi pogoji, kot je gostiteljska pogodba.

(b) Vgrajena obrestna kapica ali obrestno dno pri dolžniški pogodbi ali zavarovalni pogodbi se obravnava kot tesno povezana z gostiteljsko pogodbo, če je kapica na ravni tržne obrestne mere ali nad njo, dno pa na ravni tržne obrestne mere ali pod njo, ko je pogodba sklenjena, in kapica oziroma dno ne vsebujeta vzvoda glede na gostiteljsko pogodbo. Prav tako so določbe v pogodbi o nakupu ali prodaji sredstva (npr. blaga), ki določajo najvišjo in najnižjo ceno, ki jo je treba plačati oz. je plačana za sredstvo, tesno povezane z gostiteljsko pogodbo, če se najvišje in najnižje cene ob sklenitvi ne bi izplačalo izvršiti in ti ne vsebujeta vzvoda.

▼**M53**

(c) Vgrajeni valutni izvedeni finančni instrument, ki zagotavlja tok odplačil glavnice ali obresti v tuji valuti, in je vgrajen v gostiteljski dolžniški instrument (npr. obveznica v dveh valutah), je tesno povezan z gostiteljskim dolžniškim instrumentom. Tak izvedeni finančni instrument ni ločen od gostiteljskega instrumenta, ker MRS 21 *Vplivi sprememb deviznih tečajev* zahteva, da se devizni dobički in izgube iz denarnih postavk pripoznajo v poslovnem izidu.

(d) Vgrajeni valutni izvedeni finančni instrument v gostiteljski pogodbi, ki je zavarovalna pogodba ali ni finančni instrument (kot je na primer pogodba o nakupu ali prodaji nefinančnega sredstva, pri kateri je cena določena v tuji valuti), je tesno povezan z gostiteljsko pogodbo, če ta ne vsebuje vzvoda, ne vključuje opcije in zahteva plačila v eni od naslednjih valut:

(i) funkcijski valuti katere koli pomembne pogodbene stranke;

(ii) valuti, v kateri so cene prejetega blaga oziroma opravljenih storitev navadno izražene v komercialnih poslih po svetu (na primer v ameriških dolarjih za posle s surovo nafto); ali

(iii) valuti, ki se običajno uporablja v pogodbah o prodaji ali nakupu nefinančnih sredstev v gospodarskem okolju, kjer se sklene posel (tj. relativno stabilna in likvidna valuta, ki se običajno uporablja v lokalnih poslih in mednarodni trgovini).

(e) Vgrajena opcija za predčasno odplačilo v kuponski poli za izplačilo obresti ali kuponski poli za izplačilo glavnice je tesno povezana z gostiteljsko pogodbo, če je gostiteljska pogodba (i) na začetku bila posledica ločitve pravice do prejemanja pogodbenih denarnih tokov iz finančnega instrumenta, ki sam po sebi ni vseboval vgrajenega izvedenega finančnega instrumenta, in (ii) ne vsebuje določb, ki jih ni v izvirni gostiteljski dolžniški pogodbi.

(f) Vgrajeni izvedeni finančni instrument v gostiteljski najemni pogodbi je tesno povezan z gostiteljsko pogodbo, če je vgrajeni izvedeni finančni instrument (i) z inflacijo povezan indeks, kot je indeks plačil najemnine, vezan na indeks cen potrošnega blaga (če najem ne vsebuje vzvoda in se indeks nanaša na inflacijo v lastnem gospodarskem okolju podjetja), (ii) pogojna najemnina, temelječa na povezani prodaji, ali (iii) pogojna najemnina, temelječa na variabilnih obrestnih merah.

(g) Element navezave na enoto sklada, vgrajen v gostiteljski finančni instrument ali gostiteljsko zavarovalno pogodbo, je tesno povezan z gostiteljskim instrumentom ali gostiteljsko pogodbo, če se plačila, izražena v enoti, merijo po trenutni vrednosti enote, ki odraža pošteno vrednost sredstev sklada. Element navezave na enoto sklada je pogodbeni pogoj, ki zahteva plačila, izražena v enotah notranjega ali zunanjega investicijskega sklada.

▼M53

(h) Izvedeni finančni instrument, vgrajen v zavarovalno pogodbo, je tesno povezan z gostiteljsko zavarovalno pogodbo, če sta vgrajeni izvedeni finančni instrument in gostiteljska zavarovalna pogodba tako medsebojno odvisna, da podjetje ne more ločeno izmeriti vgrajenega izvedenega finančnega instrumenta (tj. brez upoštevanja gostiteljske pogodbe).

Instrumenti, ki vsebujejo vgrajene izvedene finančne instrumente

B4.3.9 Kot je navedeno v B4.3.1. členu, če podjetje postane stranka v hibridni pogodbi z gostiteljskim instrumentom, ki ni sredstvo iz področja uporabe tega standarda, in enim ali več vgrajenimi izvedenimi finančnimi instrumenti, 4.3.3. člen zahteva, da podjetje identificira vsak takšen vgrajeni izvedeni finančni instrument, oceni, ali ga je treba ločiti od gostiteljske pogodbe, in za tiste, ki jih je treba ločiti, ob začetnem pripoznanju in pozneje meri izvedene finančne instrumente po pošteni vrednosti. Te zahteve so lahko bolj zapletene ali vodijo do merjenja, ki je manj zanesljivo od merjenja celotnega instrumenta po pošteni vrednosti prek poslovnega izida. Zato ta standard dovoljuje, da se celotna hibridna pogodba določi kot merjena po pošteni vrednosti prek poslovnega izida.

B4.3.10 Taka določitev se lahko uporabi ne glede na to, ali 4.3.3. člen zahteva, da se vgrajeni izvedeni finančni instrument loči od gostiteljske pogodbe, ali takšno ločitev prepoveduje. Vendar 4.3.5. člen ne bi upravičeval določitve hibridne pogodbe kot merjene po pošteni vrednosti prek poslovnega izida v primerih, določenih v 4.3.5.(a) in (b) členu, ker to ne bi zmanjšalo zapletenosti ali povečalo zanesljivosti.

Ponovna ocena vgrajenih izvedenih finančnih instrumentov

B4.3.11 V skladu s 4.3.3. členom mora podjetje oceniti, ali je treba vgrajene izvedene finančne instrumente ločiti od gostiteljske pogodbe in jih obračunavati kot izvedene finančne instrumente, ko prvič postane stranka v pogodbi. Poznejša ponovna ocena je prepovedana, razen če pride do spremembe pogojev pogodbe, ki pomembno spreminja denarne tokove, ki bi se sicer zahtevali po pogodbi; v tem primeru se zahteva ponovna ocena. Podjetje določi, ali je sprememba denarnih tokov pomembna, tako, da upošteva obseg, v katerem so se spremenili pričakovani prihodnji denarni tokovi, povezani z vgrajenim izvedenim finančnim instrumentom, gostiteljsko pogodbo ali obema, in ali je sprememba pomembna glede na predhodno pričakovane denarne tokove iz pogodbe.

B4.3.12 B4.3.11. člen se ne uporablja za vgrajene izvedene finančne instrumente v pogodbah, pridobljenih:

(a) pri poslovni združitvi (kot je opredeljena v MSRP 3 *Poslovne združitve*);

(b) pri združitvi podjetij ali poslovnih subjektov pod skupnim obvladovanjem, kot je opisana v B1.–B4. členu MSRP 3; ali

(c) z oblikovanjem skupnega podviga, kot je opredeljen v MSRP 11 *Skupni aranžmaji*;

ali za njihovo morebitno ponovno oceno na datum pridobitve ([1]).

([1]) MSRP 3 obravnava pridobitev pogodb z vgrajenimi izvedenimi finančnimi instrumenti pri poslovni združitvi.

▼M53

Prerazvrstitev finančnih sredstev (oddelek 4.4)

Prerazvrstitev finančnih sredstev

B4.4.1 V skladu s 4.4.1. členom mora podjetje prerazvrstiti finančna sredstva, če spremeni svoj poslovni model za upravljanje teh finančnih sredstev. Za take spremembe se pričakuje, da bodo zelo redke. Take spremembe določi višje poslovodstvo podjetja na podlagi zunanjih ali notranjih sprememb in morajo biti pomembne za poslovanje podjetja ter dokazljive zunanjim osebam. Tako bo do spremembe poslovnega modela podjetja prišlo samo, ko podjetje začne ali pa preneha izvajati dejavnost, ki je pomembna za njegovo poslovanje, na primer, ko je podjetje pridobilo, odtujilo ali ukinilo poslovno področje. Primeri spremembe poslovnega modela vključujejo naslednje:

(a) Podjetje ima portfelj komercialnih posojil, ki jih ima v posesti z namenom kratkoročne prodaje. Podjetje pridobi drugo podjetje, ki upravlja komercialna posojila in ima poslovni model, v skladu s katerim ima v posesti posojila z namenom prejemanja pogodbenih denarnih tokov. Portfelj komercialnih posojil ni več na prodaj in se zdaj upravlja skupaj s pridobljenimi komercialnimi posojili, vsa pa so v posesti z namenom prejemanja pogodbenih denarnih tokov.

(b) Družba za finančne storitve se odloči, da bo ukinila dejavnost hipotekarnih posojil za gospodinjstva. Tako ne sprejema več novih poslov in aktivno trži svoj portfelj hipotekarnih posojil z namenom prodaje.

B4.4.2 Sprememba cilja poslovnega modela podjetja se mora zgoditi pred datumom prerazvrstitve. Na primer, če se družba za finančne storitve 15. februarja odloči, da bo ukinila dejavnost hipotekarnih posojil za gospodinjstva in mora zato vsa zadevna finančna sredstva prerazvrstiti 1. aprila (tj. prvi dan naslednjega poročevalskega obdobja podjetja), po 15. februarju ne sme izvajati novih hipotekarnih poslov ali se kako drugače ukvarjati z dejavnostmi, ki so skladne z njegovim prejšnjim poslovnim modelom.

B4.4.3 Naslednji dogodki niso spremembe poslovnega modela:

(a) sprememba namena v zvezi z določenimi finančnimi sredstvi (tudi v primeru znatnih sprememb tržnih pogojev);

(b) začasno izginotje določenega trga za finančna sredstva;

(c) prenos finančnih sredstev med deli podjetja z različnimi poslovnimi modeli.

MERJENJE (POGLAVJE 5)

Začetno merjenje (oddelek 5.1)

B5.1.1 Poštena vrednost finančnega instrumenta ob začetnem pripoznanju je običajno transakcijska cena (tj. poštena vrednost danega ali prejetega nadomestila, glej tudi B5.1.2.A. člen in MSRP 13). Če pa je del danega ali prejetega nadomestila namenjen za nekaj drugega in ne za zadevni finančni instrument, mora podjetje izmeriti pošteno vrednost finančnega instrumenta. Poštena vrednost dolgoročnega posojila ali terjatve, ki ne prinaša obresti, se lahko na primer izmeri kot

▼M53

sedanja vrednost vseh prihodnjih denarnih prejemkov, diskontiranih z uporabo prevladujoče tržne obrestne mere (ali mer) za podoben instrument (podoben v smislu valute, roka, vrste obrestne mere in drugih dejavnikov) s podobno kreditno kakovostjo. Vsak dodatni posojeni znesek je odhodek ali zmanjšanje prihodka, razen če izpolnjuje pogoje za pripoznanje kot neka druga vrsta sredstva.

B5.1.2 Če izda podjetje posojilo, ki prinaša netržno obrestno mero (npr. 5 %, kadar je tržna obrestna mera za podobna posojila 8 %), in prejme vnaprej plačano opravnino kot nadomestilo, pripozna posojilo po njegovi pošteni vrednosti, tj. brez prejete opravnine.

B5.1.2A Najboljši dokaz poštene vrednosti finančnega instrumenta ob začetnem pripoznanju je običajno transakcijska cena (tj. poštena vrednost danih ali prejetih nadomestil, glej tudi MSRP 13). Če podjetje ugotovi, da se poštena vrednost ob začetnem pripoznanju razlikuje od transakcijske cene, kot je navedeno v 5.1.1.A členu, mora ta instrument obračunati na navedeni datum na naslednji način:

(a) z merjenjem, ki se zahteva v skladu s 5.1.1. členom, če zadevno pošteno vrednost dokazuje kotirana cena na delujočem trgu za enako sredstvo ali obveznost (tj. vložek Ravni 1) ali če temelji na tehniki ocenjevanja vrednosti, pri kateri se uporabljajo samo podatki, ki jih je mogoče pridobiti na trgu. Podjetje mora razliko med pošteno vrednostjo ob začetnem pripoznanju in transakcijsko ceno pripoznati kot dobiček ali izgubo;

(b) v vseh drugih primerih z merjenjem, ki se zahteva v skladu s 5.1.1. členom, s prilagoditvijo za odložitev razlike med pošteno vrednostjo ob začetnem pripoznanju in transakcijsko ceno. Po začetnem pripoznanju mora podjetje pripoznati to odloženo razliko kot dobiček ali izgubo samo, če izhaja iz spremembe dejavnika (vključno s časom), ki bi ga udeleženci na trgu upoštevali pri določanju cene sredstva ali obveznosti.

Poznejše merjenje (oddelka 5.2 in 5.3)

B5.2.1 Če se finančni instrument, ki je bil prej pripoznan kot finančno sredstvo, meri po pošteni vrednosti prek poslovnega izida in njegova poštena vrednost pade pod nič, je to finančna obveznost v skladu s 4.2.1. členom. Vendar se hibridne pogodbe z gostiteljskimi instrumenti, ki so sredstva iz področja uporabe tega standarda, vedno merijo v skladu s 4.3.2. členom.

B5.2.2 Naslednji primer ponazarja obračunavanje transakcijskih stroškov ob začetnem in poznejšem merjenju finančnega sredstva, merjenega po pošteni vrednosti, pri čemer se spremembe pripoznajo v drugem vseobsegajočem donosu v skladu s 5.7.5. ali 4.1.2.A členom. Podjetje pridobi finančno sredstvo za 100 DE ter nakupno provizijo v višini 2 DE. Podjetje na začetku pripozna sredstvo v višini 102 DE. Poročevalsko obdobje se konča en dan pozneje, ko je kotirana tržna cena sredstva 100 DE. Če bi se sredstvo prodalo, bi se plačala provizija v višini 3 DE. Na navedeni datum podjetje izmeri sredstvo v višini 100 DE (ne glede na možno provizijo pri prodaji) in pripozna izgubo 2 DE v drugem vseobsegajočem donosu. Če se finančno sredstvo meri po pošteni vrednosti prek drugega vseobsegajočega donosa v skladu s 4.1.2.A členom, se transakcijski stroški amortizirajo v poslovnem izidu z uporabo metode efektivnih obresti.

▼**M53**

B5.2.2A Poznejše merjenje finančnega sredstva ali finančne obveznosti ter poznejše pripoznanje dobičkov in izgub iz B5.1.2.A člena mora biti skladno z zahtevami tega standarda.

Naložbe v kapitalske instrumente in pogodbe o teh naložbah

B5.2.3 Vse naložbe v kapitalske instrumente in pogodbe o teh naložbah se morajo meriti po pošteni vrednosti. Vendar je lahko v nekaterih redkih okoliščinah nabavna vrednost ustrezna ocena poštene vrednosti. To se lahko zgodi, če ni na voljo dovolj novejših podatkov za merjenje poštene vrednosti ali če je na voljo širok nabor možnih poštenih vrednosti in nabavna vrednost predstavlja najboljšo oceno poštene vrednosti v tem naboru.

B5.2.4 Znaki, da nabavna vrednost ne odraža poštene vrednosti, vključujejo:

(a) pomembno spremembo poslovnih rezultatov subjekta, v katerega se vlaga, glede na proračune, načrte in mejnike;

(b) spremembe v pričakovanju, da bodo doseženi mejniki subjekta, v katerega se vlaga, v zvezi s tehničnimi izdelki;

(c) pomembno spremembo na trgu za lastniški kapital subjekta, v katerega se vlaga, ali za njegove izdelke ali potencialne izdelke;

(d) pomembno spremembo v svetovnem gospodarstvu ali gospodarskem okolju, v katerem posluje subjekt, v katerega se vlaga;

(e) pomembno spremembo v poslovnih rezultatih primerljivih podjetij ali v vrednotenjih, ki so razvidna iz splošnega trga;

(f) interne zadeve subjekta, v katerega se vlaga, kot so goljufija, komercialni spori, pravdni procesi, spremembe vodenja ali strategije;

(g) dokazi na podlagi eksternih transakcij z lastniškim kapitalom subjekta, v katerega se vlaga, bodisi z njegove strani (kot je izdaja svežega lastniškega kapitala) bodisi s prenosi kapitalskih instrumentov med tretjimi osebami.

B5.2.5 Seznam v B5.2.4. členu ni dokončen. Podjetje mora uporabiti vse informacije o poslovnih rezultatih in poslovanju podjetja, ki postanejo razpoložljive po datumu začetnega pripoznanja. Če take pomembne informacije obstajajo, lahko to pomeni, da nabavna vrednost morda ne odraža poštene vrednosti. V takih primerih mora podjetje izmeriti pošteno vrednost.

B5.2.6 Nabavna vrednost ni nikoli najboljša ocena poštene vrednosti za naložbe v kapitalske instrumente, ki kotirajo na borzi (ali pogodbe o kapitalskih instrumentih, ki kotirajo na borzi).

▼M53

Merjenje odplačne vrednosti (oddelek 5.4)

Metoda efektivnih obresti

B5.4.1 Pri uporabi metode efektivnih obresti mora podjetje identificirati opravnine, ki so sestavni del efektivne obrestne mere finančnega instrumenta. Opis opravnin za finančne storitve morda ne nakazuje narave in vsebine opravljenih storitev. Opravnine, ki so sestavni del efektivne obrestne mere finančnega instrumenta, se obravnavajo kot prilagoditev efektivne obrestne mere, razen če se finančni instrument meri po pošteni vrednosti, pri čemer se sprememba poštene vrednosti pripozna v poslovnem izidu. V takih primerih se opravnine pripoznajo kot prihodek ali odhodek ob začetnem pripoznanju instrumenta.

B5.4.2 Opravnine, ki so sestavni del efektivne obrestne mere finančnega instrumenta, vključujejo:

(a) stroške odobritve, ki se podjetju plačajo v zvezi z oblikovanjem ali pridobitvijo finančnega sredstva. Tovrstne opravnine lahko vključujejo nadomestilo za dejavnosti, kot so ocena finančnega položaja posojilojemalca, vrednotenje in evidentiranje poroštev, dogovorov o zavarovanju s premoženjem in drugih jamstev, pogajanje o pogojih instrumenta, priprava in obdelava dokumentacije in sklenitev posla. Te opravnine so sestavni del generiranja udeležbe v izhajajočem finančnem instrumentu;

(b) provizije za prevzete obveznosti, ki jih podjetje prejme za odobritev posojila, kadar se obveza iz posojila ne meri v skladu s 4.2.1.(a) členom in je verjetno, da bo podjetje sklenilo specifičen posojilni posel. Tovrstne opravnine se obravnavajo kot nadomestilo za tekočo udeležbo s pridobitvijo finančnega instrumenta. Če obveza poteče, ne da bi podjetje izdalo posojilo, se opravnina ob poteku pripozna kot prihodek;

(c) stroške odobritve, ki se plačajo ob izdaji finančnih obveznosti, merjenih po odplačni vrednosti. Te opravnine so sestavni del generiranja udeležbe v finančni obveznosti. Podjetje razlikuje med opravninami in stroški, ki so sestavni del efektivne obrestne mere za finančno obveznost, ter stroški odobritve in transakcijskimi stroški, povezanimi s pravico do opravljanja storitev, kot so storitve upravljanja naložb.

B5.4.3 Opravnine, ki niso sestavni del efektivne obrestne mere finančnega instrumenta in se obračunavajo v skladu z MSRP 15, vključujejo:

(a) opravnine, obračunane za servisiranje posojila;

(b) provizije za prevzete obveznosti za odobritev posojila, kadar se obveza iz posojila ne meri v skladu s 4.2.1.(a) členom in ni verjetno, da bo sklenjen specifičen posojilni posel; in

(c) provizije za sindiciranje posojila, ki jih prejme podjetje, ki uredi posojilo in ne zadrži nobenega dela posojilnega paketa za sebe (ali obdrži del z isto efektivno obrestno mero za primerljivo tveganje kot drugi udeleženci).

▼**M53**

B5.4.4 Pri uporabi metode efektivnih obresti podjetje načeloma amortizira vse opravnine, plačane ali prejete provizije, transakcijske stroške ter druge premije in popuste, ki so vključeni v izračun efektivne obrestne mere, v pričakovanem obdobju trajanja finančnega instrumenta. Vendar se uporabi krajše obdobje, če je to obdobje, na katerega se nanašajo opravnine, plačane ali prejete provizije, transakcijski stroški, premije ali popusti. Do tega pride, ko se za spremenljivko, na katero se nanašajo opravnine, plačane ali prejete provizije, transakcijski stroški, premije ali popusti, pred pričakovano zapadlostjo finančnega instrumenta cena popravi na tržno obrestno mero. V takem primeru je ustrezno obdobje amortizacije obdobje do naslednjega datuma popravka cene. Na primer, če premija ali popust za finančni instrument z variabilno obrestno mero odraža obresti, obračunane na ta finančni instrument od zadnjega plačila obresti, ali spremembe tržnih obrestnih mer, odkar je bila variabilna obrestna mera prestavljena na tržno obrestno mero, se amortizira do naslednjega datuma, ko se variabilna obrestna mera prestavi na tržno obrestno mero. To je zato, ker se premija ali popust nanaša na obdobje do naslednjega datuma, ko se bo prestavila obrestna mera, ker se na ta datum spremenljivka, na katero se nanaša premija ali popust (tj. obrestna mera), prestavi na tržno obrestno mero. Če pa je premija ali popust posledica spremembe kreditnega razmika nad variabilno obrestno mero, določeno v finančnem instrumentu, ali drugih spremenljivk, ki se ne prestavljajo na tržne mere, se amortizira v pričakovanem obdobju trajanja finančnega instrumenta.

B5.4.5 Pri finančnih sredstvih in finančnih obveznostih z variabilno obrestno mero se z redno ponovno oceno denarnih tokov, s katero se upošteva nihanje tržnih obrestnih mer, spremeni efektivna obrestna mera. Če se finančno sredstvo ali finančna obveznost z variabilno obrestno mero na začetku pripozna v znesku, enakemu glavnici, ki se mora prejeti ali plačati ob zapadlosti, ponovna ocena prihodnjih plačil obresti praviloma nima pomembnega učinka na knjigovodsko vrednost sredstva ali obveznosti.

B5.4.6 Če podjetje popravi svoje ocene plačil ali prejemkov (pri čemer se izključijo spremembe v skladu s 5.4.3. členom in spremembe ocen pričakovanih kreditnih izgub), mora prilagoditi bruto knjigovodsko vrednost finančnega sredstva ali odplačno vrednost finančne obveznosti (ali skupine finančnih instrumentov), da ta odraža dejansko in popravljeno oceno pogodbenih denarnih tokov. Podjetje ponovno izračuna bruto knjigovodsko vrednost finančnega sredstva ali odplačno vrednost finančne obveznosti kot sedanjo vrednost ocenjenih prihodnjih pogodbenih denarnih tokov, ki se diskontirajo po prvotni efektivni obrestni meri finančnega instrumenta (oziroma po kreditnemu tveganju prilagojeni efektivni obrestni meri za kupljena ali izdana finančna sredstva s poslabšano kreditno kakovostjo) ali, kadar je smiselno, po spremenjeni efektivni obrestni meri, ki se izračuna v skladu s 6.5.10. členom. Prilagoditev se pripozna v poslovnem izidu kot prihodek ali odhodek.

B5.4.7 V nekaterih primerih se za finančno sredstvo ob začetnem pripoznanju šteje, da ima poslabšano kreditno kakovost, ker je kreditno tveganje zelo visoko in se v primeru nakupa pridobi z velikim popustom. Podjetje mora v ocenjene denarne tokove vključiti začetne pričakovane kreditne izgube, ko izračunava kreditnemu tveganju prilagojeno efektivno obrestno mero za finančna sredstva, za katera se ob začetnem pripoznanju šteje, da so bila kupljena ali izdana s poslabšano kreditno kakovostjo. Vendar to ne pomeni, da bi se morala kreditnemu tveganju prilagojena efektivna obrestna mera uporabljati samo zato, ker ima finančno sredstvo ob začetnem pripoznanju visoko kreditno tveganje.

▼M53

Transakcijski stroški

B5.4.8 Transakcijski stroški vključujejo opravnine in provizije, plačane zastopnikom (tudi zaposlencem, ki delujejo kot prodajni posredniki), svetovalcem, borznim posrednikom in borznim trgovcem, pristojbine regulatornim organom in borzam vrednostnih papirjev ter davke in druge dajatve na prenos. Transakcijski stroški ne vsebujejo premij ali popustov na dolg, stroškov financiranja ali notranjih administrativnih stroškov ali stroškov posedovanja.

Odpis vrednosti

B5.4.9 Odpisi vrednosti se lahko nanašajo na celotno finančno sredstvo ali na njegov del. Na primer, podjetje namerava unovčiti premoženje, s katerim je zavarovano finančno sredstvo, in ne pričakuje, da bo iz naslova zavarovanja prejelo več kot 30 odstotkov vrednosti finančnega sredstva. Če podjetje nima utemeljenih pričakovanj, da bo še prejelo kakšne denarne tokove iz finančnega sredstva, bi moralo odpisati preostalih 70 odstotkov vrednosti finančnega sredstva.

Oslabitev (oddelek 5.5)

Skupna in posamična podlaga za ocenjevanje

B5.5.1 Da bi se dosegel cilj pripoznavanja pričakovanih kreditnih izgub v celotnem obdobju trajanja za znatna povečanja kreditnega tveganja od začetnega pripoznanja, je morda treba oceniti znatna povečanja kreditnega tveganja na skupni podlagi z upoštevanjem informacij, ki kažejo na znatna povečanja kreditnega tveganja, na primer pri skupini ali podskupini finančnih instrumentov. Namen tega je zagotoviti, da podjetje izpolnjuje cilj pripoznavanja pričakovanih kreditnih izgub v celotnem obdobju trajanja, kadar pride do znatnih povečanj kreditnega tveganja, tudi če dokazi o takih znatnih povečanjih kreditnega tveganja na ravni posameznega instrumenta še niso na voljo.

B5.5.2 Za pričakovane kreditne izgube v celotnem obdobju trajanja se načeloma pričakuje, da bodo pripoznane, preden je finančni instrument v zaostanku s plačili. Kreditno tveganje se običajno znatno poveča, preden se začnejo zaostanki s plačili pri finančnem instrumentu ali preden se zaznajo drugi dejavniki, značilni za posojilojemalca, ki vplivajo na zaostanke s plačili (na primer sprememba ali prestrukturiranje). Kadar so torej na voljo primerne in dokazljive informacije, ki so bolj usmerjene v prihodnost kot informacije o zaostankih s plačili in se lahko pridobijo brez pretiranih stroškov in prizadevanj, se morajo uporabiti za oceno sprememb kreditnega tveganja.

B5.5.3 Vendar podjetje glede na naravo finančnih instrumentov in informacij o kreditnem tveganju, ki so na voljo za določene skupine finančnih instrumentov, morda ne bo moglo opredeliti znatnih sprememb kreditnega tveganja za posamezne finančne instrumente, preden se začnejo zaostanki s plačili pri finančnem instrumentu. To se lahko zgodi pri finančnih instrumentih, kot so posojila prebivalstvu, za katera je na voljo le malo ali pa nič aktualnih informacij o kreditnem tveganju, ki se redno zbirajo in spremljajo za posamezen instrument, dokler stranka ne prekrši pogodbenih pogojev. Če se spremembe kreditnega tveganja za posamezne finančne instrumente ne zaznajo, preden pride pri njih do zaostanka s plačili, popravek vrednosti za izgubo, ki bi temeljil samo na kreditnih informacijah na ravni posameznega finančnega instrumenta, ne bi natančno predstavljal sprememb kreditnega tveganja od začetnega pripoznanja.

▼**M53**

B5.5.4 V nekaterih okoliščinah podjetje nima primernih in dokazljivih informacij, ki se lahko pridobijo brez pretiranih stroškov in prizadevanj, na podlagi katerih bi lahko izmerilo pričakovane kreditne izgube v celotnem obdobju trajanja na ravni posameznih instrumentov. V takem primeru se pričakovane kreditne izgube v celotnem obdobju trajanja pripoznajo na skupni podlagi, pri kateri se upoštevajo celovite informacije o kreditnem tveganju. Te celovite informacije o kreditnem tveganju morajo poleg informacij o zaostankih s plačili vključevati tudi vse relevantne kreditne informacije, vključno z makroekonomskimi informacijami, usmerjenimi v prihodnost, da se lahko doseže podoben rezultat kot pri pripoznanju pričakovanih kreditnih izgub v celotnem obdobju trajanja, kadar je prišlo do znatnega povečanja kreditnega tveganja od začetnega pripoznanja na ravni posameznega instrumenta.

B5.5.5 Za namene ugotavljanja znatnih povečanj kreditnega tveganja in pripoznavanja popravka vrednosti za izgubo na skupni podlagi lahko podjetje zaradi lažje analize, namenjene pravočasnemu ugotavljanju znatnih povečanj kreditnega tveganja, finančne instrumente združi v skupine na podlagi skupnih značilnosti kreditnega tveganja. Podjetje ne bi smelo zmanjšati razumljivosti teh informacij z združevanjem finančnih instrumentov z različnimi značilnostmi tveganja v skupine. Med primeri skupnih značilnosti kreditnega tveganja so med drugim lahko:

(a) vrsta instrumenta;

(b) ocena kreditnega tveganja;

(c) vrsta zavarovanja s premoženjem;

(d) datum začetnega pripoznanja;

(e) preostali čas do zapadlosti;

(f) gospodarski sektor;

(g) zemljepisna lokacija posojilojemalca; in

(h) vrednost zavarovanja s premoženjem v primerjavi s finančnim sredstvom, če vpliva na verjetnost, da bo prišlo do neplačila (na primer v nekaterih jurisdikcijah posojila, ki se v primeru neplačila lahko poplačajo samo s premoženjem, s katerim so zavarovana, ali razmerja med posojilom in vrednostjo zastavljenega premoženja).

B5.5.6 V skladu s 5.5.4. členom se morajo pričakovane kreditne izgube v celotnem obdobju trajanja pripoznati za vse finančne instrumente, pri katerih je od začetnega pripoznanja prišlo do znatnega povečanja kreditnega tveganja. Za izpolnitev tega cilja bi moralo podjetje, če finančnih instrumentov, za katere se šteje, da se je kreditno tveganje od začetnega pripoznanja znatno povečalo, ne more združiti v skupine na podlagi skupnih značilnosti kreditnega tveganja, pripoznati pričakovane kreditne izgube v celotnem obdobju trajanja za del finančnih sredstev, za katerega se šteje, da se je kreditno tveganje znatno povečalo. Združevanje finančnih instrumentov v skupine, da bi se na skupni podlagi ocenilo, ali je prišlo do sprememb kreditnega tveganja, se lahko s časom spremeni, ko so na voljo nove informacije o skupinah finančnih instrumentov ali posameznih finančnih instrumentih.

▼M53

Čas pripoznanja pričakovanih kreditnih izgub v celotnem obdobju trajanja

B5.5.7 Ocena, ali bi se morale pripoznati pričakovane kreditne izgube v celotnem obdobju trajanja, temelji na znatnih povečanjih verjetnosti ali tveganja neplačila od začetnega pripoznanja (ne glede na to, ali se je cena finančnega instrumenta popravila, tako da odraža povečanje kreditnega tveganja), in ne na dokazih, da ima finančno sredstvo na datum poročanja poslabšano kreditno kakovost ali da je dejansko prišlo do neplačila. Načeloma bo prišlo do znatnega povečanja kreditnega tveganja, preden se finančnemu sredstvu poslabša kreditna kakovost ali pride do dejanskega neplačila.

B5.5.8 Pri obvezah iz posojil mora podjetje upoštevati spremembe tveganja neplačila pri posojilu, na katerega se nanaša obveza iz posojil. Pri pogodbah o finančnem poroštvu mora podjetje upoštevati spremembe tveganja, da določen dolžnik ne bo več izpolnjeval obveznosti po pogodbi.

B5.5.9 Pomembnost spremembe kreditnega tveganja od začetnega pripoznanja je odvisna od tveganja neplačila na datum začetnega pripoznanja. Tako bo določena sprememba tveganja neplačila v absolutnem smislu pomembnejša pri finančnem instrumentu z nižjim začetnim tveganjem neplačila kot pri finančnem instrumentu z višjim začetnim tveganjem neplačila.

B5.5.10 Višina tveganja neplačila pri finančnih instrumentih s primerljivim kreditnim tveganjem je sorazmerna s pričakovanim obdobjem trajanja instrumenta. Tveganje neplačila pri obveznici z bonitetno oceno AAA in pričakovanim obdobjem trajanja 10 let je na primer višje kot pri obveznici z bonitetno oceno AAA in pričakovanim obdobjem trajanja pet let.

B5.5.11 Zaradi razmerja med pričakovanim obdobjem trajanja in tveganjem neplačila spremembe kreditnega tveganja ni mogoče oceniti samo s primerjavo spremembe absolutnega tveganja neplačila skozi čas. Na primer, če je tveganje neplačila pri finančnem instrumentu s pričakovanim obdobjem trajanja 10 let ob začetnem pripoznanju identično tveganju neplačila pri navedenem finančnem instrumentu, ko je njegovo pričakovano obdobje trajanja v naslednjem obdobju samo pet let, to lahko kaže na povečanje kreditnega tveganja. To je zato, ker se tveganje neplačila v pričakovanem obdobju trajanja sčasoma običajno zmanjša, če kreditno tveganje ostane nespremenjeno in je finančni instrument bližje zapadlosti. Vendar se pri finančnih instrumentih, ki imajo pomembne plačilne obveznosti samo pred zapadlostjo finančnega instrumenta, tveganje neplačila sčasoma ne bo nujno zmanjšalo. V takem primeru bi moralo podjetje upoštevati tudi druge kvalitativne dejavnike, ki bi pokazali, ali se je kreditno tveganje od začetnega pripoznanja znatno povečalo.

B5.5.12 Podjetje lahko za ocenjevanje, ali se je kreditno tveganje finančnega instrumenta od začetnega pripoznanja znatno povečalo, ali za merjenje pričakovanih kreditnih izgub uporabi različne pristope. Podjetje lahko uporablja različne pristope za različne finančne instrumente. Pristop, ki eksplicitne verjetnosti neplačila ne vključi kot samostojnega vložka, kot je pristop stopnje kreditnih izgub, je lahko skladen z zahtevami tega standarda, če lahko podjetje loči spremembe tveganja neplačila od sprememb drugih dejavnikov pričakovanih kreditnih izgub, kot je zavarovanje s premoženjem, in pri oceni upošteva naslednje:

▼**M53**

(a) spremembo tveganja neplačila od začetnega pripoznanja;

(b) pričakovano obdobje trajanja finančnega instrumenta; ter

(c) primerne in dokazljive informacije, ki se lahko pridobijo brez pretiranih stroškov in prizadevanj in lahko vplivajo na kreditno tveganje.

B5.5.13 Metode za ugotavljanje, ali se je kreditno tveganje pri finančnem instrumentu od začetnega pripoznanja znatno povečalo, bi morale upoštevati značilnosti finančnega instrumenta (ali skupine finančnih instrumentov) in pretekle vzorce neplačil pri primerljivih finančnih instrumentih. Kljub zahtevi iz 5.5.9. člena so lahko pri finančnih instrumentih, pri katerih vzorci neplačil niso skoncentrirani na določeni točki v pričakovanem obdobju trajanja finančnega instrumenta, spremembe tveganja neplačila v naslednjih 12 mesecih razumen približek za spremembe tveganja neplačila v celotnem obdobju trajanja. V takih primerih lahko podjetje za ugotavljanje, ali se je kreditno tveganje od začetnega pripoznanja znatno povečalo, uporabi spremembe tveganja neplačila v naslednjih 12 mesecih, razen če okoliščine kažejo na to, da je potrebna ocena za celotno obdobje trajanja.

B5.5.14 Vendar za nekatere finančne instrumente ali v nekaterih okoliščinah za določanje, ali bi bilo treba pripoznati pričakovane kreditne izgube v celotnem obdobju trajanja, morda ni primerno uporabiti sprememb tveganja neplačila v naslednjih 12 mesecih. Na primer, sprememba tveganja neplačila v naslednjih 12 mesecih morda ne bo ustrezna podlaga za ugotavljanje, ali se je povečalo kreditno tveganje pri finančnem instrumentu z zapadlostjo več kot 12 mesecev, kadar:

(a) ima finančni instrument pomembne plačilne obveznosti šele po naslednjih 12 mesecih;

(b) pride do sprememb relevantnih makroekonomskih in drugih dejavnikov, povezanih s kreditnim tveganjem, ki niso v zadostni meri upoštevane v tveganju neplačila v naslednjih 12 mesecih; ali

(c) spremembe dejavnikov, povezanih s kreditnim tveganjem, vplivajo na kreditno tveganje pri finančnem instrumentu (ali imajo večji vpliv) šele po 12 mesecih.

Ugotavljanje, ali se je kreditno tveganje od začetnega pripoznanja znatno povečalo

B5.5.15 Podjetje pri ugotavljanju, ali je potrebno pripoznanje pričakovanih kreditnih izgub v celotnem obdobju trajanja, upošteva primerne in dokazljive informacije, ki se lahko pridobijo brez pretiranih stroškov in prizadevanj in lahko vplivajo na kreditno tveganje pri finančnem instrumentu v skladu s 5.5.17.(c) členom. Podjetju pri ugotavljanju, ali se je kreditno tveganje od začetnega pripoznanja znatno povečalo, ni treba iskati izčrpnih informacij.

▼**M53**

B5.5.16 Analiza kreditnega tveganja je celostna analiza, ki vključuje večje število dejavnikov; relevantnost določenega dejavnika in njegova pomembnost v primerjavi z drugimi dejavniki sta odvisni od vrste produkta, značilnosti finančnih instrumentov ter od posojilojemalca in zemljepisne regije. Podjetje upošteva primerne in dokazljive informacije, ki se lahko pridobijo brez pretiranih stroškov in prizadevanj in so relevantne za specifičen finančni instrument, ki se ocenjuje. Vendar nekaterih dejavnikov in kazalnikov morda ni mogoče opredeliti na ravni posameznega finančnega instrumenta. V takem primeru bi se morali dejavniki ali kazalniki oceniti za ustrezne portfelje, skupine portfeljev ali dele portfelja finančnih instrumentov, da bi se ugotovilo, ali je bila izpolnjena zahteva iz 5.5.3. člena glede pripoznavanja pričakovanih kreditnih izgub v celotnem obdobju trajanja.

B5.5.17 Pri ocenjevanju sprememb kreditnega tveganja je lahko relevanten naslednji seznam informacij, ki pa ni dokončen:

(a) pomembne spremembe notranjih cenovnih kazalnikov kreditnega tveganja zaradi spremembe kreditnega tveganja od nastanka, med drugim vključno s kreditnim razmikom, ki bi nastal, če bi se določen finančni instrument ali podoben finančni instrument z istimi pogoji in isto nasprotno stranko ustvaril na novo ali izdal na datum poročanja;

(b) druge spremembe obrestnih mer ali pogojev obstoječega finančnega instrumenta, ki bi bili precej drugačni, če bi bil instrument na novo ustvarjen ali izdan na datum poročanja (kot so strožje zaveze, višji zneski zavarovanja ali poroštev ali višja pokritost s prihodki), zaradi sprememb kreditnega tveganja pri finančnem instrumentu od začetnega pripoznanja;

(c) znatne spremembe zunanjih tržnih kazalnikov kreditnega tveganja za določen finančni instrument ali podobne finančne instrumente z istim pričakovanim obdobjem trajanja. Spremembe tržnih kazalnikov kreditnega tveganja med drugim vključujejo:

(i) kreditni razmik;

(ii) cene zamenjave kreditnega tveganja za posojilojemalca;

(iii) obdobje ali obseg, v katerem je bila poštena vrednost finančnega sredstva nižja od njegove odplačne vrednosti; in

(iv) druge tržne informacije, povezane s posojilojemalcem, kot so spremembe cene posojilojemalčevega dolga in kapitalskih instrumentov;

(d) dejanska ali pričakovana pomembna sprememba zunanje bonitetne ocene finančnega instrumenta;

(e) dejansko ali pričakovano znižanje notranje bonitetne ocene za posojilojemalca ali znižanje ocene preteklega obnašanja, ki se uporablja za notranjo oceno kreditnega tveganja. Notranje bonitetne ocene ali notranje ocene preteklega obnašanja so zanesljivejše, kadar so navezane na zunanje ocene ali podprte z analizo neplačil;

▼M53

(f) obstoječe ali napovedane negativne spremembe poslovnih, finančnih ali gospodarskih pogojev, ki naj bi privedle do znatne spremembe posojilojemalčeve sposobnosti izpolnjevanja dolžniških obveznosti, kot je dejansko ali pričakovano povišanje obrestnih mer ali dejansko ali pričakovano pomembno povečanje stopenj brezposelnosti;

(g) dejanska ali pričakovana znatna sprememba poslovnih rezultatov posojilojemalca. Primeri vključujejo dejansko ali pričakovano upadanje prihodkov ali marž, povečanje poslovnih tveganj, nezadosten obratni kapital, upadanje kakovosti sredstev, povečan vzvod v plačilni bilanci, likvidnost, probleme pri vodenju ali spremembe okvira poslovanja ali organizacijske strukture (kot je ukinitev poslovnega odseka podjetja), ki privedejo do znatne spremembe posojilojemalčeve sposobnosti izpolnjevanja dolžniških obveznosti;

(h) znatna povečanja kreditnega tveganja pri drugih finančnih instrumentih istega posojilojemalca;

(i) dejanska ali pričakovana pomembna negativna sprememba regulativnega, gospodarskega ali tehnološkega okolja posojilojemalca, ki privede do znatne spremembe posojilojemalčeve sposobnosti izpolnjevanja dolžniških obveznosti, kot je upad povpraševanja po izdelku, ki ga prodaja posojilojemalec, zaradi sprememb v tehnologiji;

(j) znatne spremembe vrednosti zavarovanja, s katerim je podprta obveznost, ali kakovosti poroštev tretjih strank ali sredstev za izboljšanje kreditne kakovosti, ki naj bi zmanjšale ekonomske spodbude za posojilojemalca, da izvaja načrtovana pogodbena plačila, ali kako drugače vplivale na verjetnost, da bo prišlo do neplačila. Na primer, če vrednost zavarovanja pade zaradi padca cen nepremičnin, imajo posojilojemalci v nekaterih jurisdikcijah večjo spodbudo za neizpolnjevanje hipotekarnih obveznosti;

(k) znatna sprememba kakovosti poroštva, ki ga zagotovi delničar (ali posameznikovi starši), če ima delničar (ali starši) spodbudo in finančno zmožnost preprečiti neizpolnjevanje obveznosti z vložkom kapitala ali denarnih sredstev;

(l) znatne spremembe, kot je zmanjšanje finančne podpore obvladujočega podjetja ali drugega pridruženega podjetja, ali dejanska ali pričakovana sprememba kakovosti sredstva za izboljšanje kreditne kakovosti, ki naj bi zmanjšale ekonomsko spodbudo za posojilojemalca, da izvaja načrtovana pogodbena plačila. Sredstva za izboljšanje ali podporo kreditne kakovosti vključujejo upoštevanje finančnega stanja garanta in/ali, pri deležih, izdanih v listinjenjih, upoštevanje, ali se za podrejene deleže pričakuje, da bodo lahko absorbirali pričakovane kreditne izgube (na primer pri posojilih, ki predstavljajo podlago za vrednostni papir);

(m) pričakovane spremembe v dokumentaciji posojila, vključno s pričakovano kršitvijo pogodbe, ki lahko privedejo do opustitve ali sprememb zavez, začasne oprostitve plačil obresti, povečanj obrestne mere, potrebe po dodatnem zavarovanju ali poroštvih, ali druge spremembe pogodbenega okvira instrumenta;

▼**M53**

(n) pomembne spremembe pričakovanih rezultatov in obnašanja posojilojemalca, vključno s spremembami stanja plačil posojilojemalcev v skupini (na primer povečanje pričakovanega števila ali obsega zaostalih pogodbenih plačil ali pomembna povečanja pričakovanega števila imetnikov kreditnih kartic, ki naj bi se približali kreditnemu limitu ali ga presegli ali za katere se pričakuje, da bodo plačevali minimalni mesečni znesek);

(o) spremembe pristopa podjetja k obvladovanju kreditnega tveganja v zvezi s finančnim instrumentom; tj. na podlagi novih kazalnikov sprememb kreditnega tveganja pri finančnem instrumentu se pričakuje, da bo podjetje začelo aktivneje obvladovati kreditno tveganje ali da bo postalo osredotočeno na upravljanje instrumenta, vključno s tem, da bo skrbneje spremljalo ali nadzorovalo instrument ali da bo izrecno posredovalo pri posojilojemalcu;

(p) informacije o zaostankih s plačili, vključno z ovrgljivo predpostavko, kot je določena v 5.5.11. členu.

B5.5.18 V nekaterih primerih lahko razpoložljive kvalitativne in nestatistične kvantitativne informacije zadoščajo za ugotovitev, da je finančni instrument izpolnil merilo za pripoznanje popravka vrednosti za izgubo v znesku, enakem pričakovanim kreditnim izgubam v celotnem obdobju trajanja. To je, informacij ni treba vnesti v statistični model ali jih obdelati v postopku bonitetnega ocenjevanja, da bi se ugotovilo, ali je pri finančnem instrumentu prišlo do znatnega povečanja kreditnega tveganja. V drugih primerih bo podjetje morda moralo upoštevati druge informacije, vključno z informacijami iz njegovih statističnih modelov ali postopkov bonitetnega ocenjevanja. Alternativno lahko podjetje izvede oceno na podlagi obeh vrst informacij, tj. kvalitativnih dejavnikov, ki niso zajeti s postopkom notranjega bonitetnega ocenjevanja, in specifične kategorije notranje bonitetne ocene na datum poročanja, pri čemer upošteva značilnosti kreditnega tveganja ob začetnem pripoznanju, če sta relevantni obe vrsti informacij.

Ovrgljiva predpostavka v primeru zaostankov s plačili, daljših od 30 dni

B5.5.19 Ovrgljiva predpostavka iz 5.5.11. člena ni absoluten kazalnik, da bi bilo treba pripoznati pričakovane kreditne izgube v celotnem obdobju trajanja, vendar se predpostavlja, da je najpoznejša točka, ko bi se morale pripoznati pričakovane kreditne izgube v celotnem obdobju trajanja, tudi ko se uporabljajo informacije, usmerjene v prihodnost (vključno z makroekonomskimi dejavniki na ravni portfelja).

B5.5.20 Podjetje lahko to predpostavko ovrže. Vendar lahko to stori samo, če ima primerne in dokazljive informacije, ki kažejo, da tudi če so zaostanki s pogodbenimi plačili daljši od 30 dni, to ne pomeni znatnega povečanja kreditnega tveganja pri finančnem instrumentu. Na primer, če je neplačilo posledica administrativne napake in ne finančnih težav posojilojemalca ali če ima podjetje dostop do preteklih podatkov, ki dokazujejo, da ni povezave med znatnimi povečanji tveganja neplačila in finančnimi sredstvi, pri katerih so plačila v zaostanku več kot 30 dni, vendar kažejo na tako povezavo, kadar so plačila v zaostanku več kot 60 dni.

▼M53

B5.5.21 Podjetje ne more uskladiti trenutka znatnih povečanj kreditnega tveganja in pripoznanja pričakovanih kreditnih izgub v celotnem obdobju trajanja s trenutkom, ko se finančno sredstvo obravnava kot sredstvo s poslabšano kreditno kakovostjo ali ko pride do neplačila v skladu z interno opredelitvijo podjetja.

Finančni instrumenti, ki imajo na datum poročanja nizko kreditno tveganje

B5.5.22 Kreditno tveganje finančnega instrumenta se za namene 5.5.10. člena šteje za nizko, če ima finančni instrument nizko tveganje neplačila, posojilojemalec dobro kratkoročno sposobnost za izpolnjevanje obveznosti iz naslova pogodbenih denarnih tokov, negativne spremembe gospodarskih in poslovnih pogojev na daljši rok pa lahko, vendar ne nujno, zmanjšajo posojilojemalčevo sposobnost izpolnjevanja obveznosti iz naslova pogodbenih denarnih tokov. Za finančne instrumente se ne šteje, da imajo nizko kreditno tveganje, če zanje velja, da imajo nizko tveganje izgub samo zaradi vrednosti zavarovanja s premoženjem in se za finančni instrument brez tega zavarovanja ne bi štelo, da ima nizko kreditno tveganje. Za finančne instrumente se prav tako ne šteje, da imajo nizko kreditno tveganje, samo zato, ker imajo nižje tveganje neplačila kot drugi finančni instrumenti podjetja ali v primerjavi s kreditnim tveganjem v jurisdikciji, v kateri posluje podjetje.

B5.5.23 Podjetje lahko za ugotovitev, ali ima finančni instrument nizko kreditno tveganje, uporabi notranje ocene kreditnega tveganja ali druge metodologije, ki so skladne s splošno sprejeto opredelitvijo nizkega kreditnega tveganja ter upoštevajo tveganja in vrsto finančnih instrumentov, ki se ocenjujejo. Zunanja bonitetna ocena „naložbeni razred“ je primer finančnega instrumenta, za katerega se lahko šteje, da ima nizko kreditno tveganje. Za finančne instrumente se sicer ne zahteva zunanja ocena, da se lahko štejejo kot instrumenti z nizkim kreditnim tveganjem. Vendar bi jih morali kot instrumente z nizkim kreditnim tveganjem šteti udeleženci na trgu ob upoštevanju vseh pogojev finančnega instrumenta.

B5.5.24 Pričakovane kreditne izgube v celotnem obdobju trajanja se za finančni instrument ne pripoznajo samo zato, ker se je zanj v prejšnjem poročevalskem obdobju štelo, da ima nizko kreditno tveganje, na datum poročanja pa se zanj ne šteje, da ima nizko kreditno tveganje. V takem primeru mora podjetje ugotoviti, ali je od začetnega pripoznanja prišlo do znatnega povečanja kreditnega tveganja in ali je zato v skladu s 5.5.3. členom treba pripoznati pričakovane kreditne izgube v celotnem obdobju trajanja.

Spremembe

B5.5.25 V nekaterih okoliščinah lahko ponovni dogovor o pogodbenih denarnih tokovih finančnega sredstva oziroma sprememba teh tokov privede do odprave pripoznanja obstoječega finančnega sredstva v skladu s tem standardom. Kadar sprememba finančnega sredstva privede do odprave pripoznanja obstoječega finančnega sredstva in naknadnega pripoznanja spremenjenega finančnega sredstva, se za namene tega standarda za spremenjeno sredstvo šteje, da je „novo“ finančno sredstvo.

▼M53

B5.5.26 Temu ustrezno se datum spremembe obravnava kot datum začetnega pripoznanja navedenega finančnega sredstva, ko se za spremenjeno finančno sredstvo uporabljajo zahteve glede oslabitve. To običajno pomeni, da se popravek vrednosti za izgubo meri v znesku, enakem pričakovanim kreditnim izgubam v 12-mesečnem obdobju, dokler niso izpolnjene zahteve glede pripoznanja pričakovanih kreditnih izgub v celotnem obdobju trajanja iz 5.5.3 člena. Vendar lahko v nekaterih neobičajnih okoliščinah po spremembi, ki privede do odprave pripoznanja prvotnega finančnega sredstva, obstajajo dokazi, da ima spremenjeno finančno sredstvo ob začetnem pripoznanju poslabšano kreditno kakovost, zato bi se moralo tako finančno sredstvo pripoznati kot izdano finančno sredstvo s poslabšano kreditno kakovostjo. To se lahko na primer zgodi, če je prišlo do velike spremembe prizadetega (neizterljivega, nelikvidnega, nedonosnega) sredstva, kar je privedlo do odprave pripoznanja prvotnega finančnega sredstva. V takem primeru je možno, da bo sprememba privedla do novega finančnega sredstva, ki ima ob začetnem pripoznanju poslabšano kreditno kakovost.

B5.5.27 Če so bili pogodbeni denarni tokovi finančnega sredstva na novo dogovorjeni ali kako drugače spremenjeni, vendar se ne odpravi pripoznanja finančnega sredstva, se za navedeno finančno sredstvo ne šteje avtomatsko, da ima nižje kreditno tveganje. Podjetje mora oceniti, ali je od začetnega pripoznanja prišlo do znatnega povečanja kreditnega tveganja, na podlagi vseh primernih in dokazljivih informacij, ki se lahko pridobijo brez pretiranih stroškov in prizadevanj. To vključuje pretekle in v prihodnost usmerjene informacije ter oceno kreditnega tveganja v pričakovanem obdobju trajanja finančnega sredstva, kar vključuje informacije o okoliščinah, ki so privedle do spremembe. Dokazi, da merila za pripoznavanje pričakovanih kreditnih izgub v celotnem obdobju trajanja niso več izpolnjena, lahko vključujejo evidenco zagotavljanja tekočih in pravočasnih plačil ob spremenjenih pogodbenih pogojih v preteklosti. Stranka bi običajno morala dokazati dosledno zanesljivo odplačevanje v določenem obdobju, preden bi se lahko štelo, da se je kreditno tveganje zmanjšalo. Na primer, zgodovina zamujenih ali nepopolnih plačil v preteklosti se običajno ne bi izbrisala samo zaradi enega pravočasnega plačila po spremembi pogodbenih pogojev.

Merjenje pričakovanih kreditnih izgub

Pričakovane kreditne izgube

B5.5.28 Pričakovane kreditne izgube so z verjetnostjo tehtana ocena kreditnih izgub (tj. sedanja vrednost vseh izpadov denarnih tokov) v pričakovanem obdobju trajanja finančnega instrumenta. Izpad denarnih tokov je razlika med denarnimi tokovi, ki pripadajo podjetju v skladu s pogodbo, in denarnimi tokovi, za katere podjetje pričakuje, da jih bo prejelo. Ker pričakovane kreditne izgube upoštevajo znesek in čas plačil, do kreditne izgube pride tudi, če podjetje pričakuje, da bo prejelo celotno plačilo, vendar kasneje, kot je določeno v pogodbi.

B5.5.29 Za finančna sredstva je kreditna izguba sedanja vrednost razlike med:

(a) pogodbenimi denarnimi tokovi, ki pripadajo podjetju v skladu s pogodbo, in

(b) denarnimi tokovi, za katere podjetje pričakuje, da jih bo prejelo.

▼**M53**

B5.5.30 Za nečrpane obveze iz posojil je kreditna izguba sedanja vrednost razlike med:

(a) pogodbenimi denarnimi tokovi, ki pripadajo podjetju, če imetnik obveze iz posojila črpa posojilo, in

(b) denarnimi tokovi, za katere podjetje pričakuje, da jih bo prejelo, če se posojilo črpa.

B5.5.31 Ocena podjetja glede pričakovanih kreditnih izgub pri obvezah iz posojil mora biti skladna z njegovimi pričakovanji glede črpanja navedene obveze iz posojila, tj. upoštevati mora pričakovani del obveze iz posojila, ki se bo črpal v obdobju 12 mesecev od datuma poročanja, kadar ocenjuje kreditne izgube, ki se pričakujejo v 12-mesečnem obdobju, in pričakovani del obveze iz posojila, ki se bo črpal v pričakovanem obdobju trajanja obveze iz posojila, kadar ocenjuje pričakovane kreditne izgube v celotnem obdobju trajanja.

B5.5.32 Pri pogodbah o finančnem poroštvu mora podjetje izvajati plačila samo v primeru neplačila dolžnika v skladu s pogoji instrumenta, za katerega se jamči. Temu ustrezno so izpadi denarnih tokov pričakovana plačila, s katerimi se imetniku nadomesti kreditna izguba, ki jo utrpi, zmanjšana za vse zneske, za katere podjetje pričakuje, da jih bo prejelo od imetnika, dolžnika ali katere koli druge osebe. Če je sredstvo v celoti pokrito s poroštvom, bi bila ocena izpadov denarnih tokov za pogodbo o finančnem poroštvu skladna z ocenami izpadov denarnih tokov za sredstvo, ki je predmet poroštva.

B5.5.33 Za finančno sredstvo, ki ima na datum poročanja poslabšano kreditno kakovost, vendar ni kupljeno ali izdano finančno sredstvo s poslabšano kreditno kakovostjo, mora podjetje meriti pričakovane kreditne izgube kot razliko med bruto knjigovodsko vrednostjo sredstva in sedanjo vrednostjo ocenjenih prihodnjih denarnih tokov, diskontiranih po prvotni efektivni obrestni meri finančnega sredstva. Morebitne prilagoditve se pripoznajo v poslovnem izidu kot dobiček ali izguba zaradi oslabitve.

B5.5.34 Pri merjenju popravka vrednosti za izgubo pri terjatvi iz najema bi morali biti denarni tokovi, uporabljeni za ugotovitev pričakovanih kreditnih izgub, skladni z denarnimi tokovi, uporabljenimi pri merjenju terjatve iz najema v skladu z MRS 17 *Najemi*.

B5.5.35 Podjetje lahko pri merjenju pričakovanih kreditnih izgub uporabi praktične rešitve, če so te skladne z načeli iz 5.5.17. člena. Primer praktične rešitve je izračun pričakovanih kreditnih izgub pri terjatvah do kupcev z uporabo matrike rezervacij. Podjetje bi za terjatve do kupcev uporabilo podatke o preteklih kreditnih izgubah (ustrezno prilagojene v skladu z B5.5.51.–B5.5.52. členom), da bi za finančna sredstva ocenilo pričakovane kreditne izgube v 12-mesečnem obdobju oziroma pričakovane kreditne izgube v celotnem obdobju trajanja, kakor je ustrezno. Matrika rezervacij lahko, na primer, določi fiksne stopnje rezervacij glede na število dni, za katero zaostaja plačilo terjatve do

▼M53

kupcev (na primer, 1 odstotek, če ni v zaostanku, 2 odstotka, če je v zaostanku manj kot 30 dni, 3 odstotke, če je v zaostanku več kot 30, ampak manj kot 90 dni, 20 odstotkov, če je v zaostanku od 90 do 180 dni, itd.). Podjetje bi glede na raznolikost svojih kupcev uporabilo razvrščanje v ustrezne skupine, če njegovi podatki o preteklih kreditnih izgubah kažejo precej drugačne vzorce izgub za različne segmente kupcev. Primeri meril, ki se lahko uporabljajo za razvrščanje sredstev v skupine, vključujejo zemljepisno regijo, vrsto izdelka, kreditno oceno kupca, zavarovanje s premoženjem ali zavarovanje komercialnega kredita ter vrsto kupca (npr. kupec na debelo/kupec na drobno).

Opredelitev neplačila

B5.5.36 V skladu s 5.5.9. členom mora podjetje pri ugotavljanju, ali se je kreditno tveganje finančnega instrumenta pomembno povečalo, upoštevati spremembo tveganja neplačila od začetnega pripoznanja.

B5.5.37 Pri opredelitvi neplačila za namene določanja tveganja neplačila mora podjetje uporabiti opredelitev neplačila, ki je skladna z opredelitvijo, ki se uporablja za notranje obvladovanje kreditnega tveganja za zadevni finančni instrument, ter upoštevati kvalitativne kazalnike (na primer finančne zaveze), kadar je to ustrezno. Vendar obstaja ovrgljiva predpostavka, da pride do neplačila najpozneje takrat, ko je finančno sredstvo v zaostanku s plačili 90 dni, razen če ima podjetje primerne in dokazljive informacije, s katerimi lahko dokaže, da je daljši zaostanek primernejše merilo za neplačilo. Opredelitev neplačila, ki se uporablja za te namene, se uporablja dosledno za vse finančne instrumente, razen če se pridobijo informacije, ki kažejo, da je za določen finančni instrument ustreznejša druga opredelitev neplačila.

Obdobje, za katero je treba oceniti pričakovane kreditne izgube

B5.5.38 V skladu s 5.5.19. členom je najdaljše obdobje, za katero se merijo pričakovane kreditne izgube, najdaljše pogodbeno obdobje, v katerem je podjetje izpostavljeno kreditnemu tveganju. Za obveze iz posojil in pogodbe o finančnem poroštvu je to najdaljše pogodbeno obdobje, v katerem ima podjetje sedanjo pogodbeno obvezo, da zagotovi kredit.

B5.5.39 Vendar v skladu s 5.5.20. členom nekateri finančni instrumenti vključujejo tako sestavino posojila kot sestavino neizkoriščene obveze in pogodbena zmožnost podjetja, da zahteva poplačilo ter odpove neizkoriščeno obvezo, ne omejuje izpostavljenosti podjetja kreditnim izgubam na pogodbeni odpovedni rok. Revolving kredite, kot so kreditne kartice in prekoračitve stanja, lahko na primer posojilodajalec pogodbeno umakne tudi s samo enodnevnim odpovednim rokom. Vendar v praksi posojilodajalci še naprej zagotavljajo kredit za daljše obdobje in lahko kreditno linijo umaknejo samo, če se je kreditno tveganje posojilojemalca povečalo, kar bi lahko bilo prepozno za preprečitev nekaterih ali vseh kreditnih izgub. Ti finančni instrumenti imajo zaradi same narave finančnega instrumenta, načina, kako se upravljajo, ter narave razpoložljivih informacij o znatnih povečanjih kreditnega tveganja na splošno naslednje značilnosti:

(a) finančni instrumenti nimajo fiksno določenega obdobja trajanja ali strukture odplačil in imajo običajno kratek pogodbeni odpovedni rok (na primer en dan);

(b) pogodbena zmožnost za odpoved pogodbe se ne izvrši med običajnim dnevnim upravljanjem finančnega instrumenta in pogodba se lahko odpove samo, ko podjetje ugotovi, da se je povečalo kreditno tveganje na ravni kredita; in

(c) finančni instrumenti se upravljajo na skupni podlagi.

▼M53

B5.5.40 Pri določanju obdobja, v katerem naj bi bilo podjetje izpostavljeno kreditnemu tveganju, vendar se v njem pričakovane kreditne izgube ne bi zmanjšale z običajnimi ukrepi podjetja za obvladovanje kreditnega tveganja, bi moralo podjetje upoštevati dejavnike, kot so pretekle informacije in izkušnje, povezane z:

(a) obdobjem, v katerem je bilo podjetje izpostavljeno kreditnemu tveganju pri podobnih finančnih instrumentih;

(b) časom, v katerem je prišlo do zadevnih neplačil pri podobnih finančnih instrumentih po znatnem povečanju kreditnega tveganja; in

(c) ukrepi za obvladovanje kreditnega tveganja, ki jih namerava podjetje sprejeti, ko se bo povečalo kreditno tveganje pri finančnem instrumentu, kot je zmanjšanje ali ukinitev nečrpanih kreditnih linij.

Z verjetnostjo tehtan izid

B5.5.41 Namen ocenjevanja pričakovanih kreditnih izgub ni oceniti najslabši možni scenarij niti oceniti najboljši možni scenarij. Namesto tega bo ocena pričakovanih kreditnih izgub vedno odražala možnost, da bo prišlo do kreditne izgube, in možnost, da do kreditne izgube ne bo prišlo, tudi če je najverjetneje, da ne bo prišlo do kreditne izgube.

B5.5.42 V skladu s 5.5.17.(a) členom mora ocena pričakovanih kreditnih izgub odražati nepristranski in z verjetnostjo tehtani znesek, ki se določi z ovrednotenjem vrste možnih izidov. V praksi to morda ne bo zahtevalo kompleksne analize. V nekaterih primerih lahko zadostuje razmeroma preprosto modeliranje brez potrebe po velikem številu podrobnih simulacij scenarijev. Povprečne kreditne izgube pri velikih skupinah finančnih instrumentov s skupnimi značilnostmi tveganja so lahko na primer razumna ocena z verjetnostjo tehtanega zneska. V drugih situacijah bosta verjetno potrebni opredelitev scenarijev, ki določajo znesek in čas denarnih tokov za določene izide, ter ocena verjetnosti teh izidov. V takih situacijah morajo pričakovane kreditne izgube odražati vsaj dva izida v skladu s 5.5.18. členom.

B5.5.43 Za pričakovane kreditne izgube v celotnem obdobju trajanja mora podjetje oceniti tveganje neplačila v pričakovanem obdobju trajanja finančnega instrumenta. Pričakovane kreditne izgube v 12-mesečnem obdobju so del pričakovanih kreditnih izgub v celotnem obdobju trajanja in predstavljajo izpade denarnih tokov v celotnem obdobju trajanja, ki bodo nastali v primeru neplačila v 12 mesecih po datumu poročanja (ali v krajšem obdobju, če je pričakovano obdobje trajanja finančnega instrumenta manj kot 12 mesecev), tehtane z verjetnostjo, da bo prišlo do navedenega neplačila. Zatorej pričakovane kreditne izgube v 12-mesečnem obdobju niso niti pričakovane kreditne izgube v celotnem obdobju trajanja, ki jih bo podjetje utrpelo pri finančnih instrumentih, pri katerih pričakuje, da bo prišlo do neplačila v naslednjih 12 mesecih, niti izpadi denarnih tokov, ki so predvideni v naslednjih 12 mesecih.

Časovna vrednost denarja

B5.5.44 Pričakovane kreditne izgube se diskontirajo na datum poročanja, in ne na pričakovani datum neplačila ali kak drug datum, na podlagi efektivne obrestne mere, določene ob začetnem pripoznanju, ali njenega približka. Če ima finančni instrument variabilno obrestno mero, se pričakovane kreditne izgube diskontirajo na podlagi trenutne efektivne obrestne mere, določene v skladu z B5.4.5. členom.

▼M53

B5.5.45 Za kupljena ali izdana finančna sredstva s poslabšano kreditno kakovostjo se pričakovane kreditne izgube diskontirajo na podlagi kreditnemu tveganju prilagojene efektivne obrestne mere, določene ob začetnem pripoznanju.

B5.5.46 Pričakovane kreditne izgube pri terjatvah iz najema se diskontirajo na podlagi iste diskontne mere, kot se uporablja za merjenje terjatve iz najema v skladu z MRS 17.

B5.5.47 Pričakovane kreditne izgube pri obvezi iz posojil se diskontirajo na podlagi efektivne obrestne mere (ali njenega približka), ki se bo uporabila pri pripoznanju finančnega sredstva, ki bo izhajalo iz obveze iz posojil. To je zato, ker se za namene uporabe zahtev glede oslabitve finančno sredstvo, ki se pripozna po črpanju obveze iz posojil, obravnava kot nadaljevanje te obveze in ne kot nov finančni instrument. Pričakovane kreditne izgube pri finančnem sredstvu se zato merijo ob upoštevanju začetnega kreditnega tveganja pri obvezi iz posojil od datuma, ko je podjetje postalo stranka v nepreklicni zavezi.

B5.5.48 Pričakovane kreditne izgube pri pogodbah o finančnem poroštvu ali obvezah iz posojil, za katere ni mogoče določiti efektivne obrestne mere, se diskontirajo na podlagi diskontne mere, ki odraža trenutno tržno oceno časovne vrednosti denarja in tveganja, značilna za denarne tokove, vendar samo če in v obsegu, v katerem se tveganja upoštevajo s prilagoditvijo diskontne mere in ne izpadov denarnih tokov, ki se diskontirajo.

Primerne in dokazljive informacije

B5.5.49 Za namene tega standarda so primerne in dokazljive informacije tiste, ki so v zadostni meri razpoložljive na datum poročanja brez pretiranih stroškov in prizadevanj, vključno z informacijami o preteklih dogodkih, trenutnih razmerah in napovedih glede prihodnjih gospodarskih razmer. Informacije, ki so na voljo za namene računovodskega poročanja, veljajo za razpoložljive brez pretiranih stroškov in prizadevanj.

B5.5.50 Podjetju ni treba vključevati napovedi o prihodnjih razmerah za celotno pričakovano obdobje trajanja finančnega instrumenta. Stopnja presoje, ki je potrebna za oceno pričakovanih kreditnih izgub, je odvisna od razpoložljivosti podrobnih informacij. S podaljševanjem obdobja, ki ga zajemajo napovedi, se razpoložljivost podrobnih informacij zmanjšuje, potrebna stopnja presoje za oceno pričakovanih kreditnih izgub pa se povečuje. Ocena pričakovanih kreditnih izgub ne zahteva podrobne ocene za obdobja, ki so daleč v prihodnosti – podjetje lahko za taka obdobja napovedi ekstrapolira iz razpoložljivih podrobnih informacij.

B5.5.51 Podjetju ni treba intenzivno iskati informacij, ampak mora upoštevati vse primerne in dokazljive informacije, ki se lahko pridobijo brez pretiranih stroškov in prizadevanj in so relevantne za oceno pričakovanih kreditnih izgub, vključno z učinkom pričakovanih predčasnih odplačil. Uporabljene informacije morajo vključevati dejavnike, značilne za posojilojemalca, splošne gospodarske razmere ter oceno trenutnega in napovedanega gibanja razmer na datum poročanja. Podjetje lahko uporabi različne vire podatkov, ki so lahko tako

▼M53

notranji (specifični za podjetje) kot zunanji. Možni viri podatkov vključujejo notranje pretekle podatke o kreditnih izgubah, notranje bonitetne ocene, podatke o kreditnih izgubah pri drugih podjetjih ter zunanje bonitetne ocene, poročila in statistike. Podjetja, ki nimajo virov podatkov, specifičnih za podjetje, ali pa so ti viri nezadostni, lahko uporabijo izkušnje skupine podobnih podjetij pri primerljivem finančnem instrumentu (ali skupini finančnih instrumentov).

B5.5.52 Pretekle informacije so pomemben vir ali podlaga za merjenje pričakovanih kreditnih izgub. Vendar mora podjetje pretekle podatke, kot so podatki o kreditnih izgubah, prilagoditi glede na trenutne podatke, ki so na voljo, da se upoštevajo učinki trenutnih razmer in njegove napovedi glede prihodnjih razmer, ki niso vplivale na obdobje, na katerem temeljijo pretekli podatki, in da se odstranijo učinki pogojev v preteklem obdobju, ki niso relevantni za prihodnje pogodbene denarne tokove. V nekaterih primerih bi lahko bile najboljše primerne in dokazljive informacije neprilagojene pretekle informacije, kar je odvisno od narave preteklih informacij in tega, kdaj so bile izračunane, ki bi se primerjale z razmerami na datum poročanja in značilnostmi obravnavanega finančnega instrumenta. Ocene sprememb pričakovanih kreditnih izgub bi morale odražati in biti glede usmeritve skladne s spremembami povezanih razpoložljivih podatkov med posameznimi obdobji (kot so spremembe stopnje brezposelnosti, cen nepremičnin, cen blaga, stanja plačil ali drugih dejavnikov, ki kažejo na kreditne izgube pri finančnem instrumentu ali pri skupini finančnih instrumentov in obseg teh sprememb). Podjetje mora redno pregledovati metodologijo in predpostavke, ki se uporabljajo za ocenjevanje pričakovanih kreditnih izgub, da se zmanjšajo morebitne razlike med ocenami in podatki o dejanskih kreditnih izgubah.

B5.5.53 Pri uporabi podatkov o preteklih kreditnih izgubah za ocenjevanje pričakovanih kreditnih izgub je pomembno, da se informacije o stopnjah kreditnih izgub v preteklosti uporabljajo za skupine, opredeljene v skladu z opredelitvijo skupin, za katere so se spremljale te stopnje kreditnih izgub v preteklosti. Zato mora uporabljena metoda omogočiti, da se lahko vsaka skupina finančnih sredstev poveže z informacijami o preteklih kreditnih izgubah pri skupinah finančnih sredstev s podobnimi značilnostmi tveganja ter z relevantnimi razpoložljivimi podatki, ki odražajo trenutne razmere.

B5.5.54 Pričakovane kreditne izgube odražajo pričakovanja samega podjetja glede kreditnih izgub. Vendar mora podjetje, ko pri ocenjevanju pričakovanih kreditnih izgub upošteva vse primerne in dokazljive informacije, ki se lahko pridobijo brez pretiranih stroškov in prizadevanj, upoštevati tudi razpoložljive tržne informacije o kreditnem tveganju določenega finančnega instrumenta ali podobnih finančnih instrumentov.

▼M53

Zavarovanje s premoženjem

B5.5.55 Za namene merjenja pričakovanih kreditnih izgub mora ocena pričakovanih izpadov denarnih tokov upoštevati denarne tokove, ki se pričakujejo iz naslova zavarovanja s premoženjem in drugih izboljšanj kreditne kakovosti, ki so del pogodbenih pogojev in jih podjetje ne pripoznava ločeno. Ocena pričakovanih izpadov denarnih tokov pri s premoženjem zavarovanem finančnem instrumentu upošteva znesek in časovni razpored denarnih tokov, ki se pričakujejo od unovčenja zavarovanja s premoženjem, zmanjšanih za stroške pridobitve in prodaje premoženja, s katerim je zavarovan finančni instrument, ne glede na to, ali je unovčenje verjetno (tj. ocena pričakovanih denarnih tokov upošteva verjetnost unovčenja in denarne tokove iz naslova unovčenja). Zato bi morali biti v to analizo vključeni vsi denarni tokovi, ki se pričakujejo iz naslova unovčenja zavarovanja s premoženjem po pogodbeni zapadlosti pogodbe. Premoženje, ki se pridobi na podlagi unovčenja zavarovanja, se ne pripozna kot sredstvo, ločeno od s premoženjem zavarovanega finančnega instrumenta, razen če izpolnjuje zadevna merila za pripoznavanje sredstva v tem ali drugih standardih.

Prerazvrstitev finančnih sredstev (oddelek 5.6)

B5.6.1 Če podjetje prerazvrsti finančna sredstva v skladu s 4.4.1. členom, se mora v skladu s 5.6.1. členom prerazvrstitev uporabljati za naprej od datuma prerazvrstitve. Tako kategorija, ki se meri po odplačni vrednosti, kot kategorija, ki se meri po pošteni vrednosti prek drugega vseobsegajočega donosa, zahtevata, da se efektivna obrestna mera določi ob začetnem pripoznanju. Obe kategoriji merjenja zahtevata tudi, da se zahteve glede oslabitve uporabljajo na isti način. Zato se, kadar podjetje prerazvrsti finančno sredstvo iz kategorije, ki se meri po odplačni vrednosti, v kategorijo, ki se meri po pošteni vrednosti prek drugega vseobsegajočega donosa:

(a) pripoznavanje prihodkov od obresti ne bo spremenilo in zato podjetje še naprej uporablja isto efektivno obrestno mero;

(b) merjenje pričakovanih kreditnih izgub ne bo spremenilo, ker obe kategoriji merjenja uporabljata isti pristop za oslabitev. Če pa se finančno sredstvo prerazvrsti iz kategorije, ki se meri po pošteni vrednosti prek drugega vseobsegajočega donosa, v kategorijo, ki se meri po odplačni vrednosti, bi se od datuma prerazvrstitve pripoznaval popravek vrednosti za izgubo kot prilagoditev bruto knjigovodske vrednosti finančnega sredstva. Če se finančno sredstvo prerazvrsti iz kategorije, ki se meri po odplačni vrednosti, v kategorijo, ki se meri po pošteni vrednosti prek vseobsegajočega donosa, bi se za popravek vrednosti za izgubo pripoznanje odpravilo (in se tako ne bi več pripoznaval kot prilagoditev bruto knjigovodske vrednosti) in ta bi se namesto tega pripoznal kot nabrani znesek oslabitve (v istem znesku) v drugem vseobsegajočem donosu ter bi se razkrival od datuma prerazvrstitve.

B5.6.2 Podjetju sicer ni treba ločeno pripoznavati prihodkov od obresti ali dobičkov ali izgub zaradi oslabitve za finančno sredstvo, ki se meri po pošteni vrednosti prek poslovnega izida. Zato se efektivna obrestna mera, kadar podjetje prerazvrsti finančno sredstvo iz kategorije, ki se meri po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, določi na podlagi poštene vrednosti sredstva na datum prerazvrstitve. Poleg tega se za namene uporabe oddelka 5.5 za finančno sredstvo od datuma prerazvrstitve ta obravnava kot datum začetnega pripoznanja.

▼M53

Dobički in izgube (oddelek 5.7)

B5.7.1 V skladu s 5.7.5. členom se lahko podjetje nepreklicno odloči, da bo spremembe poštene vrednosti naložbe v kapitalski instrument, ki ni v posesti za trgovanje, predstavljalo v drugem vseobsegajočem donosu. Ta odločitev se sprejme posamično za vsak instrument (tj. posamezno delnico) posebej. Zneski, predstavljeni v drugem vseobsegajočem donosu, se ne smejo naknadno prenesti v poslovni izid. Vendar lahko podjetje prenaša kumulativni dobiček ali izgubo znotraj lastniškega kapitala. Dividende od takih naložb se pripoznajo v poslovnem izidu v skladu s 5.7.6. členom, razen če dividenda očitno predstavlja povračilo dela nabavne vrednosti naložbe.

B5.7.1A Razen če se uporablja 4.1.5. člen, 4.1.2.A člen zahteva, da se finančno sredstvo meri po pošteni vrednosti prek drugega vseobsegajočega donosa, če na podlagi pogodbenih pogojev finančnega sredstva nastajajo denarni tokovi, ki so izključno odplačila glavnice in obresti na neporavnani znesek glavnice in se sredstvo poseduje v okviru poslovnega modela, katerega cilj se dosega tako s prejemanjem pogodbenih denarnih tokov kot prodajo finančnih sredstev. Pri tej kategoriji merjenja se informacije pripoznavajo v poslovnem izidu, kot da bi se finančno sredstvo merilo po odplačni vrednosti, finančno sredstvo pa se meri v izkazu finančnega položaja po pošteni vrednosti. Dobički ali izgube, razen tistih, ki se pripoznajo v poslovnem izidu v skladu s 5.7.10.–5.7.11. členom, se pripoznajo v drugem vseobsegajočem donosu. Ko se za ta finančna sredstva odpravi pripoznanje, se kumulativni dobički ali izgube, prej pripoznani v drugem vseobsegajočem donosu, prerazvrstijo v poslovni izid. To odraža dobiček ali izgubo, ki bi se pripoznala v poslovnem izidu ob odpravi pripoznanja, če bi se finančno sredstvo prej merilo po odplačni vrednosti.

B5.7.2 Podjetje uporablja MRS 21 za finančna sredstva in finančne obveznosti, ki so denarne postavke v skladu z MRS 21 in so izražene v tuji valuti. V skladu z MRS 21 se dobički ali izgube iz tečajnih razlik pri denarnih sredstvih in denarnih obveznosti pripoznajo v poslovnem izidu. Izjema je denarna postavka, ki je določena kot instrument za varovanje pred tveganjem v varovanju denarnih tokov pred tveganjem (glej 6.5.11. člen), varovanje čiste finančne naložbe pred tveganjem (glej 6.5.13. člen) ali varovanje poštene vrednosti kapitalskega instrumenta pred tveganjem, za katero se je podjetje odločilo, da bo predstavljalo spremembe poštene vrednosti v drugem vseobsegajočem donosu v skladu s 5.7.5. členom (glej 6.5.8. člen).

B5.7.2A Za namene pripoznavanja dobičkov ali izgub iz tečajnih razlik v skladu z MRS 21 se finančno sredstvo, merjeno po pošteni vrednosti prek drugega vseobsegajočega donosa v skladu s 4.1.2.A členom, obravnava kot denarna postavka. Temu ustrezno se tako finančno sredstvo obravnava kot sredstvo, merjeno po odplačni vrednosti v tuji valuti. Tečajne razlike pri odplačni vrednosti se pripoznajo v poslovnem izidu, druge spremembe v knjigovodski vrednosti pa se pripoznajo v skladu s 5.7.10. členom.

B5.7.3 V skladu s 5.7.5. členom se lahko podjetje nepreklicno odloči, da bo poznejše spremembe poštene vrednosti določenih naložb v kapitalske instrumente predstavljalo v drugem vseobsegajočem donosu. Taka naložba ni denarna postavka. Zato dobiček ali izguba, ki je predstavljena v drugem vseobsegajočem donosu v skladu s 5.7.5. členom, vključuje vse povezane devizne sestavine.

▼**M53**

B5.7.4 V primeru razmerja varovanja pred tveganjem med neizvedenim denarnim sredstvom in neizvedeno denarno obveznostjo se spremembe devizne sestavine teh finančnih instrumentov predstavijo v poslovnem izidu.

Obveznosti, določene kot merjene po pošteni vrednosti prek poslovnega izida

B5.7.5 Če podjetje določi finančno obveznost kot merjeno po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, mora ugotoviti, ali bi predstavljanje učinkov sprememb kreditnega tveganja pri obveznosti v drugem vseobsegajočem donosu povzročilo ali povečalo računovodsko neskladnost v poslovnem izidu. Računovodska neskladnost bi nastala ali se povečala, če bi predstavljanje učinkov sprememb kreditnega tveganja pri obveznostih v drugem vseobsegajočem donosu privedlo do večje neskladnosti v poslovnem izidu, kot če bi bili navedeni zneski predstavljeni v poslovnem izidu.

B5.7.6 Da bi to ugotovilo, mora podjetje oceniti, ali pričakuje, da se bodo učinki sprememb kreditnega tveganja pri obveznostih v poslovnem izidu izravnali s spremembo poštene vrednosti drugega finančnega instrumenta, merjenega po pošteni vrednosti prek poslovnega izida. Tako pričakovanje mora temeljiti na ekonomskem razmerju med značilnostmi obveznosti in značilnostmi drugega finančnega instrumenta.

B5.7.7 Podjetje mora to ugotoviti ob začetnem pripoznanju in tega ne ocenjuje ponovno. Iz praktičnih razlogov podjetju ni treba istočasno prevzeti vseh sredstev in obveznosti, ki povzročajo računovodsko neskladnost. Dovoljena je razumna zamuda, če se pričakuje, da bodo preostale transakcije realizirane. Podjetje mora dosledno uporabljati svojo metodologijo za ugotavljanje, ali bi predstavljanje učinkov sprememb kreditnega tveganja pri obveznostih v drugem vseobsegajočem donosu povzročilo ali povečalo računovodsko neskladnost v poslovnem izidu. Vendar lahko podjetje uporablja različne metodologije, kadar obstajajo različna ekonomska razmerja med značilnostmi obveznosti, določenih kot merjenih po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, in značilnostmi drugih finančnih instrumentov. MSRP 7 zahteva, da podjetje v pojasnilih k računovodskim izkazom zagotovi kvalitativna razkritja o metodologiji, na podlagi katere je izbralo tako določitev.

B5.7.8 Če bi nastala ali se povečala računovodska neskladnost, mora podjetje predstaviti vse spremembe poštene vrednosti (vključno z učinki sprememb kreditnega tveganja pri obveznosti) v poslovnem izidu. Če taka neskladnost ne bi nastala oziroma se ne bi povečala, mora podjetje predstaviti učinke sprememb kreditnega tveganja pri obveznosti v drugem vseobsegajočem donosu.

B5.7.9 Zneski, predstavljeni v drugem vseobsegajočem donosu, se ne smejo naknadno prenesti v poslovni izid. Vendar lahko podjetje prenaša kumulativni dobiček ali izgubo znotraj lastniškega kapitala.

B5.7.10 Naslednji primer opisuje situacijo, v kateri bi nastala računovodska neskladnost v poslovnem izidu, če bi se učinki sprememb kreditnega tveganja pri obveznosti predstavili v drugem vseobsegajočem donosu. Banka daje posojila svojim strankam in ta posojila financira s prodajo obveznic z enakimi značilnostmi (npr. dolgovani znesek, način odplačevanja, trajanje in valuta) na trgu. Pogodbeni pogoji posojila imetniku hipoteke dovoljujejo, da predčasno odplača svoje posojilo (tj. izpolni svojo obveznost do banke) tako, da na trgu kupi ustrezno

▼M53

obveznico po pošteni vrednosti in to obveznico izroči banki. Kot rezultat te pogodbene pravice do predčasnega odplačila se ob poslabšanju kreditne kakovosti obveznice (in posledičnem zmanjšanju poštene vrednosti obveznosti banke) zmanjša tudi poštena vrednost sredstva (posojila) banke. Sprememba poštene vrednosti sredstva odraža pogodbeno pravico imetnika hipoteke, da predčasno odplača hipotekarno posojilo z nakupom zadevne obveznice po pošteni vrednosti (ki se je v tem primeru zmanjšala) in izročitvijo obveznice banki. Posledično se učinki sprememb kreditnega tveganja pri obveznosti (obveznice) v poslovnem izidu izravnajo z ustrezno spremembo poštene vrednosti finančnega sredstva (posojila). Če bi bili učinki sprememb kreditnega tveganja pri obveznosti predstavljeni v drugem vseobsegajočem donosu, bi v poslovnem izidu nastala računovodska neskladnost. Zato mora banka predstaviti vse spremembe poštene vrednosti obveznosti (vključno z učinki sprememb kreditnega tveganja pri obveznosti) v poslovnem izidu.

B5.7.11 V primeru iz B5.7.10. člena obstaja pogodbena povezava med učinki sprememb kreditnega tveganja pri obveznosti in spremembami poštene vrednosti finančnega sredstva (tj. kot posledica pogodbene pravice imetnika hipoteke, da predčasno odplača posojilo z nakupom obveznice po pošteni vrednosti in njeno izročitvijo banki). Vendar lahko računovodska neskladnost nastane tudi brez pogodbene povezave.

B5.7.12 Za namene uporabe zahtev iz 5.7.7. in 5.7.8. člena računovodska neskladnost ne nastane samo zaradi metode merjenja, ki jo podjetje uporablja za ugotavljanje učinkov sprememb kreditnega tveganja pri obveznosti. Računovodska neskladnost v poslovnem izidu bi nastala samo, če se pričakuje, da se bodo učinki sprememb kreditnega tveganja pri obveznosti (kot je opredeljeno v MSRP 7) izravnali s spremembami poštene vrednosti drugega finančnega instrumenta. Neskladnost, ki nastane samo zaradi metode merjenja (tj. ker podjetje ne loči sprememb kreditnega tveganja pri obveznosti od drugih sprememb njene poštene vrednosti), ne vpliva na ugotovitev, ki se zahteva v 5.7.7. in 5.7.8. členu. Na primer, podjetje ne sme ločiti sprememb kreditnega tveganja pri obveznosti od sprememb likvidnostnega tveganja. Če podjetje predstavi združen učinek obeh dejavnikov v drugem vseobsegajočem donosu, lahko nastane neskladnost, ker se lahko spremembe likvidnostnega tveganja vključijo v merjenje poštene vrednosti finančnih sredstev podjetja, celotna sprememba poštene vrednosti teh sredstev pa se predstavi v poslovnem izidu. Vendar tako neskladnost povzroči nenatančno merjenje in ne izravnalno razmerje, opisano v B5.7.6. členu, in zato ne vpliva na ugotovitev, ki se zahteva v 5.7.7. in 5.7.8. členu.

Pomen „kreditnega tveganja“ (5.7.7. in 5.7.8. člen)

B5.7.13 MSRP 7 opredeljuje kreditno tveganje kot „tveganje, da bo ena stranka pogodbe, ki ureja finančni instrument, drugi stranki povzročila finančno izgubo zaradi neizpolnitve obveznosti“. Zahteva iz 5.7.7.(a) člena se nanaša na tveganje, da izdajatelj ne bo izvajal plačil pri točno določeni obveznosti. Ne nanaša se nujno na kreditno sposobnost izdajatelja. Na primer, če podjetje izda s premoženjem zavarovano obveznost in nezavarovano obveznost, ki sta sicer identični, bo kreditno tveganje pri teh dveh obveznostih različno, čeprav ju izda isto podjetje. Kreditno tveganje pri zavarovani obveznosti bo nižje od kreditnega tveganja pri nezavarovani obveznosti. Kreditno tveganje pri zavarovani obveznosti je lahko blizu nič.

▼**M53**

B5.7.14 Za namene uporabe zahteve iz 5.7.7.(a) člena se kreditno tveganje razlikuje od za sredstva specifičnega tveganja nizke donosnosti. Za sredstva specifično tveganje nizke donosnosti (*asset-specific performance risk*) ni povezano s tveganjem, da podjetje ne bo izpolnilo določene obveznosti, ampak s tveganjem, da posamezno sredstvo ali skupina sredstev ne bo dovolj donosna (ali bo celo nedonosna).

B5.7.15 V nadaljevanju so podani primeri za sredstva specifičnega tveganja nizke donosnosti:

(a) obveznost z elementom vezave na enoto sklada, pri čemer je znesek, ki ga morajo prejeti naložbeniki, pogodbeno določen na podlagi donosnosti točno določenih sredstev. Učinek tega elementa vezave na enoto sklada na pošteno vrednost obveznosti je za sredstva specifično tveganje nizke donosnosti in ne kreditno tveganje;

(b) obveznost, ki jo izda strukturirano podjetje z naslednjimi značilnostmi. Podjetje je pravno izolirano, zato so sredstva v podjetju ločena in namenjena izključno v korist njegovih naložbenikov, tudi v primeru stečaja. Podjetje ne sklepa nobenih drugih transakcij in sredstva v podjetju ne morejo biti zastavljena kot zavarovanje. Zneski se naložbenikom v podjetje dolgujejo samo, če ločena namenska sredstva ustvarjajo denarne tokove. Tako spremembe poštene vrednosti obveznosti odražajo predvsem spremembe poštene vrednosti sredstev. Učinek donosnosti sredstev na pošteno vrednost obveznosti je za sredstva specifično tveganje nizke donosnosti in ne kreditno tveganje.

Določanje učinkov sprememb kreditnega tveganja

B5.7.16 Za namene uporabe zahteve iz 5.7.7.(a) člena mora podjetje znesek spremembe poštene vrednosti finančne obveznosti, ki se lahko pripiše spremembam kreditnega tveganja pri navedeni obveznosti, določiti:

(a) kot znesek spremembe njene poštene vrednosti, ki ga ni mogoče pripisati spremembam tržnih razmer, ki povzročajo tržno tveganje (glej B5.7.17. in B5.7.18. člen); ali

(b) z uporabo druge metode, ki po mnenju podjetja natančneje odraža znesek spremembe poštene vrednosti obveznosti, ki se ga lahko pripiše spremembam njenega kreditnega tveganja.

B5.7.17 Spremembe tržnih razmer, ki povzročajo tržno tveganje, vključujejo spremembe referenčne obrestne mere, cene finančnega instrumenta drugega podjetja, cene blaga, deviznega tečaja ter indeksa cen ali obrestnih mer.

B5.7.18 Če so edine večje spremembe tržnih pogojev, ki so pomembne za obveznost, spremembe opazovane (referenčne) obrestne mere, se lahko znesek iz B5.7.16.(a) člena oceni na naslednji način:

(a) Podjetje najprej izračuna notranjo stopnjo donosa obveznosti na začetku obdobja na podlagi poštene vrednosti obveznosti in pogodbenih denarnih tokov na začetku obravnavanega obdobja. Od dobljene stopnje donosa odšteje opazovano (referenčno) obrestno mero na začetku obdobja, da dobi sestavino notranje stopnje donosa, značilno za instrument.

▼M53

(b) Nato izračuna sedanjo vrednost denarnih tokov, povezanih z obveznostjo, z uporabo pogodbenih denarnih tokov obveznosti na koncu obdobja in diskontne mere, ki je enaka vsoti (i) opazovane (referenčne) obrestne mere na koncu obdobja in (ii) sestavine notranje stopnje donosa, značilne za instrument, izračunane v skladu s točko (a).

(c) Razlika med pošteno vrednostjo obveznosti na koncu obdobja in zneskom, določenim v točki (b), je sprememba poštene vrednosti, ki je ni mogoče pripisati spremembam opazovane (referenčne) obrestne mere. To je znesek, ki ga je treba predstaviti v drugem vseobsegajočem donosu v skladu s 5.7.7.(a) členom.

B5.7.19 Primer iz B5.7.18. člena predpostavlja, da spremembe poštene vrednosti, ki izhajajo iz drugih dejavnikov, kot so spremembe kreditnega tveganja pri instrumentu in spremembe opazovane (referenčne) obrestne mere, niso znatne. Ta metoda ne bi bila primerna, če so spremembe poštene vrednosti, ki izhajajo iz drugih dejavnikov, znatne. V takih primerih mora podjetje uporabljati alternativno metodo, ki natančneje meri učinke sprememb kreditnega tveganja pri obveznosti (glej B5.7.16.(b) člen). Na primer, če instrument v navedenem primeru vsebuje vgrajeni izvedeni finančni instrument, se sprememba poštene vrednosti vgrajenega izvedenega finančnega instrumenta izključi pri določanju zneska, ki ga je treba predstaviti v drugem vseobsegajočem donosu v skladu 5.7.7.(a) členom.

B5.7.20 Tako kot pri vsakem merjenju poštene vrednosti je treba pri metodi merjenja, ki jo podjetje uporablja za določanje dela spremembe poštene vrednosti obveznosti, ki se lahko pripiše spremembam njenega kreditnega tveganja, v čim večji meri uporabljati relevantne vložke, ki se jih lahko spremlja, in čim bolj omejiti uporabo vložkov, ki se ne morejo spremljati.

OBRAČUNAVANJE VAROVANJA PRED TVEGANJEM (POGLAVJE 6)

Instrumenti za varovanje pred tveganjem (oddelek 6.2)

Ustrezni instrumenti

B6.2.1 Izvedeni finančni instrumenti, ki so vgrajeni v hibridne pogodbe, ampak se ne obračunavajo ločeno, se ne morejo določiti kot ločeni instrumenti za varovanje pred tveganjem.

B6.2.2 Lastni kapitalski instrumenti podjetja niso finančna sredstva ali finančne obveznosti podjetja in se zato ne morejo določiti kot instrumenti za varovanje pred tveganjem.

B6.2.3 Pri varovanju pred valutnim tveganjem se sestavina valutnega tveganja neizvedenega finančnega instrumenta določi v skladu z MRS 21.

Izdane opcije

B6.2.4 Ta standard ne omejuje okoliščin, v katerih se lahko izvedeni finančni instrument, ki se meri po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, določi kot instrument za varovanje pred tveganjem, razen za nekatere izdane opcije. Izdana opcija ne izpolnjuje pogojev za instrument za varovanje pred tveganjem, razen če je določena za pobotanje kupljene opcije, tudi takšne, ki je vgrajena v drug finančni instrument (na primer izdana nakupna opcija, s katero se pred tveganjem zavaruje obveznost, ki se mora poravnati na zahtevo).

▼M53

Določitev instrumentov za varovanje pred tveganjem

B6.2.5 Za varovanja pred tveganjem, ki niso varovanja pred valutnim tveganjem, lahko podjetje, kadar neizvedeno finančno sredstvo ali neizvedeno finančno obveznost, merjeno po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, določi kot instrument za varovanje pred tveganjem, tako določi samo celoten neizvedeni finančni instrument ali njegov del.

B6.2.6 Posamezen instrument za varovanje pred tveganjem se lahko določi kot instrument za varovanje pred več kot eno vrsto tveganja, če obstaja posebna določitev instrumenta za varovanje pred tveganjem in različnih pozicij tveganja kot pred tveganjem varovanih postavk. Te pred tveganjem varovane postavke so lahko v različnih razmerjih varovanja pred tveganjem.

Pred tveganjem varovane postavke (oddelek 6.3)

Ustrezne postavke

B6.3.1 Trdna obveza za pridobitev podjetja v poslovni združitvi ne more biti pred tveganjem varovana postavka, razen pred valutnim tveganjem, ker drugih tveganj, pred katerimi se varuje, ni mogoče posebej identificirati in izmeriti. Ta druga tveganja so splošna poslovna tveganja.

B6.3.2 Finančna naložba, obračunana po kapitalski metodi, ne more biti pred tveganjem varovana postavka v varovanju poštene vrednosti pred tveganjem. To je zato, ker se po kapitalski metodi v poslovnem izidu pripoznava naložbenikov delež v poslovnem izidu subjekta, v katerem ima naložbo, in ne spremembe poštene vrednosti finančne naložbe. Zaradi podobnega razloga naložba v konsolidirano odvisno podjetje ne more biti pred tveganjem varovana postavka v varovanju poštene vrednosti pred tveganjem. To je zato, ker se pri konsolidaciji v poslovnem izidu pripoznava poslovni izid odvisnega podjetja, in ne spremembe poštene vrednosti finančne naložbe. Varovanje čiste finančne naložbe v posel v tujini pred tveganjem je drugačno, ker je to varovanje pred izpostavljenostjo valutnemu tveganju in ne varovanje poštene vrednosti spremembe vrednosti finančne naložbe pred tveganjem.

B6.3.3 V skladu s 6.3.4. členom lahko podjetje kot pred tveganjem varovane postavke določi samo skupne izpostavljenosti, ki so kombinacija izpostavljenosti in izvedenega finančnega instrumenta. Pri določitvi take pred tveganjem varovane postavke mora podjetje oceniti, ali skupna izpostavljenost združuje izpostavljenost z izvedenim finančnim instrumentom, tako da ustvari drugačno skupno izpostavljenost, ki se upravlja kot ena izpostavljenost za specifično tveganje (ali tveganja). V takem primeru lahko podjetje določi pred tveganjem varovano postavko na podlagi skupne izpostavljenosti. Na primer:

(a) podjetje lahko zavaruje določeno količino zelo verjetnih nakupov kave čez 15 mesecev pred cenovnim tveganjem (na osnovi ameriškega dolarja) z uporabo 15-mesečne standardizirane terminske pogodbe za nakup kave. Kombinacija zelo verjetnih nakupov kave in standardizirane terminske pogodbe za nakup kave se lahko za namene obvladovanja tveganj obravnava kot 15-mesečna izpostavljenost valutnemu tveganju v fiksnem znesku ameriških dolarjev (tj. kot kateri koli odliv denarnih sredstev v fiksnem znesku ameriških dolarjev čez 15 mesecev);

▼**M53**

(b) podjetje lahko pred valutnim tveganjem za celotno obdobje trajanja zavaruje 10-letni dolg s fiksno obrestno mero, izražen v tuji valuti. Vendar potrebuje podjetje izpostavljenost s fiksno obrestno mero v njegovi funkcijski valuti samo za kratko obdobje (recimo dve leti), za preostalo obdobje do zapadlosti pa potrebuje izpostavljenost z variabilno obrestno mero v njegovi funkcijski valuti. Na koncu vsakega dvoletnega intervala (na podlagi dvoletnega obnavljanja dolga) podjetje fiksira obrestno izpostavljenost za naslednji dve leti (če je raven obrestne mere taka, da podjetje želi fiksirati obrestne mere). V taki situaciji lahko podjetje sklene 10-letno medvalutno zamenjavo obrestne mere iz fiksne v variabilno, s katero se dolg s stalno obrestno mero v tuji valuti zamenja za izpostavljenost z variabilno obrestno mero v funkcionalni valuti. To se prekriva z dvoletno zamenjavo obrestne mere, ki na podlagi funkcionalne valute zamenja dolg z variabilno obrestno mero v dolg s fiksno obrestno mero. V praksi se dolg s fiksno obrestno mero v tuji valuti in 10-letna medvalutna zamenjava obrestne mere iz fiksne v variabilno za namene obvladovanja tveganj skupaj obravnavata kot 10-letna izpostavljenost z dolgom z variabilno obrestno mero v funkcionalni valuti.

B6.3.4 Pri določanju pred tveganjem varovane postavke na podlagi skupne izpostavljenosti podjetje za namene ocenjevanja učinkovitosti varovanja in merjenja neučinkovitosti varovanja upošteva skupni učinek postavk, ki sestavljajo skupno izpostavljenost. Vendar se postavke, ki sestavljajo skupno izpostavljenost, še vedno obračunavajo ločeno. To na primer pomeni, da:

(a) se izvedeni finančni instrumenti, ki so del skupne izpostavljenosti, pripoznavajo kot ločena sredstva ali obveznosti, merjena po pošteni vrednosti; in

(b) če se med postavkami, ki sestavljajo skupno izpostavljenost, določi razmerje varovanja pred tveganjem, mora biti način, na katerega je izvedeni finančni instrument vključen kot del skupne izpostavljenosti, skladen z določitvijo tega izvedenega finančnega instrumenta kot instrumenta za varovanje pred tveganjem na ravni skupne izpostavljenosti. Na primer, če podjetje terminski element izvedenega finančnega instrumenta izključi iz določitve instrumenta za varovanje pred tveganjem v razmerju varovanja pred tveganjem med postavkami, ki sestavljajo skupno izpostavljenost, mora terminski element izključiti tudi, ko ta izvedeni finančni instrument vključi kot pred tveganjem varovano postavko v okviru skupne izpostavljenosti. V nasprotnem primeru mora skupna izpostavljenost vključevati celoten izvedeni finančni instrument ali njegov del.

B6.3.5 V 6.3.6. členu je navedeno, da je v konsolidiranih računovodskih izkazih valutno tveganje zelo verjetne napovedane transakcije med subjekti znotraj skupine lahko pred tveganjem varovana postavka v varovanju denarnega toka pred tveganjem, če je transakcija izražena v valuti, ki ni funkcijska valuta podjetja, ki sklepa transakcijo, in bo valutno tveganje vplivalo na konsolidirani poslovni izid. V ta namen je lahko podjetje obvladujoče podjetje, odvisno podjetje, pridruženo podjetje, skupni aranžma ali podružnica. Če valutno tveganje napovedane transakcije znotraj skupine ne vpliva na konsolidirani poslovni

▼M53

izid, transakcija znotraj skupine ne more biti pred tveganjem varovana postavka. Običajno so to izplačila licenčnin, obresti ali stroškov upravljanja med podjetji iz iste skupine, razen če gre za povezano zunanjo transakcijo. Če pa valutno tveganje napovedane transakcije znotraj skupine vpliva na konsolidirani poslovni izid, se transakcija znotraj skupine lahko obravnava kot pred tveganjem varovana postavka. Primer tega je napovedana prodaja ali nakup zalog med podjetji iz iste skupine, če se zaloge prodajo naprej stranki, ki je zunaj skupine. Podobno lahko na konsolidirani poslovni izid vpliva napovedana notranja prodaja naprav in opreme podjetja v skupini, ki jih je proizvedlo, podjetju v skupini, ki bo naprave in opremo uporabljalo pri svojem poslovanju. To bi se na primer lahko zgodilo, ker bo kupec amortiziral naprave in opremo in se na začetku pripoznani znesek za naprave in opremo lahko spremeni, če je napovedana transakcija znotraj skupine izražena v valuti, ki ni funkcijska valuta kupca.

B6.3.6 Če varovanje napovedane transakcije znotraj skupine pred tveganjem izpolnjuje pogoje za obračunavanje varovanja pred tveganjem, se vsi dobički ali izgube pripoznajo v drugem vseobsegajočem donosu in odštejejo od njega v skladu s 6.5.11. členom. Zadevno obdobje ali obdobja, ko valutno tveganje varovane transakcije vpliva na poslovni izid, je tisto oziroma tista, v katerih vpliva na konsolidirani poslovni izid.

Določitev pred tveganjem varovanih postavk

B6.3.7 Sestavina je pred tveganjem varovana postavka, ki je manjša od celotne postavke. Zato sestavina odraža samo nekatera tveganja postavke, katere del je, ali pa tveganja odraža samo do neke mere (na primer pri določanju dela postavke).

Sestavine tveganja

B6.3.8 Da se lahko določi kot pred tveganjem varovana postavka, mora biti sestavina tveganja ločeno opredeljiva sestavina finančne ali nefinančne postavke, spremembe denarnih tokov ali poštene vrednosti postavke, ki se lahko pripišejo spremembam sestavine tveganja, pa mora biti mogoče zanesljivo izmeriti.

B6.3.9 Pri ugotavljanju, katere sestavine tveganja so primerne za določitev kot pred tveganjem varovane postavke, podjetje oceni take sestavine tveganja v okviru specifične tržne strukture, na katero se tveganje oziroma tveganja nanašajo in v kateri poteka varovanje pred tveganjem. Taka ugotovitev zahteva oceno relevantnih dejstev in okoliščin, ki se razlikujejo glede na tveganje in glede na trg.

B6.3.10 Pri določanju sestavin tveganja kot pred tveganjem varovanih postavk podjetje upošteva, ali so sestavine tveganja izrecno določene v pogodbi (pogodbeno določene sestavine tveganja) ali so implicitne v pošteni vrednosti ali denarnih tokovih postavke, katere del so (nepogodbeno določene sestavine tveganja). Nepogodbeno določene sestavine tveganja se lahko nanašajo na postavke, ki niso pogodba (na primer napovedane transakcije) ali pogodbe, ki sestavine ne določajo izrecno (na primer trdna obveza, ki vključuje samo eno enotno ceno namesto formule za določanje cen, ki se navezuje na različne postavke, ki predstavljajo podlago). Na primer:

▼**M53**

(a) Podjetje A ima dolgoročno pogodbo za dobavo zemeljskega plina, katerega cena je določena s pogodbeno opredeljeno formulo, ki se navezuje na blago in druge dejavnike (na primer plinsko olje, kurilno olje in druge sestavine, kot so transportni stroški). Podjetje A v tej pogodbi pred tveganjem zavaruje sestavino plinskega olja z uporabo terminske pogodbe za nakup plinskega olja. Ker je sestavina plinskega olja določena v pogojih dobavne pogodbe, je to pogodbeno določena sestavina tveganja. Zato zaradi formule za določitev cene podjetje A sklene, da je izpostavljenost do cene plinskega olja mogoče ločeno določiti, tj. razločevati. Hkrati obstaja trg za terminske pogodbe za plinsko olje. Zato podjetje A sklene, da je izpostavljenost do cene plinskega olja mogoče zanesljivo meriti. Posledično je izpostavljenost do cene plina v dobavni pogodbi sestavina tveganja, ki se lahko določi kot pred tveganjem varovana postavka.

(b) Podjetje B varuje pred tveganjem prihodnje nakupe kave na podlagi napovedi glede proizvodnje. Varovanje pred tveganjem se začne do 15 mesecev pred dostavo za del predvidene količine nakupa. Podjetje B sčasoma (ko se približuje datum dobave) povečuje količino, ki se varuje pred tveganjem. Podjetje B uporablja dve različni vrsti pogodb za obvladovanje cenovnega tveganja pri kavi:

(i) terminske pogodbe za kavo, s katerimi se trguje na borzi, in

(ii) pogodbe za dobavo kave Arabica iz Kolumbije, ki se dostavi na točno določeno proizvodno mesto. V teh pogodbah se cena tone kave določi na podlagi terminskih pogodb za kavo, s katerimi se trguje na borzi, ki se jim prištejeta fiksna razlika v ceni in spremenljivi strošek logističnih storitev, z uporabo formule za določanje cen. Pogodba o dobavi kave je še neizpolnjena pogodba, v skladu s katero podjetje B opravi dejanski prevzem blaga.

Za dobave, ki se nanašajo na tekočo letino, sklepanje pogodb za dobavo kave podjetju B omogoča, da zagotovi fiksno razliko v ceni med dejansko kakovostjo kave, ki jo kupi (kava Arabica iz Kolumbije), in referenčno kakovostjo, ki je podlaga za terminske pogodbe, s katerimi se trguje na borzi. Vendar za dobave, ki se nanašajo na prihodnjo letino, pogodbe za dobavo kave še niso na voljo, zato ni mogoče fiksirati razlike v ceni. Podjetje B uporablja terminske pogodbe za kavo, s katerimi s trguje na borzi, da pred tveganjem zavaruje sestavino referenčne kakovosti svojega cenovnega tveganja pri kavi za dobave, ki se nanašajo na tekočo ter prihodnjo letino. Podjetje B ugotovi, da je izpostavljeno trem različnim tveganjem: cenovnemu tveganju pri kavi, ki odraža referenčno kakovost, cenovnemu tveganju pri kavi, ki odraža razliko (razmik) med ceno za referenčno kakovost kave in ceno

▼M53

za točno določeno kavo Arabica iz Kolumbije, ki jo dejansko prejme, in spremenljivim stroškom logistike. Za dobave, povezane s tekočo letino, je, potem ko podjetje B sklene pogodbo o dobavi kave, cenovno tveganje kave, ki odraža referenčno kakovost, pogodbeno določena sestavina tveganja, ker formula za določanje cen vključuje indeksacijo na ceno terminskih pogodb za kavo, s katerimi se trguje na borzi. Podjetje B sklene, da je to sestavino tveganja mogoče razločevati in zanesljivo meriti. Za dobave, povezane z naslednjo letino, podjetje B še ni sklenilo nobenih pogodb o dobavi kave (tj. te dobave so napovedane transakcije). Zato je cenovno tveganje pri kavi, ki odraža referenčno kakovost, nepogodbeno določena sestavina tveganja. Podjetje B pri analizi tržne strukture upošteva, kakšno ceno imajo končne dobave kave, ki jo prejme. Tako podjetje B na podlagi te analize tržne strukture sklene, da napovedane transakcije vključujejo tudi cenovno tveganje pri kavi, ki odraža referenčno kakovost, kot sestavino tveganja, ki jo je mogoče razločevati in zanesljivo meriti, tudi če ni pogodbeno določena. Zato lahko podjetje B določi razmerja varovanja pred tveganjem na podlagi sestavin tveganja (za cenovno tveganje pri kavi, ki odraža referenčno kakovost) za pogodbe o dobavi kave kot tudi za napovedane transakcije.

(c) Podjetje C varuje pred tveganjem prihodnje nakupe reaktivnega goriva na podlagi napovedi glede porabe do 24 mesecev pred dobavo in sčasoma povečuje količino, ki jo varuje pred tveganjem. Podjetje C se pred to izpostavljenostjo varuje z različnimi vrstami pogodb, odvisno od obdobja, ki ga zajema varovanje, kar vpliva na tržno likvidnost izvedenih finančnih instrumentov. Za daljša obdobja (12–24 mesecev) podjetje C uporablja pogodbe za surovo nafto, ker imajo samo te zadostno tržno likvidnost. Za obdobja med 6 in 12 mesecev podjetje C uporablja izvedene finančne instrumente na plinsko olje, ker so dovolj likvidni. Za obdobja do šest mesecev podjetje C uporablja pogodbe za reaktivno gorivo. Podjetje C pri analizi tržne strukture za nafto in naftne produkte ter oceni relevantnih dejstev in okoliščin upošteva naslednje:

(i) podjetje C posluje na zemljepisnem območju, na katerem je nafta brent referenčna surova nafta. Surova nafta je referenčna surovina, ki vpliva na ceno različnih rafiniranih naftnih produktov kot njihov najosnovnejši vložek. Plinsko olje je referenčni produkt za rafinirane naftne produkte, ki se uporablja kot cenovna referenca za naftne destilate bolj na splošno. To se odraža tudi v vrstah izvedenih finančnih instrumentov za trg surove nafte in trg rafiniranih naftnih produktov okolja, v katerem posluje podjetje C, kot so:

— terminska pogodba za referenčno surovo nafto, ki je surova nafta brent;

— terminska pogodba za referenčno plinsko olje, ki se uporablja kot cenovna referenca za destilate – na primer, izvedeni finančni instrumenti na razmik za reaktivno gorivo zajemajo razliko v ceni med reaktivnim gorivom in navedenim referenčnim plinskim oljem; in

▼M53

— izvedeni finančni instrument na razmik zaradi rafiniranja (*crack spread*) za plinsko olje (tj. izvedeni finančni instrument na razliko v ceni med surovo nafto in plinskim oljem – maržo za rafiniranje), ki je indeksiran na surovo nafto brent;

(ii) določanje cene rafiniranih naftnih produktov ni odvisno od tega, katero surovo nafto predeluje katera konkretna rafinerija, ker so ti rafinirani naftni produkti (kot sta plinsko olje in reaktivno gorivo) standardizirani produkti.

Zato podjetje C sklene, da cenovno tveganje pri nakupih reaktivnega goriva vključuje sestavino cenovnega tveganja pri surovi nafti, ki temelji na surovi nafti brent, in sestavino cenovnega tveganja pri plinskem olju, čeprav surova nafta in plinsko olje nista določena v nobenem pogodbenem sporazumu. Podjetje C sklene, da je ti dve sestavini tveganja mogoče razločevati in zanesljivo meriti, čeprav nista pogodbeno določeni. Zato lahko podjetje C za predvidene nakupe reaktivnega goriva določi razmerja varovanja pred tveganjem na podlagi sestavin tveganja (za surovo nafto ali plinsko olje). Ta analiza pomeni tudi, da če je podjetje C na primer uporabilo izvedene finančne instrumente na surovo nafto na podlagi surove nafte West Texas Intermediate (WTI), bi spremembe razlike v ceni med surovo nafto brent in surovo nafto WTI povzročile neučinkovito varovanje pred tveganjem.

(d) Podjetje D ima v posesti dolžniški instrument s fiksno obrestno mero. Ta instrument se izda v okolju s trgom, na katerem se primerja veliko število podobnih dolžniških instrumentov glede na njihov razmik od referenčne obrestne mere (na primer LIBOR), instrumenti z variabilno obrestno mero v tem okolju pa so običajno indeksirani na navedeno referenčno mero. Za potrebe obvladovanja obrestnega tveganja se pogosto uporabljajo zamenjave obrestnih mer na podlagi navedene referenčne mere, ne glede na razmik dolžniških instrumentov od navedene referenčne mere. Cena dolžniških instrumentov s fiksno obrestno mero niha in je neposredno odvisna od sprememb referenčne mere, ko do teh prihaja. Podjetje D sklene, da je referenčna obrestna mera sestavina, ki jo je mogoče razločevati in zanesljivo meriti. Zato lahko podjetje D za dolžniški instrument s fiksno obrestno mero določi razmerje varovanja pred tveganjem na podlagi sestavine tveganja za tveganje referenčne obrestne mere.

B6.3.11 Kadar se sestavina tveganja določi kot pred tveganjem varovana postavka, se za to sestavino tveganja uporabljajo zahteve glede obračunavanja varovanja pred tveganjem na enak način, kot se uporabljajo za druge pred tveganjem varovane postavke, ki niso sestavine tveganja. Na primer, uporabljajo se merila glede ustreznosti, vključno s tem, da mora razmerje varovanja pred tveganjem izpolnjevati zahteve glede učinkovitosti varovanja, vse neučinkovitosti pri varovanju pred tveganjem pa se morajo meriti in pripoznati.

▼**M53**

B6.3.12 Podjetje lahko določi tudi samo spremembe denarnih tokov ali poštene vrednosti pred tveganjem varovane postavke nad ali pod določeno ceno ali drugo spremenljivko (enostransko tveganje). Notranja vrednost kupljene opcije kot instrumenta za varovanje pred tveganjem (ob predpostavki, da zanjo veljajo enaki osnovni pogoji kot za tveganje, ki je bilo določeno) odraža enostransko tveganje v pred tveganjem varovani postavki, vendar pa to ne velja tudi za njeno časovno vrednost. Podjetje lahko tako na primer določi spremenljivost prihodnjih gibanj denarnih tokov, ki so posledica povišanja cene napovedanega nakupa blaga. V tem primeru podjetje označi samo izgube denarnih tokov, ki so posledica povišanja cene nad določeno ravnjo. Tveganje, pred katerim je postavka varovana, ne vključuje časovne vrednosti kupljene opcije, saj časovna vrednost ni sestavina napovedane transakcije, ki vpliva na poslovni izid.

B6.3.13 Obstaja ovrgljiva predpostavka, da inflacijskega tveganja, ki ni pogodbeno določeno, ni mogoče razločevati in zanesljivo meriti ter se zato ne more določiti kot sestavina tveganja finančnega instrumenta. Vendar je v omejenih primerih možno opredeliti sestavino tveganja za inflacijsko tveganje, ki jo je mogoče razločevati in zanesljivo meriti zaradi specifičnih okoliščin inflacijskega okolja in zadevnega dolžniškega trga.

B6.3.14 Na primer, podjetje izda dolg v okolju, v katerem so na inflacijo vezane obveznice prisotne v taki količini in imajo tako časovno strukturo obrestnih mer, da obstaja dovolj likviden trg, ki omogoča izračun časovne strukture realnih obrestnih mer za brezkuponske obveznice. To pomeni, da je za zadevno valuto inflacija relevanten dejavnik, ki se ga na dolžniških trgih obravnava ločeno. V takih okoliščinah bi se lahko sestavina inflacijskega tveganja določila z diskontiranjem denarnih tokov pred tveganjem varovanega dolžniškega instrumenta z uporabo časovne strukture realnih obrestnih mer za brezkuponske obveznice (tj. na podoben način, kot se lahko določi sestavina netvegane (nominalne) obrestne mere). Nasprotno sestavine inflacijskega tveganja v številnih primerih ni mogoče razločevati in zanesljivo meriti. Na primer, podjetje izda samo dolg z nominalno obrestno mero v okolju, v katerem trg za na inflacijo vezane obveznice ni dovolj likviden, da bi omogočal izračun časovne strukture realnih obrestnih mer za brezkuponske obveznice. V tem primeru analiza tržne strukture ter dejstev in okoliščin ne podpira zaključka podjetja, da je inflacija relevanten dejavnik, ki se ga na dolžniških trgih obravnava ločeno. Zato podjetje ne more ovreči ovrgljive predpostavke, da inflacijskega tveganja, ki ni pogodbeno določeno, ni mogoče razločevati in zanesljivo meriti. Posledično sestavina inflacijskega tveganja ne bi bila primerna za določitev kot pred tveganjem varovana postavka. To velja ne glede na to, ali je podjetje dejansko sklenilo kakršen koli instrument za varovanje pred inflacijskim tveganjem. Podjetje zlasti ne sme dolgu z nominalno obrestno mero preprosto pripisati pogojev dejanskega instrumenta za varovanje pred inflacijskim tveganjem.

B6.3.15 Pogodbeno določeno sestavino inflacijskega tveganja v denarnih tokovih pripoznane obveznice, vezane na inflacijo (ob predpostavki, da ni zahteve po ločenem obračunavanju vgrajenih izvedenih finančnih instrumentov), je mogoče razločevati in zanesljivo meriti, dokler sestavina inflacijskega tveganja ne vpliva na druge denarne tokove instrumenta.

▼**M53**

Sestavine nominalnega zneska

B6.3.16 Obstajata dve vrsti sestavin nominalnih zneskov, ki se lahko določita kot pred tveganjem varovana postavka v razmerju varovanja pred tveganjem: sestavina, ki je del celotne postavke, ali plastna sestavina. Vrsta sestavine spremeni računovodski rezultat. Podjetje določi sestavino za namene obračunavanja skladno s svojim ciljem glede obvladovanja tveganj.

B6.3.17 Primer sestavine, ki je del celotne postavke, je 50 odstotkov pogodbenih denarnih tokov posojila.

B6.3.18 Plastna sestavina, se lahko določi na podlagi opredeljene, vendar odprte populacije ali opredeljenega nominalnega zneska. Primeri vključujejo:

(a) del zneska denarnega posla, na primer naslednji denarni tokovi v višini 10 TDE iz naslova prodaje, izražene v tuji valuti, po prvih 20 TDE v marcu 201X ([1]);

(b) del fizične količine, na primer spodnje plasti zemeljskega plina, shranjenega na lokaciji XYZ, ki obsega 5 milijonov kubičnih metrov;

(c) del fizične ali druge količine, ki je predmet posla, na primer, prvih 100 sodčkov nafte, kupljene junija 201X, ali prvih 100 MWh električne energije, prodane junija 201X; ali

(d) plast iz nominalnega zneska pred tveganjem varovane postavke, na primer zadnjih 80 milijonov DE trdne obveze v višini 100 milijonov DE, spodnja plast v višini 20 milijonov DE pri obveznici s fiksnim donosom v vrednosti 100 milijonov DE ali zgornja plast v višini 30 milijonov DE dolga s fiksno obrestno mero v vrednosti 100 milijonov DE, ki se lahko predčasno odplača po pošteni vrednosti (opredeljeni nominalni znesek je 100 milijonov DE).

B6.3.19 Če je plastna sestavina določena v varovanju poštene vrednosti pred tveganjem, jo mora podjetje opredeliti iz določenega nominalnega zneska. Da izpolnjuje zahteve glede ustreznih varovanj poštene vrednosti pred tveganjem, mora podjetje ponovno izmeriti pred tveganjem varovano postavko, da preveri, ali je prišlo do sprememb poštene vrednosti (tj. ponovno izmeriti postavko, da ugotovi spremembe poštene vrednosti, ki se lahko pripišejo tveganju, pred katerim se varuje). Prilagoditev za varovanje poštene vrednosti pred tveganjem mora biti pripoznana v poslovnem izidu najkasneje takrat, ko se odpravi pripoznanje za postavko. Zato je treba spremljati postavko, na katero se nanaša prilagoditev za varovanje poštene vrednosti pred tveganjem. Za plastno sestavino v varovanju poštene vrednosti pred tveganjem to od podjetja zahteva, da spremlja nominalni znesek, iz katerega se opredeli. Na primer, v B6.3.18.(d) členu se mora spremljati skupni določeni nominalni znesek v višini 100 milijonov DE, da se lahko spremlja spodnja plast 20 milijonov DE ali zgornja plast 30 milijonov DE.

B6.3.20 Plastna sestavina, ki vključuje opcijo predčasnega odplačila, ne izpolnjuje pogojev za določitev kot pred tveganjem varovana postavka v varovanju poštene vrednosti pred tveganjem, če na pošteno vrednost opcije predčasnega odplačila vplivajo spremembe tveganja, pred katerim se varuje, razen če določena plast vključuje učinke povezane opcije predčasnega odplačila, ko se ugotavlja sprememba poštene vrednosti pred tveganjem varovane postavke.

([1]) V tem standardu so denarni zneski izraženi v „denarnih enotah“ (DE) in „tujih denarnih enotah“ (TDE).

▼**M53**

Razmerje med sestavinami in vsemi denarnimi tokovi postavke

B6.3.21 Če je sestavina denarnih tokov finančne ali nefinančne postavke določena kot pred tveganjem varovana postavka, mora biti taka sestavina manjša ali enaka kot vsi denarni tokovi celotne postavke. Vendar se lahko vsi denarni tokovi celotne postavke določijo kot pred tveganjem varovana postavka in varujejo samo pred enim točno določenim tveganjem (na primer, samo za tiste spremembe, ki se lahko pripišejo spremembam LIBOR ali referenčne cene blaga).

B6.3.22 Na primer, v primeru finančne obveznosti, katere efektivna obrestna mera je nižja od LIBOR, podjetje ne more določiti:

(a) sestavine obveznosti, ki je enaka obrestim po LIBOR (skupaj z zneskom glavnice v primeru varovanja poštene vrednosti pred tveganjem), in

(b) negativne preostale sestavine.

B6.3.23 Vendar lahko podjetje v primeru finančne obveznosti s fiksno obrestno mero, katere efektivna obrestna mera je (na primer) 100 bazičnih točk nižja od LIBOR, kot pred tveganjem varovano postavko določi spremembo vrednosti celotne obveznosti (tj. glavnice skupaj z obrestmi po LIBOR minus 100 bazičnih točk), ki se lahko pripiše spremembam LIBOR. Če je finančni instrument s fiksno obrestno mero zavarovan pred tveganjem nekaj časa po njegovi izdaji in so se medtem obrestne mere spremenile, lahko podjetje določi sestavino tveganja v isti višini kot je referenčna obrestna mera, ki je višja od pogodbene obrestne mere, ki se plačuje na postavko. Podjetje lahko to stori, če je referenčna obrestna mera nižja od efektivne obrestne mere, izračunane ob predpostavki, da je podjetje kupilo instrument na dan, ko je prvič določilo pred tveganjem varovano postavko. Predpostavimo na primer, da podjetje pridobi finančno sredstvo s fiksno obrestno mero v vrednosti 100 DE, ki ima efektivno obrestno mero 6 odstotkov, ko znaša LIBOR 4 odstotke. To sredstvo začne varovati pred tveganjem nekaj časa pozneje, ko se LIBOR poviša na 8 odstotkov in poštena vrednost sredstva zmanjša na 90 DE. Podjetje izračuna, da bi dejanski donos sredstva na podlagi njegove takratne poštene vrednosti 90 DE znašal 9,5 %, če bi ga kupilo na dan, ko je prvič določilo povezano tveganje obrestne mere LIBOR kot pred tveganjem varovano postavko. Ker je LIBOR nižji kot ta dejanski donos, lahko podjetje kot pred tveganjem varovano postavko določi sestavino LIBOR v višini 8 odstotkov, ki jo delno sestavljajo pogodbeni obrestni denarni tokovi in delno razlika med trenutno pošteno vrednostjo (tj. 90 DE) in zneskom, ki ga je treba odplačati ob zapadlosti (tj. 100 DE).

B6.3.24 Če finančna obveznost z variabilno obrestno mero prinaša obresti v višini (na primer) trimesečnega LIBOR, zmanjšanega za 20 bazičnih točk (z obrestnim dnom pri nič bazičnih točkah), lahko podjetje kot pred tveganjem varovano postavko določi spremembo denarnih tokov

▼M53

celotne obveznosti (tj. trimesečnega LIBOR, zmanjšanega za 20 bazičnih točk, vključno z dnom), ki se lahko pripiše spremembam LIBOR. Zato ima pred tveganjem varovana postavka, dokler krivulja prihodnjih vrednosti trimesečnega LIBOR v preostalem obdobju trajanja obveznosti ne pade pod 20 bazičnih točk, enako spremenljivost denarnih tokov kot obveznost, ki prinaša obresti v višini trimesečnega LIBOR brez obrestnega razmika ali s pozitivnim obrestnim razmikom. Če pa krivulja prihodnjih vrednosti trimesečnega LIBOR v preostalem obdobju trajanja obveznosti (ali njenega dela) pade pod 20 bazičnih točk, ima pred tveganjem varovana postavka manjšo spremenljivost denarnih tokov kot obveznost, ki prinaša obresti v višini trimesečnega LIBOR brez obrestnega razmika ali s pozitivnim obrestnim razmikom.

B6.3.25 Podoben primer nefinančne postavke je specifična vrsta surove nafte iz točno določenega naftnega polja, katere cena se določa na podlagi ustrezne referenčne surove nafte. Če podjetje proda to surovo nafto na podlagi pogodbe, v kateri se uporablja pogodbeno določena cenovna formula, ki določi ceno na sodček kot ceno referenčne surove nafte, ki se ji odšteje 10 DE, pri čemer je najnižja dovoljena cena 15 DE, lahko podjetje kot pred tveganjem varovano postavko določi celotno spremenljivost denarnih tokov po prodajni pogodbi, ki se lahko pripiše spremembi cene referenčne surove nafte. Vendar podjetje kot pred tveganjem varovane postavke ne more določiti sestavine, ki je enaka celotni spremembi cene referenčne surove nafte. Zato ima pred tveganjem varovana postavka, dokler cena v prihodnje (za vsako dobavo) ne pade pod 25 DE, enako spremenljivost denarnih tokov kot prodaja surove nafte po ceni referenčne surove nafte (ali s pozitivnim razmikom). Če pa v prihodnje cena za katero koli dobavo pade pod 25 DE, ima pred tveganjem varovana postavka manjšo spremenljivost denarnih tokov kot prodaja surove nafte po ceni referenčne surove nafte (ali s pozitivnim razmikom).

Merila ustreznosti za obračunavanje varovanja pred tveganjem (oddelek 6.4)

Učinkovitost varovanja pred tveganjem

B6.4.1 Učinkovitost varovanja pred tveganjem je obseg, v katerem spremembe poštene vrednosti ali denarnih tokov instrumenta za varovanje pred tveganjem izravnajo spremembe poštene vrednosti ali denarnih tokov pred tveganjem varovane postavke (na primer, če je pred tveganjem varovana postavka sestavina tveganja, je zadevna spremembe poštene vrednosti ali denarnih tokov postavke tista, ki se lahko pripiše tveganju, pred katerim se varuje). Neučinkovitost varovanja pred tveganjem je obseg, v katerem so spremembe poštene vrednosti ali denarnih tokov instrumenta za varovanje pred tveganjem večje ali manjše od sprememb pred tveganjem varovane postavke.

B6.4.2 Podjetje pri določitvi razmerja varovanja pred tveganjem in tudi tekoče analizira vire neučinkovitosti varovanja pred tveganjem, za katere se pričakuje, da bodo vplivali na razmerje varovanja pred tveganjem med njegovim trajanjem. Ta analiza (vključno z vsemi dopolnitvami v skladu z B6.5.21. členom, ki izhajajo iz rebalansa razmerja varovanja pred tveganjem) je podlaga za oceno podjetja, ali so izpolnjene zahteve glede učinkovitosti varovanja pred tveganjem.

B6.4.3 Da bi se preprečili dvomi, se morajo učinki nadomestitve prvotne nasprotne stranke s klirinško nasprotno stranko ter s tem povezane spremembe, kot so opisane v 6.5.6. členu, odražati pri merjenju instrumenta za varovanje pred tveganjem in zato tudi pri oceni in merjenju učinkovitosti varovanja pred tveganjem.

▼M53

Ekonomsko razmerje med pred tveganjem varovano postavko in instrumentom za varovanje pred tveganjem

B6.4.4 Zahteva, da mora obstajati ekonomsko razmerje, pomeni, da imata instrument za varovanje pred tveganjem in pred tveganjem varovana postavka vrednosti, ki se zaradi istega tveganja, tj. tveganja, pred katerim se varuje, načeloma gibata v nasprotni smeri. Zato mora obstajati pričakovanje, da se bosta vrednost instrumenta za varovanje pred tveganjem in vrednost pred tveganjem varovane postavke sistematično spreminjali v odziv na spremembe iste podlage ali podlag, ki so ekonomsko povezane tako, da se podobno odzivajo na tveganje, pred katerim se varuje (na primer surova nafta brent in surova nafta WTI).

B6.4.5 Če podlage niso iste, vendar so ekonomsko povezane, lahko pride do situacij, v katerih se vrednosti instrumenta za varovanje pred tveganjem in pred tveganjem varovane postavke gibata v isto smer, na primer zato, ker se cenovna razlika med podlagama spremeni, vendar se sami podlagi ne spremenita bistveno. To je še vedno skladno z ekonomskim razmerjem med instrumentom za varovanje pred tveganjem in pred tveganjem varovano postavko, če naj bi se vrednosti instrumenta za varovanje pred tveganjem in pred tveganjem varovane postavke še vedno gibali v nasprotnih smereh, ko pride do sprememb v podlagah.

B6.4.6 Ocena, ali obstaja ekonomsko razmerje, vključuje analizo možnega obnašanja razmerja varovanja pred tveganjem med njegovim trajanjem, da se ugotovi, ali se lahko pričakuje, da bo izpolnilo cilj glede obvladovanja tveganj. Obstoj statistične korelacije med dvema spremenljivkama sam po sebi še ne podpira utemeljenega zaključka o obstoju ekonomskega razmerja.

Učinek kreditnega tveganja

B6.4.7 Ker model obračunavanja varovanja pred tveganjem temelji na splošnem konceptu izravnave med dobički in izgubami instrumenta za varovanje pred tveganjem in pred tveganjem varovane postavke, se učinkovitost varovanja pred tveganjem ne ugotavlja samo na podlagi ekonomskega razmerja med navedenima postavkama (tj. sprememb podlag, na katerih temeljita), ampak tudi na podlagi učinka kreditnega tveganja na vrednost tako instrumenta za varovanje pred tveganjem kot pred tveganjem varovane postavke. Učinek kreditnega tveganja pomeni, da lahko kljub ekonomskemu razmerju med instrumentom za varovanje pred tveganjem in pred tveganjem varovano postavko raven izravnave postane nepredvidljiva. Do tega lahko pride zaradi spremembe kreditnega tveganja pri instrumentu za varovanje pred tveganjem ali pri pred tveganjem varovani postavki, ki je tako velika, da ima kreditno tveganje prevladujoč vpliv na spremembe vrednosti, ki izhajajo iz ekonomskega razmerja (tj. na učinek sprememb v podlagah). Sprememba kreditnega tveganja je tako velika, da privede do prevladujočega vpliva, kadar bi privedla do izgube (ali dobička) iz naslova kreditnega tveganja, ki bi izkrivila učinek sprememb v podlagah na vrednost instrumenta za varovanje pred tveganjem ali pred tveganjem varovane postavke, tudi če bi bile te spremembe znatne. Nasprotno v primerih, ko je v določenem obdobju malo sprememb v podlagah, dejstvo, da lahko tudi majhne spremembe vrednosti instrumenta za varovanje pred tveganjem ali pred tveganjem varovane postavke, ki so povezane s kreditnim tveganjem, vplivajo na vrednost bolj kot podlage, ne ustvarja prevladujočega vpliva.

▼M53

B6.4.8 Primer kreditnega tveganja, ki ima prevladujoč vpliv v razmerju varovanja pred tveganjem, je, kadar podjetje zavaruje izpostavljenost pred tveganjem spremembe cene blaga in pri tem uporabi izvedeni finančni instrument brez zavarovanja s premoženjem. Če je nasprotna stranka v tem izvedenem finančnem instrumentu deležna močnega poslabšanja kreditne bonitete, lahko učinek sprememb kreditne bonitete nasprotne stranke prevlada nad učinkom sprememb cene blaga na pošteno vrednost instrumenta za varovanje pred tveganjem, medtem ko so spremembe vrednosti pred tveganjem varovane postavke večinoma odvisne od sprememb cene blaga.

Količnik varovanja pred tveganjem

B6.4.9 V skladu z zahtevami glede učinkovitosti varovanja pred tveganjem mora biti količnik varovanja pred tveganjem v razmerju varovanja pred tveganjem enak tistemu, ki izhaja iz obsega pred tveganjem varovane postavke, ki ga podjetje dejansko varuje, in obsega instrumenta za varovanje pred tveganjem, ki ga podjetje dejansko uporablja za varovanje navedenega obsega pred tveganjem varovane postavke. Zato mora podjetje, če pred tveganjem zavaruje manj kot 100 odstotkov izpostavljenosti pri postavki, na primer 85 odstotkov, določiti razmerje varovanja pred tveganjem z uporabo količnika varovanja pred tveganjem, ki je enak tistemu, ki izhaja iz 85 odstotkov izpostavljenosti in obsega instrumenta za varovanje pred tveganjem, ki ga podjetje dejansko uporablja za varovanje navedenih 85 odstotkov izpostavljenosti. Podobno mora podjetje, če na primer zavaruje izpostavljenost na podlagi nominalnega zneska v višini 40 enot finančnega instrumenta, določiti razmerje varovanja pred tveganjem z uporabo količnika varovanja pred tveganjem, ki je enak tistemu, ki izhaja iz 40 enot (tj. podjetje ne sme uporabiti količnika varovanja pred tveganjem, ki temelji na večjem številu enot, ki jih morda skupno poseduje, ali manjšem številu enot) in obsega pred tveganjem varovane postavke, ki ga dejansko varuje s temi 40 enotami.

B6.4.10 Vendar določitev razmerja varovanja pred tveganjem z uporabo enakega količnika varovanja pred tveganjem, kot je količnik, ki izhaja iz obsega pred tveganjem varovane postavke in instrumenta za varovanje pred tveganjem, ki ga podjetje dejansko uporablja, ne sme odražati neravnotežja med utežmi pred tveganjem varovane postavke in instrumenta za varovanje pred tveganjem, ki bi posledično privedlo do neučinkovitosti varovanja (ne glede na to, ali je pripoznano ali ne), kar bi povzročilo računovodski rezultat, ki ne bi bil skladen z namenom obračunavanja varovanja pred tveganjem. Zato mora podjetje za namene določitve razmerja varovanja pred tveganjem prilagoditi količnik varovanja pred tveganjem, ki izhaja iz obsega pred tveganjem varovane postavke in instrumenta za varovanje pred tveganjem, ki ga podjetje dejansko uporablja, če je to potrebno, da se prepreči tako neravnotežje.

B6.4.11 Primera ustreznih dejavnikov, ki jih je treba upoštevati pri oceni, ali je računovodski rezultat neskladen z namenom obračunavanja varovanja pred tveganjem, sta:

(a) ali je bil zagotovljen nameravani količnik varovanja pred tveganjem, da se prepreči pripoznanje neučinkovitosti varovanja za varovanja denarnih tokov pred tveganjem ali da se dosežejo prilagoditve varovanja poštene vrednosti pred tveganjem za več pred tveganjem varovanih postavk s ciljem večje uporabe obračunavanja po pošteni vrednosti, vendar brez izravnave sprememb poštene vrednosti instrumenta za varovanje pred tveganjem; in

▼M53

(b) ali obstaja poslovni razlog za določene uteži pred tveganjem varovane postavke in instrumenta za varovanje pred tveganjem, tudi če to privede do neučinkovitosti varovanja pred tveganjem. Na primer, podjetje sklene in kot varovanje določi obseg instrumenta za varovanje pred tveganjem, ki ni obseg, za katerega je ugotovilo, da je najboljše varovanje pred tveganjem varovane postavke, ker mu standardni obseg instrumentov za varovanje pred tveganjem ne omogoča sklenitve točno takega obsega instrumenta za varovanje pred tveganjem („problem velikosti partije“). Primer je podjetje, ki pred tveganjem zavaruje 100 ton nakupov kave s standardnimi terminskimi pogodbami za kavo s pogodbeno vrednostjo 37 500 funtov. Podjetje bi lahko uporabilo samo pet ali šest pogodb (enakovrednih 85,0 oziroma 102,1 tone), da zavaruje količino nakupa v višini 100 ton. V takem primeru podjetje določi razmerje varovanja pred tveganjem z uporabo količnika varovanja pred tveganjem, ki izhaja iz števila terminskih pogodb za kavo, ki jih dejansko uporablja, ker neučinkovitost varovanja zaradi neujemanja uteži pred tveganjem varovane postavke in instrumenta za varovanje pred tveganjem ne bi privedla do računovodskega rezultata, ki bi bil neskladen z namenom obračunavanja varovanja pred tveganjem.

Pogostost ocenjevanja, ali so izpolnjene zahteve glede učinkovitosti varovanja pred tveganjem

B6.4.12 Podjetje mora na začetku razmerja varovanja pred tveganjem in nato redno ocenjevati, ali razmerje varovanja pred tveganjem izpolnjuje zahteve glede učinkovitosti varovanja pred tveganjem. Podjetje mora izvesti redno oceno vsaj na vsak datum poročanja ali ob večji spremembi okoliščin, ki vplivajo na zahteve glede učinkovitosti varovanja pred tveganjem, odvisno od tega, kaj nastopi prej. Ocena se nanaša na pričakovanja glede učinkovitosti varovanja pred tveganjem in je zato usmerjena samo v prihodnost.

Metode za ocenjevanje, ali so izpolnjene zahteve glede učinkovitosti varovanja pred tveganjem

B6.4.13 Ta standard ne določa metode za ocenjevanje, ali razmerje varovanja pred tveganjem izpolnjuje zahteve glede učinkovitosti varovanja pred tveganjem. Vendar mora podjetje uporabljati metodo, ki zajema relevantne značilnosti razmerja varovanja pred tveganjem, vključno z viri neučinkovitosti varovanja pred tveganjem. Glede na te dejavnike je lahko metoda kvalitativna ali kvantitativna ocena.

B6.4.14 Na primer, kadar se ključni pogoji (kot so nominalni znesek, zapadlost in podlaga) instrumenta za varovanje pred tveganjem in pred tveganjem varovane postavke ujemajo ali so si zelo podobni, lahko podjetje na podlagi kvalitativne ocene teh ključnih pogojev sklene, da imata instrument za varovanje pred tveganjem in pred tveganjem varovana postavka vrednosti, ki se bodo na splošno gibale v nasprotno smer zaradi istega tveganja, in da zato obstaja ekonomsko razmerje med pred tveganjem varovano postavko in instrumentom za varovanje pred tveganjem (glej B6.4.4.–B6.4.6. člen).

B6.4.15 Dejstvo, da bi izvedeni finančni instrument v primeru izvršitve privedel do dobička ali izgube na dan, ko se določi kot instrument za varovanje pred tveganjem, samo po sebi še ne pomeni, da kvalitativna ocena ni primerna. Od okoliščin je odvisno, ali bi bila lahko neučinkovitost varovanja pred tveganjem, ki bi bila posledica zgornjega dejstva, tako velika, da kvalitativna ocena tega ne bi mogla ustrezno zajeti.

▼M53

B6.4.16 Nasprotno, če ključni pogoji instrumenta za varovanje pred tveganjem in pred tveganjem varovane postavke niso zelo podobni, je negotovost glede obsega izravnave večja. Zato je težje napovedati učinkovitost varovanja pred tveganjem med trajanjem razmerja varovanja pred tveganjem. V taki situaciji lahko podjetje morda samo na podlagi kvantitativne ocene sklene, da med pred tveganjem varovano postavko in instrumentom za varovanje pred tveganjem obstaja ekonomsko razmerje (glej B6.4.4.–B6.4.6. člen). V nekaterih situacijah je morda kvantitativna ocena potrebna tudi za oceno, ali količnik varovanja pred tveganjem, ki se uporablja za določitev razmerja varovanja pred tveganjem, izpolnjuje zahteve glede učinkovitosti varovanja pred tveganjem (glej B6.4.9.–B6.4.11. člen). Podjetje lahko za navedena namena uporablja isto ali različne metode.

B6.4.17 Če pride do sprememb okoliščin, ki vplivajo na učinkovitost varovanja pred tveganjem, bo podjetje morda moralo spremeniti metodo za ocenjevanje, ali razmerje varovanja pred tveganjem izpolnjuje zahteve glede učinkovitosti varovanja pred tveganjem, da bo zagotovilo, da so relevantne značilnosti razmerja varovanja pred tveganjem, vključno z viri neučinkovitosti varovanja, še vedno zajete.

B6.4.18 Obvladovanje tveganja v podjetju je glavni vir informacij za oceno, ali razmerje varovanja pred tveganjem izpolnjuje zahteve glede učinkovitosti varovanja. To pomeni, da se lahko informacije (ali analiza) o obvladovanju tveganj, ki se uporabljajo za namene odločanja, uporabijo kot podlaga za oceno, ali razmerje varovanja pred tveganjem izpolnjuje zahteve glede učinkovitosti varovanja.

B6.4.19 Dokumentacija podjetja o razmerju varovanja pred tveganjem vključuje način, na katerega bo ocenilo izpolnjevanje zahtev glede učinkovitosti varovanja, vključno z uporabljeno metodo ali metodami. Dokumentacija o razmerju varovanja pred tveganjem se mora dopolniti v primeru morebitnih sprememb metod (glej B6.4.17. člen).

Obračunavanje razmerij varovanja pred tveganjem, ki izpolnjujejo pogoje (oddelek 6.5)

B6.5.1 Varovanje poštene vrednosti pred tveganjem je na primer varovanje pred tveganjem, da se zaradi sprememb obrestnih mer spremeni poštena vrednost dolžniškega instrumenta s fiksno obrestno mero. Za takšno varovanje pred tveganjem se lahko odloči izdajatelj ali imetnik instrumenta.

B6.5.2 Namen varovanja denarnih tokov pred tveganjem je odložiti dobiček ali izgubo iz instrumenta za varovanje pred tveganjem na obdobje ali obdobja, v katerem ali katerih pričakovani prihodnji denarni tokovi, ki se varujejo, vplivajo na poslovni izid. Primer varovanja denarnih tokov pred tveganjem je uporaba instrumenta zamenjave za zamenjavo dolga z variabilno obrestno mero (ne glede na to, ali se meri po odplačni ali po pošteni vrednosti) v dolg s fiksno obrestno mero (tj. varovanje pred tveganjem pri prihodnjem poslu, pri katerem so pred tveganjem varovani prihodnji denarni tokovi prihodnja plačila obresti). Nasprotno je predvideni nakup kapitalskega instrumenta, ki se bo po pridobitvi obračunaval po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, primer postavke, ki ne more biti pred tveganjem varovana postavka v varovanju denarnih tokov pred tveganjem, ker se morebitnega dobička ali izgube iz instrumenta za varovanje pred tveganjem, ki bi se odložil, ne bi moglo ustrezno prerazvrstiti v poslovni izid v obdobju, v katerem bi prišlo do izravnave. Zaradi istega razloga predvideni nakup kapitalskega instrumenta, ki se bo po pridobitvi obračunaval po pošteni vrednosti, pri čemer se bodo spremembe prikazovale v drugem vseobsegajočem donosu, prav tako ne more biti pred tveganjem varovana postavka v varovanju denarnih tokov pred tveganjem.

▼M53

B6.5.3 Varovanje trdne obveze pred tveganjem (na primer varovanje spremembe cene goriva v zvezi z nepripoznano pogodbeno obvezo elektrarne, da kupi gorivo po fiksni ceni) je varovanje pred izpostavljenostjo spremembam poštene vrednosti. Zato je to varovanje poštene vrednosti pred tveganjem. Vendar se lahko v skladu s 6.5.4. členom varovanje trdne obveze pred valutnim tveganjem alternativno obračunava tudi kot varovanje denarnih tokov pred tveganjem.

Merjenje neučinkovitosti varovanja pred tveganjem

B6.5.4 Podjetje mora pri merjenju neučinkovitosti varovanja pred tveganjem upoštevati časovno vrednost denarja. Zato podjetje določi vrednost pred tveganjem varovane postavke na podlagi sedanje vrednosti in tako sprememba vrednosti pred tveganjem varovane postavke vključuje tudi učinek časovne vrednosti denarja.

B6.5.5 Podjetje lahko za izračun spremembe vrednosti pred tveganjem varovane postavke za namene merjenja neučinkovitosti varovanja pred tveganjem uporabi izvedeni finančni instrument, ki bi imel pogoje, ki se ujemajo s ključnimi pogoji pred tveganjem varovane postavke (to se običajno imenuje „hipotetični izvedeni finančni instrument“), in bi se na primer za potrebe varovanja napovedane transakcije pred tveganjem prilagajal na podlagi ravni pred tveganjem varovane cene (ali obrestne mere). Na primer, če bi šlo za varovanje pred dvostranskim tveganjem pri trenutni tržni ravni, bi hipotetični izvedeni finančni instrument predstavljal hipotetično terminsko pogodbo, ki se v trenutku določitve razmerja varovanja pred tveganjem prilagodi na vrednost nič. Če bi na primer šlo za varovanje pred enostranskim tveganjem, bi hipotetični izvedeni finančni instrument predstavljal notranjo vrednost hipotetične opcije, ki bi bila v trenutku določitve razmerja varovanja pred tveganjem taka, da v primeru izvršitve ne bi privedla niti do dobička niti do izgube, če je pred tveganjem varovana cena na ravni trenutne tržne cene, ali do izgube, če je pred tveganjem varovana cena višja (ali v primeru varovanja dolge pozicije nižja) od trenutne tržne cene. Uporaba hipotetičnega izvedenega finančnega instrumenta je eden od možnih načinov za izračun spremembe vrednosti pred tveganjem varovane postavke. Hipotetični izvedeni finančni instrument posnema pred tveganjem varovano postavko in zato privede do istega rezultata, kot če bi se sprememba vrednosti ugotavljala z drugim pristopom. Zato uporaba „hipotetičnega izvedenega finančnega instrumenta“ ni metoda sama po sebi, ampak matematična rešitev, ki se lahko uporabi samo za izračun vrednosti pred tveganjem varovane postavke. Posledično se „hipotetični izvedeni finančni instrument“ ne more uporabljati za to, da se v vrednost pred tveganjem varovane postavke vključujejo lastnosti, ki obstajajo samo v instrumentu za varovanje pred tveganjem (vendar ne v pred tveganjem varovani postavki). Primer je dolg, izražen v tuji valuti (ne glede na to, ali ima fiksno ali variabilno obrestno mero). Pri uporabi hipotetičnega izvedenega finančnega instrumenta za izračun spremembe vrednosti takega dolga ali sedanje vrednosti kumulativne spremembe njegovih denarnih tokov hipotetični izvedeni finančni instrument ne more preprosto vsebovati stroška za izmenjavo različnih valut, tudi če bi lahko dejanski izvedeni finančni instrumenti, v okviru katerih se izmenjujejo različne valute, vsebovali tak strošek (na primer medvalutne zamenjave obrestne mere).

B6.5.6 Sprememba vrednosti pred tveganjem varovane postavke, ki se jo določi z uporabo hipotetičnega izvedenega finančnega instrumenta, se lahko uporabi tudi za namene ocenjevanja, ali razmerje varovanja pred tveganjem izpolnjuje zahteve glede učinkovitosti varovanja pred tveganjem.

▼M53

Rebalans razmerja varovanja pred tveganjem in spremembe količnika varovanja pred tveganjem

B6.5.7 Rebalans se nanaša na prilagoditve določenih obsegov pred tveganjem varovane postavke ali instrumenta za varovanje pred tveganjem v obstoječem razmerju varovanja pred tveganjem za namene ohranjanja količnika varovanja pred tveganjem, ki je skladen z zahtevami glede učinkovitosti varovanja. Spremembe obsega pred tveganjem varovane postavke ali instrumenta za varovanje pred tveganjem za druge namene ne predstavljajo rebalansa za namene tega standarda.

B6.5.8 Rebalans se obračunava kot nadaljevanje razmerja varovanja pred tveganjem v skladu z B6.5.9.–B6.5.21. členom. Ob rebalansu se opredeli neučinkovitost razmerja varovanja pred tveganjem, ki se nato takoj pripozna, preden se razmerje varovanja prilagodi.

B6.5.9 Prilagoditev količnika varovanja pred tveganjem podjetju omogoča, da se odzove na spremembe razmerja med instrumentom za varovanje pred tveganjem in pred tveganjem varovano postavko, ki izhajata iz njunih podlag ali spremenljivk tveganja. Na primer, razmerje varovanja pred tveganjem, v katerem imata instrument za varovanje pred tveganjem in pred tveganjem varovana postavka različni, vendar povezani podlagi, se spremeni v odziv na spremembo razmerja med navedenima podlagama (na primer različni, ampak povezani referenčni indeksi, obrestne mere ali cene). Zato rebalans omogoča nadaljevanje razmerja varovanja pred tveganjem v situacijah, v katerih se razmerje med instrumentom za varovanje pred tveganjem in varovano postavko spremeni tako, da se lahko to kompenzira s prilagoditvijo količnika varovanja pred tveganjem.

B6.5.10 Na primer, podjetje zavaruje izpostavljenost do tuje valute A z uporabo valutnega izvedenega finančnega instrumenta, ki temelji na tuji valuti B, pri čemer sta valuti A in B vezani (tj. njun menjalni tečaj se vzdržuje znotraj določenih meja ali pri tečaju, ki ga določi centralna banka ali drug organ). Če bi se menjalni tečaj med tujo valuto A in tujo valuto B spremenil (tj. določene bi bile nove meje ali nov tečaj), bi rebalans razmerja varovanja pred tveganjem, da bi se upošteval nov menjalni tečaj, zagotovil, da bi razmerje varovanja še naprej izpolnjevalo zahtevo glede učinkovitosti varovanja za količnik varovanja pred tveganjem v novih okoliščinah. Nasprotno sprememba količnika varovanja pred tveganjem v primeru neplačila pri valutnem izvedenem finančnem instrumentu ne bi mogla zagotoviti, da bi razmerje varovanja pred tveganjem še naprej izpolnjevalo navedeno zahtevo glede učinkovitosti. Zato rebalans ne olajša nadaljevanja razmerja varovanja pred tveganjem v situacijah, v katerih se razmerje med instrumentom za varovanje pred tveganjem in varovano postavko spremeni tako, da se to ne more kompenzirati s prilagoditvijo količnika varovanja pred tveganjem.

B6.5.11 Vsaka sprememba obsega izravnave med spremembami poštene vrednosti instrumenta za varovanje pred tveganjem ter pošteno vrednostjo ali denarnimi tokovi varovane postavke še ni sprememba razmerja med instrumentom za varovanje pred tveganjem in varovano postavko. Podjetje analizira vire neučinkovitosti varovanja pred tveganjem, za katere je pričakovalo, da bodo vplivali na razmerje varovanja pred tveganjem med njegovim trajanjem, in oceni, ali so spremembe obsega izravnave:

(a) nihanja okrog količnika varovanja pred tveganjem, ki ostane veljaven (tj. še naprej ustrezno odraža razmerje med instrumentom za varovanje pred tveganjem in varovano postavko); ali

▼**M53**

(b) znak, da količnik varovanja pred tveganjem ne odraža več ustrezno razmerja med instrumentom za varovanje pred tveganjem in varovano postavko.

Podjetje izvede to oceno glede na zahtevo glede učinkovitosti varovanja, ki se nanaša na količnik varovanja pred tveganjem, tj. da zagotovi, da razmerje varovanja pred tveganjem ne odraža neravnotežja med utežmi varovane postavke in instrumenta za varovanje pred tveganjem, ki bi privedlo do neučinkovitosti varovanja (ne glede na to, ali je pripoznano ali ne), kar bi povzročilo računovodski rezultat, ki ne bi bil skladen z namenom obračunavanja varovanja pred tveganjem. Zato ta ocena zahteva presojo.

B6.5.12 Nihanja okrog konstantnega količnika varovanja pred tveganjem (in s tem povezana neučinkovitost varovanja) ni mogoče zmanjšati s prilagajanjem količnika v odziv na vsak posamezen rezultat. Zato je v takih okoliščinah sprememba obsega izravnave stvar merjenja in pripoznavanja neučinkovitosti varovanja pred tveganjem, vendar ne zahteva rebalansa.

B6.5.13 Če pa spremembe obsega izravnave kažejo, da gre za nihanje okrog količnika varovanja pred tveganjem, ki je drugačen od količnika, ki se trenutno uporablja za navedeno razmerje varovanja pred tveganjem, ali da obstaja trend odmikanja od navedenega količnika varovanja pred tveganjem, se lahko neučinkovitost varovanja zmanjša s prilagoditvijo količnika varovanja pred tveganjem, medtem ko bi ohranitev količnika v vedno večji meri povzročala neučinkovitost varovanja. Zato mora podjetje v takih okoliščinah oceniti, ali razmerje varovanja pred tveganjem odraža neravnotežje med utežmi varovane postavke in instrumenta za varovanje pred tveganjem, ki bi privedlo do neučinkovitosti varovanja pred tveganjem (ne glede na to, ali je pripoznano ali ne), kar bi povzročilo računovodski rezultat, ki bi bil neskladen s ciljem obračunavanja varovanja pred tveganjem. Če se količnik varovanja pred tveganjem prilagodi, vpliva tudi na merjenje in pripoznavanje neučinkovitosti varovanja, ker se mora ob rebalansu opredeliti in takoj pripoznati neučinkovitost razmerja varovanja, preden se razmerje varovanja pred tveganjem prilagodi v skladu z B6.5.8. členom.

B6.5.14 Rebalans pomeni, da podjetje za namene obračunavanja varovanja pred tveganjem po začetku razmerja varovanja prilagodi obseg instrumenta za varovanje pred tveganjem ali varovane postavke v odziv na spremembe okoliščin, ki vplivajo na količnik varovanja navedenega razmerja. Običajno bi morala ta prilagoditev odražati prilagoditve obsega instrumenta za varovanje pred tveganjem in varovane postavke, ki se dejansko uporablja. Vendar mora podjetje prilagoditi količnik varovanja pred tveganjem, ki izhaja iz obsega varovane postavke ali instrumenta za varovanje pred tveganjem, ki ga dejansko uporablja, če:

(a) bi količnik varovanja pred tveganjem, ki izhaja iz sprememb obsega instrumenta za varovanje pred tveganjem ali varovane postavke, ki ga podjetje dejansko uporablja, odražal neravnotežje, ki bi povzročilo neučinkovitost varovanja, kar bi lahko privedlo do računovodskega rezultata, ki ne bi bil v skladu z namenom obračunavanja varovanja pred tveganjem; ali

▼**M53**

(b) bi podjetje obdržalo obseg instrumenta za varovanje pred tveganjem in varovane postavke, ki ga dejansko uporablja, kar bi privedlo do količnika varovanja, ki bi v novih okoliščinah odražal neravnotežje, ki bi povzročilo neučinkovitost varovanja, kar bi povzročilo računovodski rezultat, ki ne bi bil v skladu z namenom obračunavanja varovanja pred tveganjem (tj. podjetje ne sme povzročiti neravnotežja s tem, da ne prilagodi količnika varovanja pred tveganjem).

B6.5.15 Rebalans se ne uporablja, če se je za razmerje varovanja pred tveganjem spremenil cilj glede obvladovanja tveganj. Namesto tega se za tako razmerje preneha obračunavanje varovanja pred tveganjem (kljub temu lahko podjetje določi novo razmerje varovanja pred tveganjem, ki vsebuje instrument varovanja ali varovano postavko iz prejšnjega razmerja, kakor je opisano v B6.5.28. členu).

B6.5.16 Če se za razmerje varovanja pred tveganjem opravi rebalans, se lahko prilagoditev količnika varovanja izvede na različne načine:

(a) utež varovane postavke se lahko poveča (kar hkrati zmanjša utež instrumenta za varovanje pred tveganjem) tako, da se:

(i) poveča obseg varovane postavke; ali

(ii) zmanjša obseg instrumenta za varovanje pred tveganjem;

(b) lahko se poveča utež instrumenta za varovanje pred tveganjem (kar hkrati zmanjša utež varovane postavke) tako, da se:

(i) poveča obseg instrumenta za varovanje pred tveganjem; ali

(ii) zmanjša obseg varovane postavke.

Spremembe obsega se nanašajo na količine, ki so del razmerja varovanja pred tveganjem. Zato zmanjšanja obsega ne pomenijo nujno, da postavke ali transakcije ne obstajajo več oziroma da se zanje več ne pričakuje, da se bodo zgodile, ampak da niso del razmerja varovanja pred tveganjem. Na primer, zmanjšanje obsega instrumenta za varovanje pred tveganjem lahko privede do tega, da podjetje obdrži izvedeni finančni instrument, vendar lahko samo del le-tega ostane instrument za varovanje pred tveganjem v razmerju varovanja. Do tega bi lahko prišlo, če bi se rebalans lahko izvedel samo z zmanjšanjem obsega instrumenta za varovanje pred tveganjem v razmerju varovanja, pri čemer bi podjetje obdržalo del instrumenta, ki ga ne bi več potrebovalo. V takem primeru bi se del izvedenega instrumenta, ki ni določen kot instrument za varovanje, obračunaval po pošteni vrednosti prek poslovnega izida (razen če bi bil določen kot instrument za varovanje pred tveganjem v drugem razmerju).

B6.5.17 Prilagoditev količnika varovanja pred tveganjem s povečanjem obsega varovane postavke ne vpliva na to, kako se merijo spremembe poštene vrednosti instrumenta za varovanje pred tveganjem. Merjenje sprememb vrednosti pred tveganjem varovane postavke, povezane z delom, ki je bil prej določen kot instrument za varovanje, se prav tako ne spremeni. Vendar od datuma rebalansa spremembe vrednosti

▼M53

pred tveganjem varovane postavke vključujejo tudi spremembo vrednosti dodatnega dela varovane postavke. Te spremembe se merijo od datuma rebalansa in glede na ta datum, in ne od datuma, ko je bilo določeno razmerje varovanja pred tveganjem. Na primer, če je podjetje sprva varovalo pred tveganjem 100 ton blaga po terminski ceni 80 DE (terminska cena na začetku razmerja varovanja pred tveganjem) in je ob rebalansu k temu dodalo 10 ton blaga po terminski ceni 90 DE, bi varovana postavka po rebalansu imela dve plasti: 100 ton, zavarovanih po ceni 80 DE, in 10 ton, zavarovanih po ceni 90 DE.

B6.5.18 Prilagoditev količnika varovanja pred tveganjem z zmanjšanjem obsega instrumenta za varovanje pred tveganjem ne vpliva na to, kako se merijo spremembe vrednosti varovane postavke. Merjenje sprememb poštene vrednosti instrumenta za varovanje pred tveganjem, povezane z delom, ki je še naprej določen kot instrument za varovanje, se prav tako ne spremeni. Vendar del, za katerega se je zmanjšal instrument za varovanje pred tveganjem, od datuma rebalansa ni več del razmerja varovanja. Na primer, če je podjetje sprva varovalo blago pred cenovnim tveganjem z uporabo izvedenega finančnega instrumenta v obsegu 100 ton kot instrumenta za varovanje pred tveganjem in to količino ob rebalansu zmanjša za 10 ton, bi nominalni znesek preostalega instrumenta za varovanje znašal 90 ton (glej B6.5.16. člen glede posledic za del izvedenega finančnega instrumenta (tj. 10 ton), ki ni več del razmerja varovanja).

B6.5.19 Prilagoditev količnika varovanja pred tveganjem s povečanjem obsega instrumenta za varovanje pred tveganjem ne vpliva na to, kako se merijo spremembe vrednosti varovane postavke. Merjenje sprememb poštene vrednosti instrumenta za varovanje pred tveganjem, povezane z delom, ki je bil prej določen kot instrument za varovanje, se prav tako ne spremeni. Vendar spremembe poštene vrednosti instrumenta za varovanje pred tveganjem od datuma rebalansa vključujejo tudi spremembe vrednosti dodatnega dela instrumenta za varovanje pred tveganjem. Spremembe se merijo od datuma rebalansa in glede na ta datum, in ne od datuma, ko je bilo določeno razmerje varovanja pred tveganjem. Na primer, če je podjetje sprva varovalo blago pred cenovnim tveganjem z uporabo izvedenega finančnega instrumenta v obsegu 100 ton kot instrumenta za varovanje pred tveganjem in je to količino ob rebalansu povečalo za 10 ton, bi po rebalansu instrument za varovanje pred tveganjem sestavljal izvedeni instrument v obsegu 110 ton. Sprememba poštene vrednosti instrumenta za varovanje pred tveganjem je skupna sprememba poštene vrednosti izvedenih finančnih instrumentov, ki sestavljajo skupni obseg 110 ton. Ti izvedeni finančni instrumenti bi lahko (in verjetno bi) imeli različne ključne pogoje, kot so njihovi terminski tečaji, ker so se sklenili ob različnih trenutkih (vključno z možnostjo določitve izvedenih instrumentov kot instrumentov za varovanje v razmerjih varovanja pred tveganjem po njihovem začetnem pripoznanju).

B6.5.20 Prilagoditev količnika varovanja pred tveganjem z zmanjšanjem obsega varovane postavke ne vpliva na to, kako se merijo spremembe poštene vrednosti instrumenta za varovanje pred tveganjem. Merjenje sprememb vrednosti pred tveganjem varovane postavke, povezane z delom, ki je še naprej določen kot instrument za varovanje, se prav tako ne spremeni. Vendar del, za katerega se je zmanjšala pred tveganjem varovana postavka, od datuma rebalansa ni več del razmerja varovanja. Na primer, če je podjetje sprva varovalo 100 ton blaga pred tveganjem po terminski ceni 80 DE in to količino ob rebalansu zmanjša za 10 ton, bi pred tveganjem varovana postavka po rebalansu znašala 90 ton, varovanih po 80 DE. 10 ton varovane postavke, ki niso več del razmerja varovanja pred tveganjem, bi se obračunavalo v skladu z zahtevami glede prenehanja obračunavanja varovanja pred tveganjem (glej 6.5.6.–6.5.7. in B6.5.22.–B6.5.28. člen).

▼M53

B6.5.21 Pri rebalansu razmerja varovanja pred tveganjem mora podjetje dopolniti svojo analizo virov neučinkovitosti varovanja, za katere pričakuje, da bodo vplivali na razmerje varovanja v (preostalem) obdobju njegovega trajanja (glej B6.4.2. člen). Dokumentacija razmerja varovanja pred tveganjem se mora ustrezno dopolniti.

Prenehanje obračunavanja varovanja pred tveganjem

B6.5.22 Prenehanje obračunavanja varovanja pred tveganjem se uporablja za naprej od datuma, ko merila glede ustreznosti niso več izpolnjena.

B6.5.23 Podjetje ne sme odpraviti določitve in s tem prekiniti razmerja varovanja pred tveganjem, ki:

(a) še vedno izpolnjuje cilj glede obvladovanja tveganj, na podlagi katerega je izpolnjevalo pogoje za obračunavanje varovanja pred tveganjem (tj. podjetje še naprej deluje v skladu s ciljem obvladovanja tveganj); in

(b) še naprej izpolnjuje vsa druga merila glede ustreznosti (po upoštevanju morebitnega rebalansa razmerja varovanja, če je smiselno).

B6.5.24 Za namene tega standarda se strategija obvladovanja tveganj v podjetju razlikuje od njegovih ciljev glede obvladovanja tveganj. Strategija obvladovanja tveganj se oblikuje na najvišji ravni, na kateri podjetje določi, kako upravlja svoja tveganja. V strategijah obvladovanja tveganj so običajno opredeljena tveganja, ki jim je podjetje izpostavljeno, in način, kako se podjetje odziva nanje. Strategija obvladovanja tveganj je običajno vzpostavljena za daljše obdobje in lahko vključuje nekaj fleksibilnosti pri odzivanju na spremembe okoliščin, ki nastopijo v času izvajanja strategije (na primer drugačne obrestne mere ali cene blaga, ki privedejo do drugačnega obsega varovanja pred tveganjem). To je običajno določeno v splošnem dokumentu, ki se kaskadno prenaša po podjetju prek politik, ki vsebujejo podrobnejše smernice. Nasprotno se cilj glede obvladovanja tveganj za razmerje varovanja pred tveganjem uporablja na ravni točno določenega razmerja varovanja. Nanaša se na to, kako se posamezen instrument za varovanje pred tveganjem, ki je bil tako določen, uporablja za varovanje posamezne izpostavljenosti, ki je bila določena kot pred tveganjem varovana postavka. Zato lahko strategija obvladovanja tveganj vključuje veliko različnih razmerij varovanja pred tveganjem, katerih cilji glede obvladovanja tveganj se nanašajo na izvajanje splošne strategije obvladovanja tveganj. Na primer:

(a) Podjetje ima strategijo za obvladovanje obrestne izpostavljenosti pri dolžniškem financiranju, ki določa razpone za celotno podjetje glede kombinacije financiranja z dolgom z variabilno obrestno mero in z dolgom s fiksno obrestno mero. V skladu s strategijo se mora ohranjati med 20 in 40 odstotki dolga s fiksno obrestno mero. Podjetje se periodično odloči, kako bo izvajalo to strategijo (tj. kje je trenutno pozicionirano v 20- do 40-odstotnem razponu za izpostavljenost s fiksno obrestno mero) glede na raven obrestnih mer. Če so obrestne mere nizke, podjetje prevzame fiksno obrestno mero za več dolga, kot kadar so obrestne mere visoke. Podjetje ima za 100 DE dolga z variabilno obrestno mero in od tega 30 DE zamenja za dolg s fiksno obrestno mero. Podjetje izkoristi nizke obrestne mere in izda za dodatnih 50 DE dolga za financiranje večje naložbe, kar stori z izdajo obveznice s fiksno obrestno mero. Zaradi nizkih obrestnih mer se podjetje odloči, da bo izpostavljenost s fiksno obrestno mero določilo na 40 odstotkov celotnega dolga, in sicer tako, da za 20 DE zmanjša obseg, v katerem je prej varovalo izpostavljenost z variabilno obrestno

▼M53

mero, kar privede do izpostavljenosti z variabilno obrestno mero v višini 60 DE. V tej situaciji ostane strategija obvladovanja tveganj nespremenjena. Vendar pa se je spremenil način, na katerega podjetje izvaja to strategijo, kar pomeni, da se je za 20 DE izpostavljenosti z variabilno obrestno mero, ki se je prej varovala pred tveganjem, spremenil cilj glede obvladovanja tveganj (tj. na ravni razmerja varovanja pred tveganjem). Zato se mora v tej situaciji prenehati obračunavanje varovanja pred tveganjem za 20 DE prej varovane izpostavljenosti z variabilno obrestno mero. To bi lahko pomenilo zmanjšanje pozicije zamenjave za nominalni znesek v višini 20 DE, vendar bi lahko podjetje, odvisno od okoliščin, obdržalo navedeni znesek zamenjave in ga na primer uporabilo za zavarovanje druge izpostavljenosti ali pa bi lahko postal del trgovalne knjige. Če pa bi podjetje namesto tega zamenjalo del novega dolga s fiksno obrestno mero v dolg z variabilno obrestno mero, bi bilo treba še naprej obračunavati varovanje pred tveganjem za prej varovano izpostavljenost z variabilno obrestno mero.

(b) Nekatere izpostavljenosti izhajajo iz pozicij, ki se pogosto spremenijo, kot je npr. obrestno tveganje odprtega portfelja dolžniških instrumentov. Dodajanje novih dolžniških instrumentov in odprava pripoznanja dolžniških instrumentov nenehno spreminjajo to izpostavljenost (tj. izpostavljenost je drugačna, kot če bi se pozicija preprosto držala do zapadlosti). To je dinamičen proces, v katerem tako izpostavljenost kot instrumenti za varovanje pred tveganjem, ki se uporabljajo za njeno obvladovanje, ne ostanejo dolgo nespremenjeni. Zato podjetje s tako izpostavljenostjo pogosto prilagodi instrumente za varovanje pred tveganjem, s katerimi obvladuje obrestno tveganje, ko se izpostavljenost spreminja. Na primer, dolžniški instrumenti s preostalo zapadlostjo 24 mesecev, so določeni kot varovana postavka za obrestno tveganje za 24 mesecev. Enak postopek se uporablja za druge časovne intervale ali obdobja zapadlosti. Podjetje po krajšem obdobju prekine vsa ali nekatera razmerja varovanja pred tveganjem ali njihov del za obdobja zapadlosti in določi nova razmerja varovanja za obdobja zapadlosti na podlagi njihove velikosti in instrumentov za varovanje pred tveganjem, ki obstajajo v tistem trenutku. Prenehanje obračunavanja varovanja pred tveganjem v tej situaciji odraža dejstvo, da so navedena razmerja varovanja pred tveganjem vzpostavljena tako, da ima podjetje nov instrument za varovanje pred tveganjem in novo varovano postavko, ne pa, da ima instrument za varovanje in varovano postavko, ki sta bila v preteklosti določena kot taka. Strategija obvladovanja tveganj ostane ista, vendar ni več cilja glede obvladovanja tveganj, ki bi se še naprej zasledoval za ta v preteklosti določena razmerja varovanja pred tveganjem, ki kot taka več ne obstajajo. V taki situaciji se obračunavanje varovanja pred tveganjem preneha v obsegu, v katerem se je spremenil cilj glede obvladovanja tveganj. To je odvisno od položaja, v katerem je podjetje, in bi lahko na primer vplivalo na vsa ali samo na nekatera razmerja varovanja pred tveganjem v obdobju zapadlosti ali samo na del razmerja varovanja.

(c) Podjetje ima strategijo obvladovanja tveganj, v skladu s katero obvladuje valutno tveganje predvidenih prodaj in izhajajočih terjatev. V okviru te strategije obvladuje valutno tveganje kot posebno razmerje varovanja pred tveganjem samo do točke, ko se pripozna terjatev. Po tem podjetje ne obvladuje več valutnega tveganja na podlagi tega posebnega razmerja varovanja. Namesto tega skupaj obvladuje valutno tveganje iz terjatev, obveznosti in izvedenih finančnih instrumentov (ki se ne nanašajo na napovedane transakcije, ki se še niso zgodile), izraženih v isti tuji valuti. Za namene

▼**M53**

obračunavanja to deluje kot „naravno“ varovanje pred tveganjem, ker se dobički in izgube iz naslova valutnega tveganja pri vseh navedenih postavkah nemudoma pripoznajo v poslovnem izidu. Zato se mora za namene obračunavanja razmerje varovanja pred tveganjem, če je določeno za obdobje do datuma plačila, prekiniti, ko se pripozna terjatev, ker cilj glede obvladovanja tveganj pri prvotnem razmerju varovanja ni več aktualen. Valutno tveganje se zdaj obvladuje v okviru iste strategije, ampak na drugačni podlagi. Če pa je podjetje imelo drugačen cilj glede obvladovanja tveganj in je obvladovalo valutno tveganje kot eno neprekinjeno razmerje varovanja pred tveganjem posebej za znesek navedenih predvidenih prodaj in izhajajočo terjatev do datuma poravnave, bi se obračunavanje varovanja pred tveganjem nadaljevalo do tega datuma.

B6.5.25 Prenehanje obračunavanja varovanja pred tveganjem lahko vpliva na:

(a) celotno razmerje varovanja pred tveganjem ali

(b) del razmerja varovanja pred tveganjem (kar pomeni, da se obračunavanje varovanja pred tveganjem nadaljuje za preostanek razmerja varovanja).

B6.5.26 Razmerje varovanja pred tveganjem se prekine v celoti, kadar kot celota preneha izpolnjevati merila ustreznosti. Na primer:

(a) razmerje varovanja pred tveganjem ne izpolnjuje več cilja glede obvladovanja tveganj, na podlagi katerega je izpolnjevalo pogoje za obračunavanje varovanja pred tveganjem (tj. podjetje ne deluje več v skladu s ciljem obvladovanja tveganj);

(b) instrument ali instrumenti za varovanje pred tveganjem so bili prodani ali prekinjeni (v povezavi s celotnim obsegom, ki je bil del razmerja varovanja); ali

(c) med varovano postavko in instrumentom za varovanje pred tveganjem ni več ekonomskega razmerja ali pa začne učinek kreditnega tveganja prevladovati v spremembah vrednosti, ki so posledica navedenega ekonomskega razmerja.

B6.5.27 Del razmerja varovanja pred tveganjem se prekine (za njegov preostali del pa se nadaljuje z obračunavanjem varovanja), kadar samo del razmerja varovanja preneha izpolnjevati merila ustreznosti. Na primer:

(a) ob rebalansu razmerja varovanja pred tveganjem se lahko količnik varovanja prilagodi tako, da del varovane postavke ni več del razmerja varovanja (glej B6.5.20. člen). Zato se obračunavanje varovanja pred tveganjem preneha samo za del varovane postavke, ki ni več del razmerja varovanja; ali

(b) ko ni več zelo verjetno, da bo del pred tveganjem varovane postavke, ki je napovedana transakcija (ali njena sestavina), realiziran, se preneha obračunavati varovanje pred tveganjem samo za tisti del varovane postavke, za katerega ni več zelo verjetno, da bo realiziran. Če pa je podjetje v preteklosti določalo varovanja napovedanih transakcij in je naknadno ugotovilo, da se za napovedane transakcije ne pričakuje več, da bodo realizirane, postane sposobnost podjetja, da natančno napove napovedane transakcije, pri napovedovanju podobnih napovedanih transakcij vprašljiva. To vpliva na oceno, ali so podobne napovedane transakcije zelo verjetne (glej 6.3.3. člen) in ali so primerne za določitev kot pred tveganjem varovane postavke.

▼M53

B6.5.28 Podjetje lahko določi novo razmerje varovanja pred tveganjem, ki vključuje instrument za varovanje pred tveganjem ali varovano postavko iz prejšnjega razmerja varovanja, za katerega se je (deloma ali v celoti) prenehalo obračunavati varovanje pred tveganjem. To ne pomeni nadaljevanja razmerja varovanja pred tveganjem, ampak nov začetek. Na primer:

(a) kreditna kakovost instrumenta za varovanje pred tveganjem se tako močno poslabša, da ga podjetje nadomesti z novim instrumentom za varovanje. To pomeni, da prvotno razmerje varovanja pred tveganjem ni uspelo doseči cilja glede obvladovanja tveganj in se zato v celoti prekine. Novi instrument za varovanje pred tveganjem se določi kot varovanje iste izpostavljenosti, ki se je varovala prej, in tvori novo razmerje varovanja. Zato se spremembe poštene vrednosti denarnih tokov varovane postavke merijo na datum določitve novega razmerja varovanja pred tveganjem in glede na ta datum, ne pa na datum, ko je bilo določeno prvotno razmerje varovanja;

(b) razmerje varovanja pred tveganjem se prekine pred koncem njegovega obdobja trajanja. Instrument za varovanje pred tveganjem v tem razmerju se lahko določi kot instrument za varovanje pred tveganjem v drugem razmerju varovanja (na primer pri prilagajanju količnika varovanja ob rebalansu s povečanjem obsega instrumenta za varovanje ali pri določitvi povsem novega razmerja varovanja).

Obračunavanje časovne vrednosti opcij

B6.5.29 Za opcijo se lahko šteje, da je povezana s časovnim obdobjem, ker njena časovna vrednost imetniku opcije predstavlja strošek za zagotavljanje zaščite v določenem časovnem obdobju. Vendar so za namene ocenjevanja, ali se z opcijo varuje transakcija ali na časovnem obdobju temelječa varovana postavka, relevantni vidik značilnosti te varovane postavke, vključno s tem, kako in kdaj vpliva na poslovni izid. Zato mora podjetje oceniti vrsto pred tveganjem varovane postavke (glej 6.5.15.(a) člen) na podlagi narave varovane postavke (ne glede na to, ali je razmerje varovanja varovanje denarnih tokov pred tveganjem ali varovanje poštene vrednosti pred tveganjem):

(a) Časovna vrednost opcije je povezana z na transakciji temelječo varovano postavko, če je narava varovane postavke transakcija, za katero ima časovna vrednost značilnost stroškov navedene transakcije. Primer tega je, ko je časovna vrednost opcije povezana z varovano postavko, ki privede do pripoznanja postavke, ki pri začetnem merjenju vključuje transakcijske stroške (na primer, podjetje varuje nakup blaga, ne glede na to, ali gre za napovedano transakcijo ali trdno obvezo, pred tveganjem spremembe cene blaga in pri začetnem merjenju zalog upošteva transakcijske stroške). Zaradi vključitve časovne vrednosti opcije v začetno merjenje posamezne pred tveganjem varovane postavke časovna vrednost vpliva na poslovni izid istočasno kot navedena varovana postavka. Podobno bi podjetje, ki varuje prodajo blaga pred tveganjem, ne glede na to, ali gre za napovedano transakcijo ali trdno obvezo, vključilo časovno vrednost opcije kot del stroška, povezanega z navedeno prodajo (zato bi se časovna vrednost pripoznala v poslovnem izidu v istem obdobju kot prihodki od varovane prodaje).

▼**M53**

(b) Časovna vrednost opcije je povezana z na časovnem obdobju temelječo varovano postavko, če je narava varovane postavke taka, da ima časovna vrednost značilnost stroška pridobitve zaščite pred tveganjem v določenem obdobju (vendar varovana postavka ne privede do transakcije, ki vključuje pojem stroška transakcije v skladu s točko (a)). Na primer, če se zaloge blaga varujejo pred tveganjem zmanjšanja poštene vrednosti za obdobje šestih mesecev z uporabo opcije za blago z ustreznim obdobjem trajanja, bi se časovna vrednost opcije razporedila v poslovni izid (tj. amortizirala na sistematični in racionalni podlagi) v navedenem šestmesečnem obdobju. Drug primer je varovanje čiste finančne naložbe v posel v tujini, zavarovane za obdobje 18 mesecev z uporabo valutne opcije, ki bi privedla do razporeditve časovne vrednosti opcije po navedenem 18-mesečnem obdobju.

B6.5.30 Značilnosti pred tveganjem varovane postavke, vključno s tem, kako in kdaj varovana postavka vpliva na poslovni izid, prav tako vplivajo na obdobje, v katerem se amortizira časovna vrednost opcije, s katero se varuje na časovnem obdobju temelječa varovana postavka, ki je skladno z obdobjem, v katerem lahko notranja vrednost opcije vpliva na poslovni izid skladno z obračunavanjem varovanja pred tveganjem. Na primer, če se za varovanje pred tveganjem povečanja izdatkov za obresti pri obveznici z variabilno obrestno mero uporabi obrestna opcija (kapica), se časovna vrednost te kapice amortizira v poslovni izid v istem obdobju, v katerem bi notranja vrednost kapice vplivala na poslovni izid:

(a) če se s kapico varuje pred tveganjem povečanj obrestne mere prva tri leta celotnega obdobja trajanja obveznice z variabilno obrestno mero, ki znaša pet let, se časovna vrednost te kapice amortizira v prvih treh letih; ali

(b) če je kapica opcija s pričetkom veljavnosti na določen datum v prihodnosti, ki varuje pred tveganjem povečanj obrestne mere v drugem in tretjem letu celotnega obdobja trajanja obveznice z variabilno obrestno mero, ki znaša pet let, se časovna vrednost te kapice amortizira v drugem in tretjem letu.

B6.5.31 Obračunavanje časovne vrednosti opcij v skladu s 6.5.15. členom se uporablja tudi za kombinacijo kupljene in izdane opcije (pri čemer je ena prodajna opcija, druga pa nakupna), ki ima v trenutku, ko se določi kot instrument za varovanje pred tveganjem, čisto časovno vrednost nič (običajno se imenuje „ovratnica brez stroškov“). V takem primeru mora podjetje pripoznati vse spremembe časovne vrednosti v drugem vseobsegajočem donosu, čeprav je kumulativna sprememba časovne vrednosti v celotnem obdobju razmerja varovanja pred tveganjem enaka nič. Zato je, če je časovna vrednost opcije povezana z:

(a) na transakciji temelječo varovano postavko, znesek časovne vrednosti na koncu razmerja varovanja pred tveganjem, za katerega se prilagodi varovana postavka ali ki se prerazporedi v poslovni izid (glej 6.5.15.(b) člen), enak nič;

(b) na časovnem obdobju temelječo varovano postavko, amortizacija v zvezi s časovno vrednostjo enaka nič.

▼**M53**

B6.5.32 Obračunavanje časovne vrednosti opcij v skladu s 6.5.15. členom se uporablja samo v obsegu, v katerem je časovna vrednost povezana z varovano postavko (usklajena časovna vrednost). Časovna vrednost opcije je povezana z varovano postavko, če so ključni pogoji opcije (kot so nominalni znesek, obdobje trajanja in podlaga) usklajeni z varovano postavko. Zato podjetje, če ključni pogoji opcije in varovane postavke niso v celoti usklajeni, določi usklajeno časovno vrednost, tj. kolikšen del časovne vrednosti, vključene v premijo (dejanska časovna vrednost), je povezan z varovano postavko (in bi se zato moral obravnavati v skladu s 6.5.15. členom). Podjetje določi usklajeno časovno vrednost na podlagi ovrednotenja opcije, ki bi imela ključne pogoje, ki se v celoti ujemajo s ključnimi pogoji varovane postavke.

B6.5.33 Če se dejanska časovna vrednost in usklajena časovna vrednost razlikujeta, mora podjetje opredeliti znesek, ki se nabere v ločeni sestavini lastniškega kapitala, v skladu s 6.5.15. členom, kot sledi:

(a) če je ob začetku razmerja varovanja dejanska časovna vrednost višja od usklajene časovne vrednosti, podjetje:

(i) določi znesek, ki se nabere v ločeni sestavini lastniškega kapitala, na podlagi usklajene časovne vrednosti; in

(ii) obračunava razlike v spremembah poštene vrednosti med dvema časovnima vrednostma v poslovnem izidu;

(b) če je ob začetku razmerja varovanja dejanska časovna vrednost nižja od usklajene časovne vrednosti, podjetje določi znesek, ki se nabere v ločeni sestavini lastniškega kapitala, na podlagi nižje od kumulativnih sprememb poštene vrednosti:

(i) dejanske časovne vrednosti ali

(ii) usklajene časovne vrednosti.

Vsak preostanek spremembe poštene vrednosti dejanske časovne vrednosti se pripozna v poslovnem izidu.

Obračunavanje terminskega elementa terminskih pogodb in v bazičnih točkah izraženega valutnega tečajnega razmika finančnih instrumentov

B6.5.34 Za terminsko pogodbo se lahko šteje, da je povezana s časovnim obdobjem, ker njen terminski element predstavlja stroške za določeno časovno obdobje (ki je obdobje njene veljavnosti). Vendar so za namene ocenjevanja, ali se z instrumentom za varovanje pred tveganjem varuje transakcija ali na časovnem obdobju temelječa varovana postavka relevantni vidik značilnosti te varovane postavke, vključno s tem, kako in kdaj vpliva na poslovni izid. Zato mora podjetje oceniti vrsto pred tveganjem varovane postavke (glej 6.5.16. in 6.5.15.(a) člen) na podlagi narave varovane postavke (ne glede na to, ali je razmerje varovanja varovanje denarnih tokov pred tveganjem ali varovanje poštene vrednosti pred tveganjem):

▼**M53**

(a) terminski element terminske pogodbe je povezan z na transakciji temelječo varovano postavko, če je narava varovane postavke transakcija, za katero ima terminski element značilnost stroškov navedene transakcije. Primer tega je, ko je terminski element povezan z varovano postavko, ki privede do pripoznanja postavke, ki pri začetnem merjenju vključuje transakcijske stroške (na primer, podjetje varuje nakup blaga, izražen v tuji valuti, ne glede na to, ali gre za napovedano transakcijo ali trdno obvezo, pred valutnim tveganjem in pri začetnem merjenju zalog upošteva transakcijske stroške). Zaradi vključitve terminskega elementa v začetno merjenje posamezne pred tveganjem varovane postavke terminski element vpliva na poslovni izid istočasno kot navedena varovana postavka. Podobno bi podjetje, ki varuje prodajo blaga, izraženo v tuji valuti, pred valutnim tveganjem, ne glede na to, ali gre za napovedano transakcijo ali trdno obvezo, vključilo terminski element kot del stroška, povezanega z navedeno prodajo (zato bi se terminski element pripoznal v poslovnem izidu v istem obdobju kot prihodki od varovane prodaje);

(b) terminski element terminske pogodbe je povezan z na časovnem obdobju temelječo varovano postavko, če je narava varovane postavke taka, da ima terminski element značilnost stroška pridobitve zaščite pred tveganjem v določenem obdobju (vendar varovana postavka ne privede do transakcije, ki vključuje pojem stroška transakcije v skladu s točko (a)). Na primer, če se zaloge blaga varujejo pred tveganjem sprememb poštene vrednosti za obdobje šestih mesecev z uporabo terminske pogodbe za blago z ustreznim trajanjem, bi se terminski element terminske pogodbe razporedil v poslovni izid (tj. amortiziral na sistematični in racionalni podlagi) v navedenem šestmesečnem obdobju. Drug primer je varovanje čiste finančne naložbe v posel v tujini, zavarovane za obdobje 18 mesecev z uporabo valutne terminske pogodbe, ki bi privedla do razporeditve terminskega elementa terminske pogodbe po navedenem 18-mesečnem obdobju.

B6.5.35 Značilnosti pred tveganjem varovane postavke, vključno s tem, kako in kdaj varovana postavka vpliva na poslovni izid, prav tako vplivajo na obdobje, v katerem se amortizira terminski element terminske pogodbe, s katerim se varuje na časovnem obdobju temelječa varovana postavka, ki je obdobje, na katerega se nanaša terminski element. Na primer, če se s terminsko pogodbo varuje izpostavljenost do sprememb trimesečnih obrestnih mer za trimesečno obdobje, ki se začne čez šest mesecev, se terminski element amortizira v obdobju od sedmega do devetega meseca.

B6.5.36 Obračunavanje terminskega elementa terminske pogodbe v skladu s 6.5.16. členom se uporablja tudi, če je na datum, ko se terminska pogodba določi kot instrument za varovanje pred tveganjem, terminski element enak nič. V takem primeru mora podjetje pripoznati vse spremembe poštene vrednosti, ki se lahko pripišejo terminskemu elementu, v drugem vseobsegajočem donosu, čeprav je kumulativna sprememba poštene vrednosti, ki se lahko pripiše terminskemu elementu, v celotnem obdobju razmerja varovanja pred tveganjem enaka nič. Zato je, če je terminski element terminske pogodbe povezan z:

(a) na transakciji temelječo varovano postavko, znesek v zvezi s terminskim elementom na koncu razmerja varovanja pred tveganjem, za katerega se prilagodi varovana postavka ali ki se prerazporedi v poslovni izid (glej 6.5.15.(b) in 6.5.16. člen), enak nič;

▼**M53**

(b) na časovnem obdobju temelječo varovano postavko, znesek amortizacije v zvezi s terminskim elementom enak nič.

B6.5.37 Obračunavanje terminskega elementa terminskih pogodb v skladu s 6.5.16. členom se uporablja samo v obsegu, v katerem je terminski element povezan z varovano postavko (usklajen terminski element). Terminski element terminske pogodbe je povezan z varovano postavko, če so ključni pogoji terminske pogodbe (kot so nominalni znesek, obdobje trajanja in podlaga) usklajeni z varovano postavko. Zato podjetje, če ključni pogoji terminske pogodbe in varovane postavke niso v celoti usklajeni, določi usklajeni terminski element, tj. kolikšen del terminskega elementa, vključenega v terminsko pogodbo (dejanski terminski element), je povezan z varovano postavko (in bi se zato moral obravnavati v skladu s 6.5.16. členom). Podjetje določi usklajeni terminski element na podlagi ovrednotenja terminske pogodbe, ki bi imela ključne pogoje, ki se v celoti ujemajo s ključnimi pogoji varovane postavke.

B6.5.38 Če se dejanski terminski element in usklajeni terminski element razlikujeta, mora podjetje opredeliti znesek, ki se nabere v ločeni sestavini lastniškega kapitala, v skladu s 6.5.16. členom, kot sledi:

(a) če je ob začetku razmerja varovanja absolutni znesek dejanskega terminskega elementa višji od absolutnega zneska usklajenega terminskega elementa, podjetje:

(i) opredeli znesek, ki se nabere v ločeni sestavini lastniškega kapitala, na podlagi usklajenega terminskega elementa; in

(ii) obračunava razlike v spremembah poštene vrednosti med dvema terminskima elementoma v poslovnem izidu;

(b) če je ob začetku razmerja varovanja absolutni znesek dejanskega terminskega elementa nižji od absolutnega zneska usklajenega terminskega elementa, podjetje opredeli znesek, ki se nabere v ločeni sestavini lastniškega kapitala, na podlagi nižje od kumulativnih sprememb poštene vrednosti:

(i) absolutnega zneska dejanskega terminskega elementa; ali

(ii) absolutnega zneska usklajenega terminskega elementa.

Vsak preostanek spremembe poštene vrednosti dejanskega terminskega elementa se pripozna v poslovnem izidu.

B6.5.39 Če podjetje loči v bazičnih točkah izraženi valutni tečajni razmik od finančnega instrumenta in ga izključi iz določitve finančnega instrumenta kot instrumenta za varovanje pred tveganjem (glej 6.2.4.(b) člen), se napotki za uporabo iz B6.5.34.–B6.5.38. člena uporabljajo za takšen razmik na isti način, kot se uporabljajo za terminski element terminske pogodbe.

▼M53

Varovanje skupine postavk pred tveganjem (oddelek 6.6)

Varovanje neto pozicije pred tveganjem

Izpolnjevanje pogojev za obračunavanje varovanja pred tveganjem in določitev neto pozicije

B6.6.1 Neto pozicija izpolnjuje pogoje za obračunavanje varovanja pred tveganjem samo, če podjetje varuje pred tveganjem na podlagi čistih zneskov za potrebe obvladovanja tveganj. To, da podjetje varuje pred tveganji na tak način, mora biti dokazano z dejstvi (in ne samo s trditvami ali dokumentacijo). Zato podjetje ne more uporabiti obračunavanja varovanja pred tveganjem na podlagi čistih zneskov samo, da bi doseglo določen računovodski rezultat, če to ne bi odražalo njegovega pristopa k obvladovanju tveganj. Varovanje neto pozicije pred tveganjem mora biti del uveljavljene strategije za obvladovanje tveganj. Običajno bi to odobrilo ključno poslovodno (ravnateljsko) osebje, kot je opredeljeno v MRS 24.

B6.6.2 Na primer, podjetje A, katerega funkcijska valuta je njegova lokalna valuta, ima trdno obvezo, da bo plačalo 150 000 TDE (tujih denarnih enot) za stroške oglaševanja čez devet mesecev, ter trdno obvezo, da bo prodalo končano blago za 150 000 TDE čez 15 mesecev. Podjetje A sklene izvedeni finančni instrument v tuji valuti, ki bo poravnan čez devet mesecev, v skladu s katerim prejme 100 TDE in plača 70 DE. Podjetje A nima drugih izpostavljenosti do TDE. Podjetje A ne obvladuje valutnega tveganja na podlagi čistih zneskov. Zato podjetje A ne more uporabiti obračunavanja varovanja pred tveganjem za razmerje varovanja med izvedenim finančnim instrumentom v tuji valuti in neto pozicijo v višini 100 TDE (ki jo sestavlja 150 000 TDE trdne obveze za nakup, tj. storitev oglaševanja, in 149 900 TDE (od 150 000 TDE) trdne obveze za prodajo) za obdobje devet mesecev.

B6.6.3 Če pa bi podjetje A obvladovalo valutno tveganje na podlagi čistih zneskov in ne bi sklenilo izvedenega finančnega instrumenta v tuji valuti (ker ta povečuje njegovo izpostavljenost valutnemu tveganju in je ne zmanjšuje), bi bilo podjetje devet mesecev v naravni varovani poziciji. Običajno se ta varovana pozicija ne bi odražala v računovodskih izkazih, ker bi se transakcije pripoznale v različnih poročevalskih obdobjih v prihodnosti. Za v celoti izravnano neto pozicijo bi se lahko obračunavalo varovanje pred tveganjem samo, če so izpolnjeni pogoji iz 6.6.6. člena.

B6.6.4 Kadar se skupina postavk, ki tvorijo neto pozicijo, določi kot pred tveganjem varovana postavka, mora podjetje kot tako določiti celotno skupino postavk, ki vsebuje postavke, ki lahko tvorijo neto pozicijo. Podjetje za varovano postavko ne sme določiti nespecifičnega abstraktnega zneska neto pozicije. Na primer, podjetje ima skupino trdnih obvez za prodajo čez devet mesecev v znesku 100 TDE in skupino trdnih obvez za nakup čez 18 mesecev v znesku 120 TDE. Podjetje ne sme določiti abstraktnega zneska neto pozicije do višine 20 TDE. Namesto tega mora določiti bruto znesek nakupov in bruto znesek prodaj, ki skupaj privedejo do pred tveganjem varovane neto pozicije. Podjetje mora določiti bruto pozicije, ki povzročijo neto pozicijo, tako da lahko izpolnjuje zahteve za obračunavanje za razmerja varovanja, ki izpolnjujejo pogoje.

Uporaba zahtev glede učinkovitosti varovanja pri varovanju neto pozicije pred tveganjem

B6.6.5 Ko podjetje ugotavlja, ali so pri varovanju neto pozicije izpolnjene zahteve glede učinkovitosti varovanja iz 6.4.1.(c) člena, mora upoštevati spremembe vrednosti postavk v neto poziciji, ki imajo podoben učinek kot instrument za varovanje pred tveganjem skupaj s spremembo poštene vrednosti instrumenta za varovanje. Na primer,

▼M53

podjetje ima skupino trdnih obvez za prodajo čez devet mesecev v znesku 100 TDE in skupino trdnih obvez za nakup čez 18 mesecev v znesku 120 TDE. Podjetje se zavaruje pred valutnim tveganjem pri neto poziciji v višini 20 TDE z uporabo terminske menjalne pogodbe (za menjavo valut) za 20 TDE. Podjetje mora pri ugotavljanju, ali so izpolnjene zahteve glede učinkovitosti varovanja pred tveganjem iz 6.4.1.(c) člena, upoštevati razmerje med:

(a) spremembo poštene vrednosti pri terminski menjalni pogodbi skupaj s spremembami vrednosti trdnih obvez za prodajo, povezanimi z valutnim tveganjem; in

(b) spremembami vrednosti trdnih obvez za nakup, povezanimi z valutnim tveganjem.

B6.6.6 Podobno bi podjetje, če bi imelo v primeru iz 6.6.5. člena v celoti izravnano neto pozicijo, pri ugotavljanju, ali so izpolnjene zahteve glede učinkovitosti varovanja pred tveganjem iz 6.4.1.(c) člena, upoštevalo razmerje med spremembami vrednosti trdnih obvez za prodajo, povezanimi z valutnim tveganjem, in spremembami vrednosti trdnih obvez za nakup, povezanimi z valutnim tveganjem.

Varovanja denarnih tokov pred tveganjem, ki tvorijo neto pozicijo

B6.6.7 Kadar podjetje varuje pred tveganjem skupino postavk, ki imajo izravnalne (tj. neto) pozicije tveganja, je primernost za obračunavanje varovanja pred tveganjem odvisna od vrste varovanja. Če gre za varovanje poštene vrednosti pred tveganjem, bi lahko bila neto pozicija primerna za obravnavo kot pred tveganjem varovana postavka. Če pa gre za varovanje denarnih tokov pred tveganjem, je lahko neto pozicija primerna za obravnavo kot pred tveganjem varovana postavka samo, če gre za varovanje pred valutnim tveganjem in je pri določitvi navedene neto pozicije natančno opredeljeno poročevalsko obdobje, v katerem naj bi napovedane transakcije vplivale na poslovni izid, pa tudi njihova narava in obseg.

B6.6.8 Na primer, podjetje ima neto pozicijo, ki je sestavljena iz spodnje plasti prodaj v znesku 100 TDE in spodnje plasti nakupov v znesku 150 TDE. Tako prodaje kot nakupi so izraženi v isti tuji valuti. Da bi v zadostni meri opredelilo določitev pred tveganjem varovane neto pozicije, podjetje v prvotni dokumentaciji o razmerju varovanja določi, da se lahko proda izdelek A ali izdelek B, kupijo pa stroji vrste A ali stroji vrste B ter surovina A. Podjetje določi tudi obseg poslov po posameznih vrstah poslov. Podjetje evidentira, da je spodnja plast prodaj (100 TDE) sestavljena iz napovedanih prodaj v

▼M53

obsegu prvih 70 TDE od prodaje izdelka A in prvih 30 TDE od prodaje izdelka B. Če se za te prodajne količine pričakuje, da bodo vplivale na poslovni izid v različnih poročevalskih obdobjih, bi podjetje to vključilo v dokumentacijo, na primer, da naj bi prvih 70 TDE od prodaje izdelka A vplivalo na poslovni izid v prvem poročevalskem obdobju, prvih 30 TDE od prodaje izdelka B pa na poslovni izid v drugem poročevalskem obdobju. Podjetje evidentira tudi, da je spodnja plast nakupov (150 TDE) sestavljena iz nakupov v obsegu prvih 60 TDE za nakup strojev vrste A, prvih 40 TDE za nakup strojev vrste B in prvih 50 TDE za nakup strojev surovine A. Če se za te nakupne količine pričakuje, da bodo vplivale na poslovni izid v različnih poročevalskih obdobjih, bi podjetje vključilo v dokumentacijo razčlenitev nakupnih količin po poročevalskih obdobjih, v katerih naj bi te vplivale na poslovni izid (podobno, kot dokumentira prodajne količine). Na primer, napovedana transakcija bi bila opredeljena kot:

(a) prvih 60 TDE za nakupe strojev vrste A, ki naj bi vplivali na poslovni izid od tretjega poročevalskega obdobja v naslednjih desetih poročevalskih obdobjih;

(b) prvih 40 TDE za nakupe strojev vrste B, ki naj bi vplivali na poslovni izid od četrtega poročevalskega obdobja v naslednjih 20 poročevalskih obdobjih; in

(c) prvih 50 TDE za nakupe surovine A, ki naj bi bili prejeti v tretjem poročevalskem obdobju in prodani, tj. vplivali na poslovni izid, v tistem in naslednjem poročevalskem obdobju.

Določitev narave napovedanih transakcij bi vključevala vidike, kot je vzorec amortizacije za opredmetena osnovna sredstva iste vrste, če je narava teh sredstev taka, da bi se lahko vzorec amortizacije razlikoval glede na to, kako podjetje uporablja ta sredstva. Na primer, če podjetje uporablja stroje vrste A v dveh različnih proizvodnih procesih, od katerih eden privede do amortizacije po enakomerni časovni metodi v desetih poročevalskih obdobjih, drugi pa do amortizacije po metodi proizvedenih enot, bi bila v njegovi dokumentaciji o predvidenih nakupnih količinah za stroje vrste A ta količina razčlenjena glede na to, kateri vzorec amortizacije se bo uporabljal.

B6.6.9 Pri varovanju denarnih tokov pri neto poziciji morajo zneski, določeni v skladu s 6.5.11. členom, vključevati spremembe vrednosti postavk v neto poziciji, ki imajo podoben učinek kot instrument za varovanje pred tveganjem skupaj s spremembo poštene vrednosti instrumenta za varovanje. Vendar se spremembe vrednosti postavk v neto poziciji, ki imajo podoben učinek kot instrument za varovanje pred tveganjem, pripoznajo šele, ko se pripoznajo z njimi povezane transakcije, npr. ko se napovedana prodaja pripozna kot prihodek. Na primer, podjetje ima skupino zelo verjetnih napovedanih prodaj čez devet mesecev v znesku 100 TDE in skupino zelo verjetnih napovedanih nakupov čez 18 mesecev v znesku 120 TDE. Podjetje se zavaruje pred valutnim tveganjem pri neto poziciji v višini 20 TDE z uporabo terminske menjalne pogodbe za 20 TDE. Pri ugotavljanju zneskov, ki se pripoznajo v rezervi za varovanje denarnih tokov pred tveganjem v skladu s 6.5.11.(a)–6.5.11.(b) členom, podjetje primerja:

(a) spremembo poštene vrednosti terminske menjalne pogodbe skupaj s spremembami vrednosti zelo verjetnih napovedanih prodaj, povezanimi z valutnim tveganjem, s

(b) spremembami vrednosti zelo verjetnih napovedanih nakupov, povezanimi z valutnim tveganjem.

▼M53

Vendar podjetje pripozna samo zneske, povezane s terminsko menjalno pogodbo, dokler se zelo verjetne napovedane prodaje ne pripoznajo v računovodskih izkazih, ko se pripoznajo dobički ali izgube iz teh napovedanih transakcij (tj. sprememba vrednosti, ki se lahko pripiše spremembi deviznega tečaja med trenutkom, ko se določi razmerje varovanja, in pripoznanjem prihodkov).

B6.6.10 Podobno bi podjetje, če je imelo navedenem primeru v celoti izravnano neto pozicijo, primerjalo spremembe vrednosti zelo verjetnih napovedanih prodaj, povezane z valutnim tveganjem, s spremembami zelo verjetnih napovedanih nakupov, povezanimi z valutnim tveganjem. Vendar se navedeni zneski pripoznajo šele, ko se povezane napovedane transakcije pripoznajo v računovodskih izkazih.

Plasti skupin postavk, določene kot pred tveganjem varovane postavke

B6.6.11 Iz istih razlogov, kot so navedeni v B6.3.19. členu, zahteva določitev plastnih sestavin skupin obstoječih postavk kot varovanih postavk posebno opredelitev nominalnega zneska skupine postavk, iz katere se je določila varovana plastna sestavina.

B6.6.12 Razmerje varovanja pred tveganjem lahko vključuje plasti iz več različnih skupin postavk. Na primer, pri varovanju neto pozicije skupine sredstev in skupine obveznosti lahko razmerje varovanja pred tveganjem vsebuje kombinacijo plasti iz skupine sredstev in plasti iz skupine obveznosti.

Predstavljanje dobičkov ali izgub iz instrumentov za varovanje pred tveganjem

B6.6.13 Če se postavke varujejo skupaj kot skupina v okviru varovanja denarnih tokov pred tveganjem, lahko vplivajo na različne vrstične postavke v poslovnem izidu in drugem vseobsegajočem donosu. Predstavljanje dobičkov ali izgub iz naslova varovanja pred tveganjem v navedenih izkazih je odvisno od skupine postavk.

B6.6.14 Če skupina postavk nima nobenih izravnalnih pozicij tveganja (na primer skupina odhodkov v tuji valuti, ki vplivajo na različne vrstične postavke v izkazu poslovnega izida ali drugem vseobsegajočem donosu, ki se varujejo pred valutnim tveganjem), se prerazvrščeni dobički ali izgube iz instrumenta za varovanje razdelijo na vrstične postavke, na katere vplivajo varovane postavke. Ta razdelitev se opravi na sistematični in racionalni podlagi ter ne sme privesti do predstavljanja čistih dobičkov ali izgub, ki izhajajo iz enega samega instrumenta za varovanje, kot bruto zneskov.

B6.6.15 Če ima skupina postavk izravnalne pozicije tveganja (na primer skupino prodaj in odhodkov, izraženih v tuji valuti, ki se skupaj varujejo pred valutnim tveganjem), mora podjetje izkazati dobičke ali izgube iz naslova varovanja pred tveganjem v ločeni vrstični postavki v izkazu poslovnega izida in drugem vseobsegajočem donosu. Vzemimo na primer varovanje pred valutnim tveganjem pri neto poziciji pri prodajah v tuji valuti v znesku 100 TDE in odhodkih

▼M53

v tuji valuti v znesku 80 TDE z uporabo terminske menjalne pogodbe v znesku 20 TDE. Dobiček ali izguba iz terminske menjalne pogodbe, ki se prerazvrsti iz rezerve za varovanje denarnih tokov pred tveganjem v poslovni izid (kadar neto pozicija vpliva na poslovni izid), se mora izkazati v vrstični postavki, ločeni od varovanih prodaj in odhodkov. Če poleg tega do prodaj pride prej kot do odhodkov, se prihodki od prodaje še vedno merijo po promptnem deviznem tečaju v skladu z MRS 21. Povezani dobiček ali izguba iz varovanja se mora izkazati v ločeni vrstični postavki, tako da poslovni izid odraža učinek varovanja neto pozicije pred tveganjem, pri čemer se izvede ustrezna prilagoditev rezerve za varovanje denarnih tokov pred tveganjem. Če pred tveganjem varovani odhodki vplivajo na poslovni izid v poznejšem obdobju, se dobiček ali izguba iz naslova varovanja, ki sta bila prej pripoznana v rezervi za varovanje denarnih tokov pred tveganjem pri prodajah, prerazvrstita v poslovni izid in predstavita kot vrstična postavka, ločena od tistih, ki vključujejo varovane odhodke, ki se merijo po promptnem deviznem tečaju v skladu z MRS 21.

B6.6.16 Za nekatere vrste varovanja poštene vrednosti pred tveganjem primarni cilj varovanja ni izravnati spremembe poštene vrednosti varovane postavke, ampak pretvoriti denarne tokove varovane postavke. Na primer, podjetje varuje pošteno vrednost pred obrestnim tveganjem pri dolžniškem instrumentu s fiksno obrestno mero z uporabo zamenjave obrestnih mer. Cilj podjetja pri varovanju pred tveganjem je pretvoriti denarne tokove s fiksno obrestno mero v denarne tokove z variabilno obrestno mero. Ta cilj se pri obračunavanju razmerja varovanja odraža tako, da se čiste natečene obresti iz naslova zamenjave obrestnih mer vknjižijo v poslovni izid. V primeru varovanja neto pozicije pred tveganjem (na primer neto pozicije pri sredstvu s fiksno obrestno mero in obveznostjo s fiksno obrestno mero) morajo biti te čiste natečene obresti izkazane v ločeni vrstični postavki v izkazu poslovnega izida in drugem vseobsegajočem donosu. S tem se prepreči, da bi se čisti dobički ali izgube posameznega instrumenta predstavljali kot izravnavajoči bruto zneski in se pripoznali v različnih vrstičnih postavkah (na primer, s tem se prepreči predstavljanje čistih tokov od obresti pri posamezni zamenjavi obrestnih mer kot bruto prihodkov od obresti in bruto odhodkov za obresti).

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI IN PREHOD (POGLAVJE 7)

Prehod (oddelek 7.2)

Finančna sredstva v posesti za trgovanje

B7.2.1 Na datum začetka uporabe tega standarda mora podjetje določiti, ali cilj njegovega poslovnega modela za upravljanje njegovih finančnih sredstev izpolnjuje pogoj iz 4.1.2.(a) člena ali pogoj iz 4.1.2.A(a) člena oziroma ali finančno sredstvo izpolnjuje pogoje za odločitev iz 5.7.5. člena. Podjetje v ta namen ugotovi, ali finančna sredstva ustrezajo opredelitvi „v posesti za trgovanje“, kot da bi podjetje kupilo sredstva na datum začetka uporabe.

Oslabitev

B7.2.2 Podjetje bi moralo med prehodom približno oceniti kreditno tveganje ob začetnem pripoznanju, tako da bi upoštevalo vse primerne in dokazljive informacije, ki se lahko pridobijo brez pretiranih stroškov in prizadevanj. Podjetju na datum prehoda pri ugotavljanju, ali se je kreditno tveganje od začetnega pripoznanja pomembno povečalo, ni treba intenzivno iskati informacij. Če podjetje tega ne more ugotoviti brez pretiranih stroškov ali prizadevanj, se uporablja 7.2.20. člen.

▼M53

B7.2.3 Da bi določilo popravek vrednosti za izgubo pri finančnih instrumentih, ki so bili prvič pripoznani (ali pri obvezah iz posojil ali pogodbah o finančnih poroštvih, h katerim je podjetje pristopilo kot pogodbena stranka) pred datumom začetka uporabe, mora podjetje tako ob prehodu kot do odprave pripoznanja teh postavk upoštevati informacije, ki so relevantne za opredelitev ali približno oceno kreditnega tveganja ob začetnem pripoznanju. Da bi določilo ali približno ocenilo začetno kreditno tveganje, lahko podjetje upošteva notranje in zunanje informacije, vključno z informacijami o portfeljih, v skladu z B5.5.1.–B5.5.6. členom.

B7.2.4 Podjetje, ki ima malo preteklih informacij, lahko uporabi informacije iz notranjih poročil in statistik (ki so bile morda pripravljene pri odločanju o trženju novega izdelka), informacije o podobnih izdelkih ali izkušnje skupine podobnih podjetij pri primerljivih finančnih instrumentih, če je relevantno.

OPREDELITVE POJMOV (PRILOGA A)

Izvedeni finančni instrumenti

BA.1 Tipični primeri izvedenih finančnih instrumentov so standardizirane terminske pogodbe (*future*), nestandardizirane terminske pogodbe (*forward*), pogodbe o zamenjavi (*swap*) in opcijske pogodbe. Izvedeni finančni instrument običajno vsebuje določen nominalni znesek, tj. znesek valute, število delnic, število enot mase ali prostornine ali drugih enot, določenih v pogodbi. Vendar izvedeni finančni instrument ne zahteva, da bi imetnik ali izdajatelj investiral ali prejel nominalni znesek ob začetku pogodbe. Na drugi strani lahko izvedeni finančni instrument zahteva fiksno plačilo ali plačilo zneska, ki se lahko spremeni (vendar ne sorazmerno s spremembo v podlagi) kot posledica nekega prihodnjega dogodka, ki ni povezan z nominalnim zneskom. Na primer, pogodba lahko zahteva fiksno plačilo v višini 1 000 DE, če se šestmesečni LIBOR poveča za 100 bazičnih točk. Taka pogodba je izvedeni finančni instrument, čeprav nominalni znesek ni opredeljen.

BA.2 Opredelitev izvedenega finančnega instrumenta v tem standardu vsebuje pogodbe, ki se poravnajo bruto z izročitvijo sredstva, ki je podlaga (npr. terminska pogodba za nakup dolžniškega instrumenta s fiksno obrestno mero). Podjetje ima lahko pogodbo za nakup ali prodajo nefinančnega sredstva, ki se lahko neto poravna z denarjem ali drugim finančnim instrumentom ali z menjavo finančnih instrumentov (npr. pogodba za nakup ali prodajo blaga po fiksno določeni ceni na datum v prihodnosti). Taka pogodba spada v področje uporabe tega standarda, razen če je bila sklenjena in se še naprej poseduje z namenom izročitve nefinančnega sredstva v skladu s pričakovanimi potrebami podjetja po nakupu, prodaji ali uporabi. Vendar se ta standard uporablja za take pogodbe za pričakovane potrebe podjetja po nakupu, prodaji ali uporabi, če podjetje za pogodbo opravi določitev v skladu z 2.5. členom (glej 2.4.–2.7. člen).

BA.3 Ena od bistvenih značilnosti izvedenega finančnega instrumenta je, da je njegova čista začetna finančna naložba manjša, kot bi bila potrebna pri drugih vrstah pogodb, pri katerih se pričakuje podoben odziv na spremembe tržnih dejavnikov. Opcijska pogodba ustreza tej opredelitvi, ker je premija manjša od finančne naložbe, ki bi bila potrebna za pridobitev finančnega instrumenta, ki je podlaga, na katero je vezana opcija. Valutna zamenjava, ki zahteva začetno zamenjavo različnih valut z enakimi poštenimi vrednostmi, ustreza opredelitvi, ker je njena čista začetna finančna naložba enaka nič.

▼**M53**

BA.4 Običajen nakup ali prodaja povzroči zavezo s fiksno ceno med datumom prodaje in datumom poravnave, ki ustreza opredelitvi izvedenega finančnega instrumenta. Vendar se zaradi kratkega trajanja zaveze ne pripozna kot izvedeni finančni instrument. Namesto tega ta standard določa posebno obračunavanje takšnih običajnih pogodb (glejte 3.1.2. člen in B3.1.3.–B3.1.6. člen).

BA.5 Opredelitev izvedenega finančnega instrumenta se nanaša na nefinančne spremenljivke, ki niso specifične za eno od pogodbenih strank. Te vključujejo indeks izgub iz naslova potresov v določeni regiji ali indeks temperatur v določenem mestu. Nefinančne spremenljivke, ki so specifične za eno od pogodbenih strank, vključujejo na primer pojav ali odsotnost požara, ki poškoduje ali uniči sredstvo te pogodbene stranke. Sprememba poštene vrednosti nefinančnega sredstva je specifična za lastnika, če poštena vrednost ne odraža le sprememb v tržni ceni takšnih sredstev (finančna spremenljivka), ampak tudi stanje določenega nefinančnega sredstva v posesti (nefinančna spremenljivka). Na primer, če garancija za preostalo vrednost določenega avtomobila izpostavlja garanta tveganju sprememb v fizičnem stanju avtomobila, je sprememba navedene preostale vrednosti specifična za lastnika avtomobila.

Finančna sredstva in finančne obveznosti v posesti za trgovanje

BA.6 Trgovanje na splošno pomeni aktivno in pogosto kupovanje in prodajo in finančni instrumenti v posesti za trgovanje se v glavnem uporabljajo z namenom ustvarjati dobiček na podlagi kratkoročnih nihanj cene ali trgovčeve marže.

BA.7 Med finančne obveznosti v posesti za trgovanje spadajo:

(a) izvedene obveznosti, ki se ne obračunavajo kot instrumenti za varovanje pred tveganjem;

(b) obveze za izročitev finančnih sredstev, ki si jih izposodi prodajalec na kratko (tj. podjetje, ki proda izposojena finančna sredstva, ki jih še nima v lasti);

(c) finančne obveznosti, ki so nastale z namenom ponovnega nakupa v kratkem roku (npr. dolžniški instrument, ki kotira na borzi, ki ga izdajatelj lahko ponovno kupi v kratkem roku, odvisno od sprememb njegove poštene vrednosti); in

(d) finančne obveznosti, ki so del portfelja identificiranih finančnih instrumentov, ki se upravljajo skupaj in za katere obstajajo dokazi o nedavnem kratkoročnem pobiranju dobičkov.

BA.8 Samo dejstvo, da se obveznost uporablja za financiranje trgovalnih dejavnosti, še ne pomeni, da je finančna obveznost v posesti za trgovanje.

▼M32

MEDNARODNI STANDARD RAČUNOVODSKEGA POROČANJA 10

Konsolidirani računovodski izkazi

CILJ

1 Cilj tega mednarodnega standarda računovodskega poročanja (MSRP) je določiti načela za pripravo in predstavitev konsolidiranih računovodskih izkazov, kadar podjetje obvladuje eno ali več drugih podjetij.

Uresničevanje cilja

▼M38

2 Za uresničitev cilja iz 1. člena ta MSRP:

▼M32

(a) določa, da mora podjetje (*obvladujoče podjetje*), ki obvladuje eno ali več drugih podjetij (*odvisna podjetja*), predstaviti konsolidirane računovodske izkaze;

(b) opredeljuje načelo *obvladovanja* in obvladovanje določa kot podlago za konsolidacijo;

▼M38

(c) določa, kako se uporablja načelo obvladovanja, da se ugotovi, ali naložbenik obvladuje podjetje, v katero naloži, in ga mora zato konsolidirati;

(d) določa računovodske zahteve za pripravo konsolidiranih računovodskih izkazov; in

(e) opredeljuje naložbeno podjetje ter določa izjemo pri konsolidaciji določenih odvisnih podjetij naložbenega podjetja.

▼M32

3 Ta MSRP ne obravnava računovodskih zahtev za poslovne združitve in njihovih posledic za konsolidacijo, vključno z dobrim imenom, ki izhaja iz poslovne združitve (glej MSRP 3 – *Poslovne združitve*).

PODROČJE UPORABE

▼M51

4 Obvladujoče podjetje predstavi konsolidirane računovodske izkaze. Ta MSRP se uporablja za vsa podjetja, razen v naslednjih primerih:

(a) obvladujočemu podjetju ni treba predstaviti konsolidiranih računovodskih izkazov, če so izpolnjeni vsi naslednji pogoji:

(i) obvladujoče podjetje je odvisno podjetje v popolni ali delni lasti drugega podjetja, pri čemer so bili vsi njegovi drugi lastniki, vključno s tistimi, ki sicer nimajo pravice glasovati, obveščeni, da obvladujoče podjetje ne namerava predstaviti konsolidiranih računovodskih izkazov, in temu ne nasprotujejo;

(ii) z njegovimi dolžniškimi ali kapitalskimi instrumenti se ne trguje na javnem trgu (na domači ali tuji borzi ali prostem trgu, vključno z lokalnimi in regionalnimi trgi);

▼M51

(iii) obvladujoče podjetje ni predložilo, niti ni v postopku predložitve, svojih računovodskih izkazov pri komisiji za vrednostne papirje ali drugi regulativni organizaciji za namen izdaje katere koli skupine instrumentov na javnem trgu ter

(iv) njegovo končno ali katero koli vmesno obvladujoče podjetje izdela računovodske izkaze, ki so na voljo za javno uporabo in so skladni z MSRP, v katerih so odvisna podjetja konsolidirana ali se merijo po pošteni vrednosti prek poslovnega izida v skladu s tem MSRP.

(b) [izbrisano].

(c) [izbrisano].

4A Ta MSRP se ne uporablja za programe pozaposlitvenih zaslužkov ali druge programe dolgoročnih zaslužkov zaposlencev, za katere se uporablja MRS 19 *Zaslužki zaposlencev*.

4B Obvladujoče podjetje, ki je naložbeno podjetje, ne predstavi konsolidiranih računovodskih izkazov, če je v skladu z 31. členom tega MSRP vsa odvisna podjetja zavezano meriti po pošteni vrednosti prek poslovnega izida.

▼M32

Obvladovanje

5 Naložbenik mora ne glede na naravo svoje udeležbe v podjetju (podjetju, v katero naloži) na podlagi ocene, ali obvladuje podjetje, v katero naloži, določiti, ali je obvladujoče podjetje.

6 Naložbenik podjetje, v katero naloži, obvladuje, če je izpostavljen spremenljivemu donosu ali ima pravice do spremenljivega donosa iz svoje udeležbe v tem podjetju ter lahko prek svojega vpliva na to podjetje vpliva na ta donos.

7 Naložbenik torej podjetje, v katero naloži, obvladuje le, če so izpolnjeni vsi naslednji pogoji:

(a) **naložbenik ima vpliv na podjetje, v katero naloži (glej 10.–14. člen);**

(b) **naložbenik je izpostavljen spremenljivemu donosu ali ima pravice do spremenljivega donosa iz svoje udeležbe v podjetju, v katero naloži (glej 15. in 16. člen), ter**

(c) **naložbenik lahko prek svojega vpliva na podjetje, v katero naloži, vpliva na znesek svojega donosa (glej 17. in 18. člen).**

8 Naložbenik mora pri ocenjevanju, ali obvladuje podjetje, v katero naloži, upoštevati vsa dejstva in okoliščine. Naložbenik mora ponovno oceniti, ali obvladuje podjetje, v katero naloži, če je na podlagi dejstev in okoliščin razvidno, da se je spremenil eden ali več od treh elementov obvladovanja iz 7. člena (glej B80.–B85. člen).

9 Dva ali več naložbenikov skupaj obvladujejo podjetje, v katero naložijo, kadar morajo pri usmerjanju pomembnih dejavnosti delovati skupaj. Ker v takšnih primerih noben naložbenik ne more usmerjati dejavnosti brez sodelovanja drugih naložbenikov, prav tako ne more sam obvladovati podjetja, v katero naloži. Vsak naložbenik obračuna svoj delež v podjetju, v katero naloži, v skladu z ustreznimi MSRP, kot je MSRP 11 *Skupni aranžmaji*, MRS 28 *Finančne naložbe v pridružena podjetja in skupne podvige* ali MSRP 9 *Finančni instrumenti.*

▼M32

Vpliv

10 Naložbenik ima vpliv na podjetje, v katero naloži, če lahko na podlagi obstoječih pravic trenutno usmerja *pomembne dejavnosti*, tj. dejavnosti, ki bistveno vplivajo na donos tega podjetja.

11 Vpliv izhaja iz pravic. Včasih je ocenjevanje vpliva enostavno, na primer kadar vpliv na podjetje, v katero se naloži, izhaja neposredno in izključno iz glasovalnih pravic, ki temeljijo na kapitalskih instrumentih, kot so delnice, ter ga je mogoče oceniti na podlagi glasovalnih pravic, ki izhajajo iz teh deležev. V drugih primerih bo ocena zahtevnejša, zato je treba upoštevati več kot en dejavnik, na primer kadar vpliv izhaja iz enega ali več pogodbenih sporazumov.

12 Naložbenik, ki lahko trenutno usmerja pomembne dejavnosti, ima vpliv tudi, če pravic do usmerjanja še ni uveljavljal. Dokazi, da naložbenik usmerja pomembne dejavnosti, lahko pomagajo pri določanju, ali ima naložbenik vpliv, vendar takšni dokazi sami po sebi niso odločilni pri določanju, ali ima naložbenik vpliv na podjetje, v katero naloži.

13 Če imata dva ali več naložbenikov obstoječe pravice, na podlagi katerih lahko enostransko usmerjajo različne pomembne dejavnosti, ima vpliv na podjetje, v katero se naloži, tisti naložbenik, ki lahko trenutno usmerja dejavnosti, ki najbolj bistveno vplivajo na donos tega podjetja.

14 Naložbenik ima lahko vpliv na podjetje, v katero naloži, tudi, če imajo druga podjetja obstoječe pravice, na podlagi katerih lahko trenutno sodelujejo pri usmerjanju pomembnih dejavnosti, na primer kadar ima drugo podjetje *pomemben vpliv*. Vendar naložbenik, ki ima le pravice do zaščite, nima vpliva na podjetje, v katero naloži (glej B26.–B28. člen), zato tega podjetja tudi ne obvladuje.

Donos

15 Naložbenik je izpostavljen spremenljivemu donosu ali ima pravice do spremenljivega donosa iz svoje udeležbe v podjetju, v katero naloži, če se lahko njegov donos iz udeležbe v tem podjetju spreminja na podlagi poslovanja tega podjetja. Donos naložbenika je lahko le pozitiven, le negativen ali v celoti pozitiven in negativen.

16 Čeprav lahko le en naložbenik obvladuje podjetje, v katero naloži, je lahko v donos tega podjetja vključenih več strank. Imetniki neobvladujočih deležev so lahko na primer udeleženi v dobičku ali razdelitvah podjetja, v katero se naloži.

Povezava med vplivom in donosom

17 Naložbenik obvladuje podjetje, v katero naloži, kadar lahko poleg tega, da ima vpliv nanj in je izpostavljen spremenljivemu donosu ali ima pravice do spremenljivega donosa iz svoje udeležbe v njem, prek svojega vpliva na to podjetje tudi vpliva na svoj donos iz udeležbe v njem.

▼M32

18 Zato mora naložbenik s pravicami odločanja določiti, ali je glavni zavezanec ali zastopnik. Naložbenik, ki je v skladu z B58.–B72. členom agent, ne obvladuje podjetja, v katero naloži, če uveljavlja pravice odločanja, ki so mu dodeljene.

RAČUNOVODSKE ZAHTEVE

19 Obvladujoče podjetje mora pri pripravi konsolidiranih računovodskih izkazov uporabljati enotne računovodske usmeritve za podobne transakcije in druge poslovne dogodke v podobnih okoliščinah.

20 Konsolidacija podjetja, v katero se naloži, se mora začeti na datum, ko naložbenik pridobi obvladovanje podjetja, v katero naloži, končati pa se mora, ko naložbenik izgubi obvladovanje podjetja, v katero naloži.

21 V B86.–B93. členu so navedena navodila za pripravljanje konsolidiranih računovodskih izkazov.

Neobvladujoči deleži

22 Obvladujoče podjetje mora neobvladujoče deleže v konsolidiranem izkazu finančnega položaja predstaviti v okviru lastniškega kapitala, ločeno od lastniškega kapitala lastnikov obvladujočega podjetja.

23 Spremembe deleža obvladujočega podjetja v lastniškem kapitalu v odvisnem podjetju, zaradi katerih obvladujoče podjetje ne izgubi obvladovanja odvisnega podjetja, so transakcije z lastniškim kapitalom (tj. transakcije z lastniki).

24 V B94.–B96. členu so navedena navodila za obračunavanje neobvladujočih deležev v konsolidiranih računovodskih izkazih.

Izguba obvladovanja

25 Če obvladujoče podjetje izgubi obvladovanje odvisnega podjetja, mora:

(a) odpraviti pripoznanje sredstev in obveznosti nekdanjega odvisnega podjetja v konsolidiranem izkazu finančnega položaja;

(b) pripoznati vse finančne naložbe, zadržane v nekdanjem odvisnem podjetju po pošteni vrednosti na datum izgube obvladovanja, ter nato te naložbe in vse druge zneske, ki jih dolguje nekdanjemu odvisnemu podjetju ali mu jih ta dolguje, obračunati v skladu z ustreznimi MSRP. To pošteno vrednost je treba obravnavati kot pošteno vrednost ob začetnem pripoznanju finančnega sredstva v skladu z MSRP 9 ali, če je ustrezno, kot nabavno vrednost ob začetnem pripoznanju finančne naložbe v pridruženo podjetje ali skupni podvig;

(c) pripoznati dobiček ali izgubo, ki je povezana z izgubo obvladovanja in jo je mogoče pripisati nekdanjemu obvladujočemu deležu.

26 V B97.–B99. členu so navedena navodila za obračunavanje izgube obvladovanja.

▼M38

DOLOČANJE, ALI JE PODJETJE NALOŽBENO PODJETJE

27 Obvladujoče podjetje določi, ali je naložbeno podjetje. Naložbeno podjetje je podjetje, ki:

(a) prejme finančna sredstva od enega ali več naložbenikov z namenom zagotavljanja storitev upravljanja finančnih naložb temu naložbeniku oziroma naložbenikom;

(b) se svojemu naložbeniku oziroma naložbenikom zaveže, da je njegov poslovni cilj nalaganje finančnih sredstev izključno z namenom doseganja donosov iz povečevanja vrednosti dolgoročnih naložb, prihodkov od naložb ali obojega; in

(c) uspešnost bolj ali manj vseh svojih finančnih naložb meri in ocenjuje na osnovi poštene vrednosti.

Napotki za uporabo so v B85.A–B85.M členu.

28 Pri presoji, ali ustreza opredelitvi iz 27. člena, podjetje upošteva, ali ima naslednje tipične lastnosti naložbenega podjetja:

(a) ima več kot eno finančno naložbo (glej B85.O–B85.P člen);

(b) ima več kot enega naložbenika (glej B85.Q–B85.S člen);

(c) ima naložbenike, ki niso povezane osebe podjetja (glej B85.T–B85.U člen); in

(d) ima lastniške deleže v obliki lastniškega kapitala ali podobnih deležev (glej B85.V–B85.W člen).

Odsotnost katere koli od teh tipičnih lastnosti ne pomeni nujno, da se podjetje ne more razvrstiti kot naložbeno podjetje. Naložbeno podjetje, ki nima vseh od teh tipičnih lastnosti, zagotovi dodatno razkritje, ki ga zahteva 9.A člen MRSP 12 *Razkritje deležev v drugih podjetjih*.

29 Če dejstva in okoliščine kažejo na to, da je prišlo do sprememb enega ali več od treh elementov, ki sestavljajo opredelitev naložbenega podjetja iz 27. člena, ali tipičnih lastnosti naložbenega podjetja iz 28. člena, obvladujoče podjetje ponovno presodi, ali je naložbeno podjetje.

30 Obvladujoče podjetje, ki preneha biti naložbeno podjetje ali pa to postane, spremembo statusa obračunava za naprej od datuma, ko je prišlo do spremembe statusa (glej B100.–B101. člen).

NALOŽBENA PODJETJA: IZJEME PRI KONSOLIDACIJI

31 Razen kot je opisano v 32. členu, naložbeno podjetje ne konsolidira odvisnih podjetij in ne uporablja MSRP 3, ko pridobi obvladovanje drugega podjetja. Namesto tega naložbeno podjetje meri finančno naložbo v odvisno podjetje po pošteni vrednosti prek poslovnega izida v skladu z MSRP 9 ([1]).

([1]) C7. člen MSRP 10 *Konsolidirani računovodski izkazi* navaja: „Če podjetje uporablja ta MSRP, vendar še ne uporablja MSRP 9, v tem MSRP vsako sklicevanje na MSRP 9 pomeni sklicevanje na MRS *39 Finančni instrumenti: pripoznavanje in merjenje*.“

▼M51

32 Ne glede na zahtevo iz 31. člena, naložbeno podjetje, če ima odvisno podjetje, ki samo po sebi ni naložbeno podjetje in sta njegov glavni namen in dejavnost opravljanje storitev, povezanih z naložbenimi dejavnostmi naložbenega podjetja (glej B85.C–B85.E člen), tako odvisno podjetje konsolidira v skladu z 19.–26. členom tega MSRP in za prevzem vsakega takega odvisnega podjetja uporabi zahteve MSRP 3.

▼M38

33 Obvladujoče podjetje naložbenega podjetja konsolidira vsa podjetja, ki jih obvladuje, vključno s tistimi, ki jih obvladuje prek odvisnega naložbenega podjetja, razen če je obvladujoče podjetje naložbeno podjetje.

▼M32

Priloga A

Opredeljeni izrazi

Ta priloga je sestavni del MSRP.

Konsolidirani računovodski izkazi	Računovodski izkazi **skupine**, v katerih so sredstva, obveznosti, lastniški kapital, prihodki, odhodki in denarni tokovi **obvladujočega podjetja** in njegovih **odvisnih podjetij** predstavljeni kot izkazi ene gospodarske celote.
Obvladovanje podjetja, v katero se naloži	Naložbenik obvladuje podjetje, v katero naloži, če je izpostavljen spremenljivemu donosu ali ima pravice do spremenljivega donosa iz svoje udeležbe v tem podjetju ter lahko prek svojega vpliva na to podjetje vpliva na ta donos.
Subjekt, ki sprejema odločitve	Subjekt s pravicami odločanja, ki je glavni zavezanec ali zastopnik za druge stranke.
Skupina	**Obvladujoče podjetje** in njegova **odvisna podjetja**.

▼M38

Naložbeno podjetje Podjetje, ki:

(a) prejme finančna sredstva od enega ali več naložbenikov z namenom zagotavljanja storitev upravljanja finančnih naložb temu naložbeniku oziroma naložbenikom;

(b) se svojemu naložbeniku oziroma naložbenikom zaveže, da je njegov poslovni cilj nalaganje finančnih sredstev izključno z namenom doseganja donosov iz povečevanja vrednosti dolgoročnih naložb, prihodkov od naložb ali obojega; in

(c) uspešnost bolj ali manj vseh svojih finančnih naložb meri in ocenjuje na osnovi poštene vrednosti.

▼M32

Neobvladujoči delež	Lastniški kapital v **odvisnem podjetju**, ki ga ni mogoče neposredno ali posredno pripisati **obvladujočemu podjetju**.
Obvladujoče podjetje	Podjetje, ki **obvladuje** eno ali več podjetij.
Vpliv	Obstoječe pravice, na podlagi katerih se lahko trenutno usmerjajo **pomembne dejavnosti**.
Pravice do zaščite	Pravice, katerih namen je zavarovati interese stranke, ki ima te pravice, pri čemer se tej stranki ne omogoči vpliv na podjetje, na katerega se te pravice nanašajo.
Pomembne dejavnosti	Za namene tega MSRP so pomembne dejavnosti tiste dejavnosti podjetja, v katero se naloži, ki bistveno vplivajo na njegov donos.
Pravice do odstavitve	Pravice, da se subjektu, ki sprejema odločitve, odvzame pristojnost odločanja.
Odvisno podjetje	Podjetje, ki ga obvladuje drugo podjetje.

Naslednji izrazi so opredeljeni v MSRP 11, MSRP 12 *Razkritje deležev v drugih podjetjih*, MRS 28 (kakor je bil spremenjen leta 2011) ali MRS 24 *Razkrivanje povezanih strank* ter se v tem MSRP uporabljajo v smislu iz navedenih MSRP:

— pridruženo podjetje;

— delež v drugem podjetju;

— skupni podvig;

— ključno poslovodno osebje;

— povezana stranka;

— pomemben vpliv.

Priloga B

Napotki za uporabo

Ta priloga je sestavni del MSRP. Opisuje uporabo 1.–26. člena in ima enako veljavo kot drugi deli MSRP.

B1 V tej prilogi so opisani hipotetični primeri. Čeprav so lahko nekateri vidiki primerov prisotni v dejanskih vzorcih pojavov, bi bilo treba pri uporabi MSRP 10 oceniti vsa dejstva in okoliščine posameznega vzorca pojavov.

▼M32

OCENJEVANJE OBVLADOVANJA

B2 Naložbenik za določitev, ali obvladuje podjetje, v katero naloži, oceni, ali:

(a) ima vpliv na podjetje, v katero naloži;

(b) je izpostavljen spremenljivemu donosu oziroma ima pravice do spremenljivega donosa iz svoje udeležbe v podjetju, v katero naloži, ter

(c) lahko prek svojega vpliva na podjetje, v katero naloži, vpliva na znesek svojega donosa.

B3 Pri določanju tega je lahko v pomoč preučitev naslednjih dejavnikov:

(a) namena in oblike podjetja, v katero se naloži (glej B5.–B8. člen);

(b) katere so pomembne dejavnosti in kako se sprejemajo odločitve o teh dejavnostih (glej B11.–B13. člen);

(c) ali lahko naložbenik na podlagi svojih pravic trenutno usmerja pomembne dejavnosti (glej B14.–B54. člen);

(d) ali je naložbenik izpostavljen spremenljivemu donosu oziroma ima pravice do spremenljivega donosa iz svoje udeležbe v podjetju, v katero naloži (glej B55.–B57. člen), ter

(e) ali lahko naložbenik prek svojega vpliva na podjetje, v katero naloži, vpliva na znesek svojega donosa (glej B58.–B72. člen).

B4 Pri ocenjevanju obvladovanja podjetja, v katero se naloži, mora naložbenik upoštevati naravo svojega razmerja z drugimi strankami (glej B73.–B75. člen).

Namen in oblika podjetja, v katero se naloži

B5 Pri ocenjevanju obvladovanja podjetja, v katero se naloži, mora naložbenik upoštevati namen in obliko tega podjetja, da opredeli pomembne dejavnosti, način sprejemanja odločitev o pomembnih dejavnostih, kdo lahko trenutno usmerja te dejavnosti in kdo prejema donose iz teh dejavnosti.

B6 Kar zadeva namen in obliko podjetja, v katero se naloži, je lahko jasno, da se podjetje, v katero se naloži, obvladuje prek kapitalskih instrumentov, ki njihovemu imetniku zagotavljajo sorazmerne glasovalne pravice, kot so navadne delnice podjetja, v katero se naloži. V tem primeru in če ni nobenih dodatnih ureditev, ki spreminjajo odločanje, je ocena obvladovanja osredotočena na to, katera stranka, če sploh katera, lahko uveljavlja dovolj glasovalnih pravic, da lahko odloča o poslovnih in finančnih usmeritvah podjetja, v katero se naloži (B34.–B50. člen). V najenostavnejšem primeru naložbenik, ki ima večino teh glasovalnih pravic, v odsotnosti drugih dejavnikov obvladuje podjetje, v katero naloži.

B7 Da se v zapletenejših primerih ugotovi, ali naložbenik obvladuje podjetje, v katero naloži, je včasih treba upoštevati nekaj dejavnikov ali vse druge dejavnike iz B3. člena.

▼M32

B8 Podjetje, v katero se naloži, je lahko oblikovano tako, da glasovalne pravice niso glavni dejavnik pri odločanju, kdo ga obvladuje, npr. kadar so morebitne glasovalne pravice povezane le z upravnimi nalogami, pri čemer se pomembne dejavnosti usmerjajo na podlagi pogodbenih sporazumov. V takšnih primerih mora naložbenik pri upoštevanju namena in oblike podjetja, v katero naloži, upoštevati tudi tveganja, ki naj bi jim bilo podjetje, v katero se naloži, izpostavljeno, tveganja, ki naj bi se prenesla na stranke, povezane s podjetjem, v katero se naloži, in svojo izpostavljenost nekaterim ali vsem tem tveganjem. Upoštevanje tveganj ne vključuje le negativnega tveganja, ampak tudi možnosti za pozitivno tveganje.

Vpliv

B9 Da ima naložbenik vpliv na podjetje, v katero naloži, mora imeti obstoječe pravice, na podlagi katerih lahko trenutno usmerja pomembne dejavnosti. Za namene ocene vpliva se upoštevajo le materialne pravice in pravice, ki niso pravice do zaščite (glej B22.–B28. člen).

B10 Določitev, ali ima naložbenik vpliv, je odvisna od pomembnih dejavnosti, načina sprejemanja odločitev o pomembnih dejavnostih ter pravic naložbenika in drugih strank v povezavi s podjetjem, v katero se naloži.

Pomembne dejavnosti in njihovo usmerjanje

B11 Na donos veliko podjetij, v katera se naloži, bistveno vpliva vrsta dejavnosti poslovanja in financiranja. Primeri dejavnosti, ki so lahko glede na okoliščine pomembne dejavnosti, med drugim vključujejo:

(a) prodajo in nakup blaga ali storitev;

(b) upravljanje finančnih sredstev med njihovo življenjsko dobo (tudi pri neizpolnitvi finančnih obveznosti);

(c) izbiro, pridobitev ali odtujitev sredstev;

(d) raziskave in razvoj novih izdelkov ali postopkov ter

(e) določitev strukture financiranja ali pridobivanje virov financiranja.

B12 Primeri odločitev o pomembnih dejavnostih med drugim vključujejo:

(a) oblikovanje odločitev podjetja, v katero se naloži, v zvezi s poslovanjem in kapitalom, vključno s predračuni, ter

(b) imenovanje ključnega poslovodnega osebja podjetja, v katero se naloži, ali izvajalcev storitev in zagotavljanje plačila zanje ter prenehanje njihovih storitev ali zaposlitve.

B13 V nekaterih primerih so lahko dejavnosti pred nastankom določenih okoliščin ali pojavom določenega dogodka in po njem pomembne dejavnosti. Kadar lahko pomembne dejavnosti trenutno usmerjata dva ali več naložbenikov in se te dejavnosti izvajajo v različnih obdobjih, morajo naložbeniki določiti, kateri od njih lahko usmerja dejavnosti, ki najbolj bistveno vplivajo na ta donos, skladno z obravnavo sočasnih pravic odločanja (glej 13. člen). Naložbeniki morajo to oceno v določenem obdobju ponovno preučiti, če se spremenijo pomembna dejstva ali okoliščine.

▼M32

Primera uporabe

Primer 1

Naložbenika oblikujeta podjetje, v katero naložita, za razvoj in trženje zdravila. En naložbenik je odgovoren za razvoj zdravila in pridobitev uradne odobritve zanj, pri čemer ta odgovornost vključuje enostransko možnost sprejemanja vseh odločitev v zvezi z razvojem zdravila in pridobitvijo uradne odobritve. Potem ko regulator odobri zdravilo, ga drugi naložbenik proizvaja in trži, pri čemer ima ta naložbenik enostransko možnost sprejemanja vseh odločitev v zvezi s proizvodnjo in trženjem zdravila. Če so vse dejavnosti – razvoj zdravila in pridobitev uradne odobritve zanj ter njegova proizvodnja in trženje – pomembne dejavnosti, mora vsak naložbenik določiti, ali lahko usmerja dejavnosti, ki *najbolj* bistveno vplivajo na donos podjetja, v katero naloži. Zato mora vsak naložbenik preučiti, ali so dejavnosti razvoja zdravila in pridobitve uradne odobritve zanj oziroma njegove proizvodnje in trženja dejavnosti, ki *najbolj* bistveno vplivajo na donos podjetja, v katero se naloži, ter ali lahko usmerja te dejavnosti. Pri določanju, kateri naložbenik ima vpliv, bi naložbenika preučila:

(a) namen in obliko podjetja, v katero se naloži;

(b) dejavnike, ki določajo stopnjo dobička, prihodke in vrednost podjetja, v katero se naloži, ter vrednost zdravila;

(c) učinek na donos podjetja, v katero se naloži, ki izhaja iz pristojnosti odločanja posameznega naložbenika v zvezi z dejavniki iz točke (b), ter

(d) izpostavljenost naložbenikov spremenljivosti donosa.

V tem primeru bi naložbenika preučila tudi:

(e) negotovost in potrebno prizadevanje v zvezi s pridobitvijo uradne odobritve (glede na preteklo uspešnost naložbenika pri razvoju zdravil in pridobivanju uradnih odobritev zanje) ter

(f) kateri naložbenik nadzira zdravilo po uspešno končani fazi razvoja.

Primer 2

Nosilec naložbe (podjetje, v katero se naloži) je ustanovljen ter financiran z dolžniškim instrumentom naložbenika (naložbenika, ki zagotovi dolžniški kapital) in kapitalskimi instrumenti več drugih naložbenikov. Kapitalska tranša je namenjena absorpciji prvih izgub in prejemanju morebitnega preostalega donosa podjetja, v katero se naloži. Eden od naložbenikov, ki zagotovi lastniški kapital in ki ima v lasti 30 % lastniškega kapitala, je tudi upravljavec sredstev. Podjetje, v katero se naloži, svoje donose uporabi za nakup portfelja s finančnimi sredstvi, s čimer je izpostavljeno kreditnemu tveganju, povezanemu z morebitnim neplačilom glavnice in obresti pri sredstvih. Transakcija je naložbeniku, ki zagotovi dolžniški kapital, na voljo kot naložba z minimalno izpostavljenostjo kreditnemu tveganju, povezanemu z morebitnim neplačilom sredstev v portfelju, zaradi narave teh sredstev in namena kapitalske tranše absorpciji prvih izgub podjetja, v katero se naloži. Na donos podjetja, v katero se naloži, bistveno vpliva upravljanje portfelja sredstev podjetja, v katero se naloži, kar vključuje odločitve o izbiri, pridobitvi in odtujitvi sredstev v okviru smernic v zvezi s portfeljem ter upravljanje katerih koli sredstev portfelja v primeru neplačila. Vse te dejavnosti vodi upravljavec sredstev, dokler neplačila ne dosežejo določenega deleža vrednosti portfelja (tj. ko je vrednost portfelja takšna, da je kapitalska tranša podjetja, v katero se naloži, porabljena). Od tega trenutka sredstva upravlja neodvisni upravljavec v skladu z navodili naložbenika, ki zagotovi

▼M32

dolžniški kapital. Upravljanje portfelja sredstev podjetja, v katero se naloži, je pomembna dejavnost podjetja, v katero se naloži. Upravljavec sredstev lahko usmerja pomembne dejavnosti, dokler neplačana sredstva ne dosežejo določenega deleža vrednosti portfelja; naložbenik, ki zagotovi dolžniški kapital, lahko usmerja pomembne dejavnosti, ko vrednost neplačanih sredstev preseže ta določeni delež vrednosti portfelja. Tako upravljavec sredstev kot tudi naložbenik, ki zagotovi dolžniški kapital, morata določiti, ali lahko usmerjata dejavnosti, ki *najbolj* bistveno vplivajo na donos podjetja, v katero se naloži, vključno s preučitvijo namena in oblike podjetja, v katero se naloži, ter izpostavljenosti vsake stranke spremenljivosti donosa.

Pravice, na podlagi katerih ima naložbenik vpliv na podjetje, v katero naloži

B14 Vpliv izhaja iz pravic. Da ima naložbenik vpliv na podjetje, v katero naloži, mora imeti obstoječe pravice, na podlagi katerih lahko trenutno usmerja pomembne dejavnosti. Pravice, na podlagi katerih lahko ima naložbenik vpliv, se lahko med podjetji, v katera se naloži, razlikujejo.

B15 Primeri pravic, ki lahko posamezno ali skupaj naložbeniku zagotovijo vpliv, med drugim vključujejo:

(a) pravice v obliki glasovalnih pravic (ali potencialnih glasovalnih pravic) podjetja, v katero se naloži (glej B34.–B50. člen);

(b) pravice do imenovanja, prerazporeditve ali odstavitve članov ključnega poslovodnega osebja podjetja, v katero se naloži, ki lahko usmerjajo pomembne dejavnosti;

(c) pravice do imenovanja ali odstavitve drugega subjekta, ki usmerja pomembne dejavnosti;

(d) pravice do usmerjanja podjetja, v katero se naloži, v sklepanje poslov ali do veta na kakršne koli spremembe poslov v korist naložbenika ter

(e) druge pravice (kot so pravice odločanja, določene v upravljalnih pogodbah), na podlagi katerih lahko imetnik usmerja pomembne dejavnosti.

B16 Kadar ima podjetje, v katero se naloži, vrsto dejavnosti poslovanja in financiranja, ki bistveno vplivajo na donos tega podjetja, in je treba redno sprejemati vsebinske odločitve v zvezi s temi dejavnostmi, naložbeniku vpliv na splošno zagotavljajo glasovalne ali podobne pravice, in sicer same ali skupaj z drugimi ureditvami.

B17 Če glasovalne pravice ne vplivajo bistveno na donos podjetja, v katero se naloži, na primer kadar so glasovalne pravice povezane le z upravnimi nalogami in se usmerjanje pomembnih dejavnosti določi s pogodbenimi sporazumi, mora naložbenik oceniti te pogodbene sporazume za določitev, ali ima dovolj pravic, da ima vpliv na podjetje, v katero naloži. Za določitev, ali ima naložbenik dovolj pravic, da ima vpliv na podjetje, v katero naloži, mora naložbenik preučiti namen in obliko tega podjetja (glej B5.–B8. člen) ter zahteve iz B51.–B54. člena skupaj z B18.–B20. členom.

▼**M32**

B18 V nekaterih okoliščinah je morda težko določiti, ali ima naložbenik dovolj pravic, da ima vpliv na podjetje, v katero naloži. Da lahko naložbenik v takšnih primerih oceni vpliv, mora preučiti dokaze o tem, ali lahko dejansko enostransko usmerja pomembne dejavnosti. Med drugim je treba preučiti naslednje elemente, ki lahko skupaj s pravicami naložbenika ter kazalniki iz B19. in B20. člena pomenijo dokaz, da ima naložbenik dovolj pravic, da ima vpliv na podjetje, v katero naloži:

(a) naložbenik lahko brez pogodbene pravice imenuje ali potrdi ključno poslovodno osebje podjetja, v katero naloži, ki lahko usmerja pomembne dejavnosti;

(b) naložbenik lahko brez pogodbene pravice usmerja podjetje, v katero naloži, v sklepanje pomembnih poslov ali da veto na kakršne koli spremembe pomembnih poslov v korist naložbenika;

(c) naložbenik lahko ima prevladujočo vlogo v postopku imenovanja članov upravnega organa podjetja, v katero naloži, ali pridobivanju pooblastil od drugih imetnikov glasovalnih pravic;

(d) člani ključnega poslovodnega osebja podjetja, v katero se naloži, so povezane stranke naložbenika (na primer, glavni izvršni direktor podjetja, v katero se naloži, je tudi glavni izvršni direktor naložbenika);

(e) večina članov upravnega organa podjetja, v katero se naloži, so povezane stranke naložbenika.

B19 Včasih obstajajo znaki posebnega razmerja med naložbenikom in podjetjem, v katero se naloži, na podlagi katerega bi lahko imel naložbenik v podjetju, v katero naloži, več kot le pasivne interese. Obstoj katerega koli posameznega kazalnika ali kombinacije kazalnikov ne pomeni vedno, da je izpolnjeno merilo vpliva. Vendar lahko interesi v podjetju, v katero se naloži, ki niso le pasivni, pomenijo, da ima naložbenik dovolj drugih povezanih pravic, da ima vpliv, ali dokazujejo obstoj vpliva na podjetje, v katero se naloži. Naslednje na primer kaže, da ima naložbenik v podjetju, v katero naloži, več kot le pasivne interese, in lahko v kombinaciji z drugimi pravicami pomeni vpliv:

(a) člani ključnega poslovodnega osebja podjetja, v katero se naloži, ki lahko usmerjajo pomembne dejavnosti, so ali so bili zaposleni pri naložbeniku;

(b) poslovanje podjetja, v katero se naloži, je odvisno od naložbenika, na primer v naslednjih primerih:

(i) podjetje, v katero se naloži, je odvisno od naložbenika, ki financira velik del njegovega poslovanja;

(ii) naložbenik jamči za velik del obveznosti podjetja, v katero naloži;

(iii) podjetje, v katero se naloži, je odvisno od naložbenika, kar zadeva pomembne storitve, tehnologije, zaloge ali surovine;

(iv) naložbenik obvladuje sredstva, kot so licence ali blagovne znamke, ki so odločilnega pomena za poslovanje podjetja, v katero naloži;

▼M32

(v) podjetje, v katero se naloži, je odvisno od naložbenika, kar zadeva ključno poslovodno osebje, če na primer osebje naložbenika zelo dobro pozna poslovanje podjetja, v katero se naloži;

(c) znaten delež dejavnosti podjetja, v katero se naloži, vključuje naložbenika ali se izvaja v njegovem imenu;

(d) izpostavljenost naložbenika donosu ali njegove pravice do donosa iz udeležbe v podjetju, v katero naloži, so nesorazmerno večje od njegovih glasovalnih ali drugih podobnih pravic. Naložbenik ima lahko na primer pravice do več kot polovice donosa podjetja, v katero naloži, ali je izpostavljen več kot polovici njegovega donosa, vendar ima manj kot polovico glasovalnih pravic tega podjetja.

B20 Večja kot je izpostavljenost naložbenika spremenljivosti donosa ali večje kot so njegove pravice do spremenljivosti donosa iz udeležbe v podjetju, v katero naloži, večja je spodbuda za naložbenika, da bi pridobi dovolj pravic, da ima vpliv. Zato je lahko velika izpostavljenost spremenljivosti donosa pokazatelj, da ima naložbenik vpliv. Kljub temu samo na podlagi obsega izpostavljenosti naložbenika ni mogoče določiti, ali ima naložbenik vpliv na podjetje, v katero naloži.

B21 Če so dejavniki iz B18. člena ter kazalniki iz B19. in B20. člena obravnavani skupaj s pravicami naložbenika, ima dokaz o vplivu, opisanem v B18. členu, večji pomen.

Materialne pravice

B22 Naložbenik pri ocenjevanju, ali ima vpliv, upošteva le materialne pravice, ki se nanašajo na podjetje, v katero naloži (ki jih imajo naložbenik in drugi). Da se pravica šteje za materialno, mora imeti njen imetnik dejansko možnost, da jo uveljavlja.

B23 Pri določanju, ali so pravice materialne, je potrebna presoja, pri kateri se upoštevajo vsa dejstva in okoliščine. Dejavniki, ki se upoštevajo pri takšnem določanju, med drugim vključujejo:

(a) ali obstajajo kakršne koli ovire (ekonomske ali drugačne), ki imetniku (ali imetnikom) preprečujejo uveljavljanje pravic. Primeri takšnih ovir med drugim vključujejo:

(i) denarne sankcije in spodbude, ki bi imetniku pravic preprečevale njihovo uveljavljanje (ali ga od tega odvračale);

(ii) ceno uveljavitve ali zamenjave, ki ustvarja finančno oviro, ki bi imetniku pravic preprečevala njihovo uveljavljanje (ali ga od tega odvračala);

(iii) pogoje, zaradi katerih se pravice verjetno ne bodo uveljavljale, na primer pogoje, ki zelo omejujejo časovni okvir njihovega uveljavljanja;

(iv) odsotnost jasnega in primernega mehanizma v ustanovnih dokumentih podjetja, v katero se naloži, ali veljavni zakonodaji, ki bi imetniku pravic omogočal njihovo uveljavljanje;

(v) nezmožnost imetnika pravic, da pridobi informacije, potrebne za uveljavljanje njegovih pravic;

(vi) operativne ovire in spodbude, ki bi imetniku pravic preprečevale njihovo uveljavljanje (ali ga od tega odvračale) (npr. ni drugih poslovodnih oseb, ki bi želele ali bile sposobne zagotoviti specializirane storitve ali zagotoviti storitve in prevzeti druge interese trenutne poslovodne osebe);

▼M32

(vii) pravne ali regulativne zahteve, ki imetniku pravic preprečujejo njihovo uveljavljanje (kadar je npr. tujemu naložbeniku prepovedano uveljavljanje njegovih pravic);

(b) kadar je za uveljavljanje pravic potrebno soglasje več kot ene stranke ali ko ima pravice več kot ena stranka, ali obstaja mehanizem, ki tem strankam zagotavlja dejansko možnost, da skupaj uveljavljajo svoje pravice, če to želijo. Odsotnost takšnega mehanizma je pokazatelj, da pravice morda niso materialne. Več kot je strank, ki morajo dati soglasje za uveljavljanje pravic, manjša je verjetnost, da so te pravice materialne. Kljub temu lahko upravni odbor, katerega člani so neodvisni od subjekta, ki sprejema odločitve, predstavlja mehanizem za skupno uveljavljanje pravic več naložbenikov. Zato so pravice do odstavitve, ki jih lahko uveljavlja neodvisni upravni odbor, bolj verjetno materialne, kot če jih posamezno uveljavlja veliko število naložbenikov;

(c) ali bi stranka ali stranke, ki imajo pravice, imele koristi od njihovega uveljavljanja. Imetnik potencialnih glasovalnih pravic v podjetju, v katero naloži (glej B47.–B50. člen), mora na primer preučiti ceno uveljavitve ali zamenjave instrumenta. Večja verjetnost je, da so pogoji za potencialne glasovalne pravice materialni, če gre za instrument, ki je v denarju, ali če bi naložbenik imel koristi zaradi drugih razlogov (npr. z ustvarjanjem sinergij med naložbenikom in podjetjem, v katero se naloži) na podlagi uveljavljanja ali zamenjave instrumenta.

B24 Da se pravice štejejo za materialne, jih mora biti mogoče uveljavljati, ko je treba sprejeti odločitve o usmerjanju pomembnih dejavnosti. Običajno je možnost trenutnega uveljavljanja pravic pogoj za to, da se pravice štejejo za materialne. Vendar so lahko včasih pravice materialne tudi, če jih trenutno ni mogoče uveljavljati.

Primeri uporabe

Primer 3

Podjetje, v katero se naloži, organizira letne skupščine delničarjev, na katerih se sprejemajo odločitve v zvezi z usmerjanjem pomembnih dejavnosti. Naslednja skupščina delničarjev bo čez osem mesecev. Kljub temu lahko delničarji, ki imajo posamično ali skupaj vsaj 5 % glasovalnih pravic, organizirajo posebno srečanje, da spremenijo obstoječe politike v zvezi s pomembnimi dejavnostmi, vendar morajo o tem obvestiti druge delničarje, kar pomeni, da mora do takšnega srečanja preteči vsaj 30 dni. Politike v zvezi s pomembnimi dejavnostmi se lahko spreminjajo le na posebnih srečanjih ali rednih skupščinah delničarjev. To vključuje prodajo znatnega dela sredstev in izvajanje ali odtujitev pomembnih naložb.

Zgornji vzorec pojavov se nanaša na primere 3A–3D, ki so opisani spodaj. Vsak primer se obravnava ločeno.

Primer 3A

Naložbenik ima večino glasovalnih pravic v podjetju, v katero naloži. Glasovalne pravice naložbenika so materialne, ker lahko naložbenik sprejema odločitve o usmerjanju pomembnih dejavnosti, kadar je to potrebno. Kljub dejstvu, da lahko naložbenik uveljavlja svoje glasovalne pravice šele po 30 dneh, lahko pomembne dejavnosti usmerja od trenutka, ko pridobi poslovni delež.

▼M32

Primer 3B

Naložbenik je sklenil terminsko pogodbo za pridobitev večine delnic podjetja, v katero naloži. V terminski pogodbi je določeno, da bo poravnana čez 25 dni. Obstoječi delničarji ne morejo spremeniti obstoječih politik v zvezi s pomembnimi dejavnostmi, ker mora pred posebnim srečanjem preteči vsaj 30 dni, pri čemer bo takrat terminska pogodba že poravnana. Zato ima naložbenik pravice, ki so v bistvu enakovredne pravicam večinskega delničarja iz primera 3A zgoraj (tj. naložbenik, ki je sklenil terminsko pogodbo, lahko sprejema odločitve o usmerjanju pomembnih dejavnosti, kadar je to potrebno). Terminska pogodba naložbenika je materialna pravica, na podlagi katere lahko naložbenik pomembne dejavnosti usmerja, čeprav terminska pogodba še ni poravnana.

Primer 3C

Naložbenik ima materialno opcijo za pridobitev večine delnic podjetja, v katero naloži, ki je izvršljiva v 25 dneh in je zelo v denarju. Ugotovitev bi bila enaka kot v primeru 3B.

Primer 3D

Naložbenik je sklenil terminsko pogodbo za pridobitev večine delnic podjetja, v katero naloži, pri čemer nima drugih povezanih pravic v tem podjetju. Datum poravnave iz terminske pogodbe je čez šest mesecev. V nasprotju z zgornjimi primeri naložbenik trenutno ne more usmerjati pomembnih dejavnosti. Obstoječi delničarji lahko trenutno usmerjajo pomembne dejavnosti, ker lahko spremenijo obstoječe politike v zvezi s pomembnimi dejavnostmi pred poravnavo terminske pogodbe.

B25 Materialne pravice, ki jih lahko uveljavljajo druge stranke, lahko naložbeniku preprečijo obvladovanje podjetja, v katero naloži in na katero se nanašajo te pravice. Pri takšnih materialnih pravicah ni nujno, da imajo imetniki možnost sprejemanja odločitev. Če pravice niso namenjene le zaščiti (glej B26.–B28. člen), lahko materialne pravice drugih strank naložbeniku preprečijo obvladovanje podjetja, v katero naloži, tudi če pravice imetnikom zagotavljajo le trenutno možnost, da potrjujejo ali preprečujejo odločitve, ki se nanašajo na pomembne dejavnosti.

Pravice do zaščite

B26 Pri ocenjevanju, ali pravice naložbeniku zagotavljajo vpliv na podjetje, v katero naloži, naložbenik presodi, ali so njegove pravice in pravice drugih strank pravice do zaščite. Pravice do zaščite se nanašajo na temeljne spremembe dejavnosti podjetja, v katero se naloži, ali se uveljavljajo v izrednih okoliščinah. Vendar niso vse pravice, ki se uveljavljajo v izrednih okoliščinah ali so pogojene z dogodki, pravice do zaščite (glej B13. in B53. člen).

B27 Ker so pravice do zaščite namenjene zavarovanju interesov njihovih imetnikov, ne da bi stranki zagotavljale vpliv na podjetje, v katero se naloži in na katero se nanašajo, naložbenik, ki ima le pravice do zaščite, ne more vplivati na podjetje, v katero naloži, ali preprečiti drugi stranki, da bi nanj vplivala (glej 14. člen).

▼M32

B28 Primeri takšnih pravic do zaščite med drugim vključujejo:

(a) pravico posojilodajalca, da posojilojemalcu prepove opravljanje dejavnosti, ki bi lahko bistveno spremenile kreditno tveganje posojilojemalca v škodo posojilodajalca;

(b) pravico stranke, ki ima neobvladujoči delež v podjetju, v katero naloži, da odobri naložbe v osnovna sredstva, ki so višje od tistih, ki so potrebne za običajno poslovanje podjetja, ali izdajo kapitalskih ali dolžniških instrumentov;

(c) pravico posojilodajalca, da zaseže sredstva posojilojemalca, če ta ne izpolnjuje določenih pogojev odplačevanja posojila.

Franšize

B29 Na podlagi franšiznega sporazuma, v okviru katerega je podjetje, v katero naloži, uporabnik franšizne pravice, ima dajalec franšize pogosto pravice, ki so namenjene zaščiti blagovne znamke franšize. Franšizni sporazumi dajalcem franšize običajno zagotavljajo nekatere pravice odločanja v zvezi s poslovanjem uporabnika franšizne pravice.

B30 Na splošno pravice dajalcev franšize ne omejujejo možnosti strank, ki niso dajalci franšize, da sprejemajo odločitve, ki bistveno vplivajo na donos uporabnika franšizne pravice. Prav tako pravice iz franšiznih sporazumov dajalcu franšize ne omogočajo nujno, da trenutno usmerja dejavnosti, ki bistveno vplivajo na donos uporabnika franšizne pravice.

B31 Razlikovati je treba med trenutno možnostjo sprejemanja odločitev, ki bistveno vplivajo na donos uporabnika franšizne pravice, in možnostjo sprejemanja odločitev za zaščito blagovne znamke franšize. Dajalec franšize nima vpliva na uporabnika franšizne pravice, če imajo druge stranke obstoječe pravice, na podlagi katerih lahko trenutno usmerjajo pomembne dejavnosti uporabnika franšizne pravice.

B32 Uporabnik franšizne pravice s sklenitvijo franšiznega sporazuma sprejme enostransko odločitev, da bo svoje dejavnosti opravljal v skladu s pogoji franšiznega sporazuma, vendar za svoj račun.

B33 Nadzor nad takšnimi temeljnimi odločitvami, kot je pravna oblika uporabnika franšizne pravice in njegova struktura financiranja, lahko določijo stranke, ki niso dajalec franšize, pri čemer lahko takšen nadzor bistveno vpliva na donos uporabnika franšizne pravice. Nižja kot je raven finančne podpore, ki jo zagotovi dajalec franšize, in nižja kot je njegova izpostavljenost spremenljivosti donosa uporabnika franšizne pravice, večja je verjetnost, da ima dajalec franšize le pravice do zaščite.

Glasovalne pravice

B34 Pogosto lahko naložbenik na podlagi glasovalnih ali podobnih pravic trenutno usmerja pomembne dejavnosti. Naložbenik obravnava zahteve iz tega oddelka (B35.–B50. člen), če se pomembne dejavnosti podjetja, v katero se naloži, usmerjajo na podlagi glasovalnih pravic.

Vpliv na podlagi večine glasovalnih pravic

B35 Razen kadar se uporablja B36. ali B37. člen, ima naložbenik, ki ima več kot polovico glasovalnih pravic podjetja, v katero naloži, vpliv v naslednjih primerih:

▼M32

(a) pomembne dejavnosti se usmerjajo na podlagi glasovanja imetnika večine glasovalnih pravic ali

(b) večina članov upravnega organa, ki usmerja pomembne dejavnosti, je imenovana na podlagi glasovanja imetnika večine glasovalnih pravic.

Večina glasovalnih pravic, vendar brez vpliva

B36 Da ima naložbenik, ki ima več kot polovico glasovalnih pravic podjetja, v katero naloži, vpliv na to podjetje, morajo biti glasovalne pravice naložbenika materialne v skladu z B22.–B25. členom in morajo naložbeniku omogočati trenutno usmerjanje pomembnih dejavnosti, kar pogosto poteka prek določanja politik poslovanja in financiranja. Če ima drugo podjetje obstoječe pravice, na podlagi katerih lahko usmerja pomembne dejavnosti, in to podjetje ni zastopnik naložbenika, naložbenik nima vpliva na podjetje, v katero naloži.

B37 Naložbenik nima vpliva na podjetje, v katero naloži, tudi če ima v tem podjetju večino glasovalnih pravic, kadar te glasovalne pravice niso materialne. Naložbenik, ki ima več kot polovico glasovalnih pravic v podjetju, v katero naloži, na primer ne more imeti vpliva, če pomembne dejavnosti usmerja vlada, sodišče, skrbnik, stečajni upravitelj, likvidator ali regulator.

Vpliv brez večine glasovalnih pravic

B38 Naložbenik ima lahko vpliv, tudi če nima večine glasovalnih pravic v podjetju, v katero naloži. Naložbenik ima lahko vpliv, tudi če nima večine glasovalnih pravic v podjetju, v katero naloži, na primer na podlagi:

(a) pogodbenega sporazuma med naložbenikom in drugimi imetniki glasovalnih pravic (glej B39. člen);

(b) pravic, ki izhajajo iz pogodbenega sporazuma (glej B40. člen);

(c) glasovalnih pravic naložbenika (glej B41.–B45. člen);

(d) potencialnih glasovalnih pravic (glej B47.–B50. člen) ali

(e) kombinacije možnosti iz točk (a)–(d).

Pogodbeni sporazum z drugimi imetniki glasovalnih pravic

B39 Naložbenik ima lahko na podlagi pogodbenega sporazuma med naložbenikom in drugimi imetniki glasovalnih pravic pravico do uveljavljanja dovolj glasovalnih pravic, da ima vpliv, tudi če nima dovolj glasovalnih pravic, da bi imel vpliv brez pogodbenega sporazuma. Vendar lahko naložbenik na podlagi pogodbenega sporazuma dovolj drugih imetnikov glasovalnih pravic usmerja, kako naj glasujejo, da lahko sprejme odločitve o pomembnih dejavnostih.

Pravice iz drugih pogodbenih sporazumov

B40 Naložbenik lahko na podlagi drugih pravic odločanja v kombinaciji z glasovalnimi pravicami trenutno usmerja pomembne dejavnosti. Pravice, določene v pogodbenem sporazumu, v kombinaciji z glasovalnimi pravicami so lahko na primer zadostne, da naložbeniku omogočajo trenutno usmerjanje proizvodnih postopkov podjetja, v katero naloži, ali usmerjanje drugih dejavnosti poslovanja in financiranja podjetja, v katero naloži, ki bistveno vplivajo na donos tega podjetja. Vendar v primeru, da ni nobenih drugih pravic, ekonomska odvisnost podjetja, v katero se naloži, od naložbenika (kot so povezave dobavitelja z njegovimi glavnimi strankami) ne pomeni, da ima naložbenik vpliv na to podjetje.

▼**M32**

Glasovalne pravice naložbenika

B41 Naložbenik ima dovolj pravic, da ima vpliv, tudi če nima večine glasovalnih pravic, kadar ima dejansko možnost, da enostransko usmerja pomembne dejavnosti.

B42 Naložbenik mora pri ocenjevanju, ali ima dovolj glasovalnih pravic, da ima vpliv, upoštevati vse dejavnike in okoliščine, vključno z:

(a) obsegom glasovalnih pravic naložbenika glede na obseg in razpršitev deležev drugih imetnikov glasovalnih pravic, pri čemer je treba upoštevati, da:

(i) več kot ima naložbenik glasovalnih pravic, večja je verjetnost, da ima obstoječe pravice, na podlagi katerih lahko trenutno usmerja pomembne dejavnosti;

(ii) več kot ima naložbenik glasovalnih pravic glede na druge imetnike glasovalnih pravic, večja je verjetnost, da ima obstoječe pravice, na podlagi katerih lahko trenutno usmerja pomembne dejavnosti;

(iii) več kot je strank, ki morajo delovati skupaj, da imajo več glasovalnih pravic kot naložbenik, večja je verjetnost, da ima naložbenik obstoječe pravice, na podlagi katerih lahko trenutno usmerja pomembne dejavnosti;

(b) potencialne glasovalne pravice naložbenika, drugih imetnikov glasovalnih pravic ali drugih strank (glej B47.–B50. člen);

(c) pravice, ki izhajajo iz drugih pogodbenih sporazumov (glej B40. člen), ter

(d) vsa dodatna dejstva in okoliščine, ki kažejo, da lahko naložbenik trenutno usmerja pomembne dejavnosti ali jih ne more usmerjati, ko je treba sprejeti odločitve, vključno z vzorci glasovanja na predhodnih skupščinah delničarjev.

B43 Kadar je usmerjanje pomembnih dejavnosti določeno z glasovanjem z večino in ima naložbenik bistveno več glasovalnih pravic kot kateri koli drug imetnik glasovalnih pravic ali organizirana skupina imetnikov glasovalnih pravic, drugi deleži pa so zelo razpršeni, je lahko že samo na podlagi upoštevanja dejavnikov iz 42.(a)–(c) člena jasno, da ima naložbenik vpliv na podjetje, v katero naloži.

Primera uporabe

Primer 4

Naložbenik ima 48 % glasovalnih pravic podjetja, v katero naloži. Preostale glasovalne pravice ima več tisoč delničarjev, pri čemer noben posamezni delničar nima več kot 1 % glasovalnih pravic. Nobeden od delničarjev nima sklenjenih dogovorov, ki bi predvidevali posvetovanje s katerim koli drugim delničarjem ali kolektivno sprejemanje odločitev. Naložbenik je pri ocenjevanju deleža glasovalnih pravic, ki jih je treba pridobiti glede na relativno velikost drugih deležev, določil, da je 48-odstotni delež dovolj, da ima zagotovljen vpliv. V tem primeru naložbenik na podlagi absolutne velikosti svojega deleža in relativne velikosti drugih deležev ugotovi, da je njegov delež glasovalnih pravic dovolj prevladujoč, da je izpolnjeno merilo vpliva, ne da bi moral upoštevati kakršne koli druge dokaze vpliva.

▼M32

Primer 5

Naložbenik A ima 40 % glasovalnih pravic podjetja, v katero naloži, 12 drugih naložbenikov pa ima vsak po 5 % glasovalnih pravic podjetja, v katero naložijo. Na podlagi delničarskega sporazuma ima naložbenik A pravico, da imenuje in odstavi poslovodno osebje, ki je odgovorno za usmerjanje pomembnih dejavnosti, ter določi njihovo plačilo. Za spremembo sporazuma je potrebna dvotretjinska večina glasov delničarjev. V tem primeru naložbenik A ugotovi, da samo na podlagi absolutne velikosti deleža naložbenika in relativne velikosti drugih deležev ni mogoče določiti, ali ima naložbenik dovolj pravic, da ima vpliv. Vendar naložbenik A določi, da njegova pogodbena pravica do imenovanja in odstavitve poslovodnega osebja ter določanja njihovega plačila zadostuje za določitev, da ima vpliva na podjetje, v katero naloži. Dejstvo, da naložbenik A morda ni uveljavljal te pravice, ali verjetnost, da bo uveljavljal svojo pravico do izbire, imenovanja in odstavitve poslovodnega osebja ter določanja njegovega plačila, se pri ocenjevanju, ali ima vpliv, ne upošteva.

B44 V drugih primerih je lahko že samo na podlagi preučitve dejavnikov iz B42.(a)–(c) člena jasno, da naložbenik nima vpliva na podjetje, v katero naloži.

Primer uporabe

Primer 6

Naložbenik A ima 45 % glasovalnih pravic podjetja, v katero naloži. Dva druga naložbenika imata po 26 % glasovalnih pravic podjetja, v katero naložita. Preostale glasovalne pravice imajo trije drugi delničarji, pri čemer ima vsak po 1 % glasovalnih pravic. Drugih dogovorov, ki bi vplivali na odločanje, ni. V tem primeru sta velikost deleža glasovalnih pravic naložbenika A in velikost njegovega deleža glede na druge deleže dovolj, da se lahko ugotovi, da naložbenik A nima vpliva. Le dva druga naložbenika bi morala sodelovati, da se naložbeniku A prepreči usmerjanje pomembnih dejavnosti podjetja, v katero naloži.

B45 Kljub temu dejavniki iz B42.(a)–(c) člena sami niso vedno odločilni. Če naložbenik po preučitvi navedenih dejavnikov ni prepričan, ali ima vpliv, mora preučiti dodatna dejstva in okoliščine, na primer ali so drugi delničarji pasivni, kot kažejo vzorci glasovanja na predhodnih skupščinah delničarjev. To vključuje oceno dejavnikov iz B18. člena ter kazalnikov iz B19. in B20. člena. Manj kot ima naložbenik glasovalnih pravic in manj kot je strank, ki morajo delovati skupaj, da imajo več glasovalnih pravic kot naložbenik, večji je pomen dodatnih dejstev in okoliščin pri oceni, ali ima naložbenik dovolj pravic za vpliv. Če so dejstva in okoliščine iz B18.–B20. člena obravnavani skupaj s pravicami naložbenika, ima dokaz o vplivu iz B18. člena večji pomen kot kazalniki vpliva iz B19. in B20. člena.

Primera uporabe

Primer 7

Naložbenik ima 45 % glasovalnih pravic podjetja, v katero naloži. Enajst drugih delničarjev ima po 5 % glasovalnih pravic podjetja, v katero naložijo. Nobeden od delničarjev nima sklenjenih pogodbenih sporazumov, ki bi predvidevali posvetovanje s katerim koli drugim delničarjem ali kolektivno sprejemanje odločitev. V tem primeru samo na podlagi absolutne velikosti deleža naložbenika in relativne velikosti drugih deležev ni mogoče določiti, ali ima naložbenik dovolj pravic, da ima vpliv na podjetje, v katero naloži. Preučiti je treba dodatna dejstva in okoliščine, ki lahko pomenijo dokaze, da naložbenik ima vpliv ali da ga nima.

▼M32

Primer 8

Naložbenik ima 35 % glasovalnih pravic podjetja, v katero naloži. Trije drugi delničarji imajo po 5 % glasovalnih pravic podjetja, v katero naložijo. Preostale glasovalne pravice ima več drugih delničarjev, pri čemer noben od njih nima več kot 1 % glasovalnih pravic. Nobeden od delničarjev nima sklenjenih dogovorov, ki bi predvidevali posvetovanje s katerim koli drugim delničarjem ali kolektivno sprejemanje odločitev. Za odločitve o pomembnih dejavnostih podjetja, v katero se naloži, je potrebno soglasje, in sicer večina oddanih glasov, na skupščinah zadevnih delničarjev; na nedavni skupščini zadevnih delničarjev je bilo oddanih 75 % glasov v okviru glasovalnih pravic podjetja, v katero se naloži. V tem primeru dejavno sodelovanje drugih delničarjev na nedavnih skupščinah delničarjev pomeni, da naložbenik ne bi imel dejanske možnosti enostranskega usmerjanja pomembnih dejavnosti, ne glede na to, ali je naložbenik usmerjal pomembne dejavnosti, ker je zadostno število drugih delničarjev glasovalo enako kot on.

B46 Če po preučitvi dejavnikov iz B42.(a)–(d) člena ni jasno, ali ima naložbenik vpliv, naložbenik ne obvladuje podjetja, v katero naloži.

Potencialne glasovalne pravice

B47 Naložbenik pri oceni obvladovanja upošteva svoje potencialne glasovalne pravice ter potencialne glasovalne pravice drugih strank, da določi, ali ima vpliv. Potencialne glasovalne pravice so pravice do pridobitve glasovalnih pravic podjetja, v katero se naloži, kot so pravice, ki izhajajo iz zamenljivih instrumentov ali opcij, vključno s terminskimi pogodbami. Te potencialne glasovalne pravice se upoštevajo le, če so pravice materialne (glej B22.–B25. člen).

B48 Naložbenik mora pri upoštevanju potencialnih glasovalnih pravic upoštevati namen in obliko instrumenta ter namen in obliko morebitne druge udeležbe naložbenika v podjetju, v katero naloži. To vključuje oceno različnih pogojev instrumenta ter očitna pričakovanja in razloge naložbenika za strinjanje s temi pogoji.

B49 Če ima naložbenik tudi glasovalne pravice ali druge pravice odločanja v zvezi z dejavnostmi podjetja, v katero naloži, oceni, ali mu te pravice v kombinaciji s potencialnimi glasovalnimi pravicami zagotavljajo vpliv.

B50 Naložbenik lahko na podlagi materialnih potencialnih glasovalnih pravic samih ali v kombinaciji z drugimi pravicami trenutno usmerja pomembne dejavnosti. To lahko na primer velja, kadar ima naložbenik 40 % glasovalnih pravic podjetja, v katero naloži, pri čemer ima v skladu z B23. členom materialne pravice, ki izhajajo iz opcij za pridobitev dodatnih 20 % odstotkov glasovalnih pravic.

P r i m e r a u p o r a b e

Primer 9

Naložbenik A ima 70 % glasovalnih pravic podjetja, v katero naloži. Naložbenik B ima 30 % glasovalnih pravic podjetja, v katero naloži, in opcijo za pridobitev polovice glasovalnih pravic naložbenika A. Opcijo je mogoče uveljaviti v naslednjih dveh letih po stalni ceni, ki je zelo izven denarja (in za katero se pričakuje, da bo v tem dveletnem obdobju še naprej zelo izven denarja). Naložbenik A je

▼M32

uveljavljal svoje glasovalne pravice in dejavno usmerja pomembne dejavnosti podjetja, v katero naloži. V tem primeru je velika verjetnost, da naložbenik A izpolnjuje merilo vpliva, ker se zdi, da lahko trenutno usmerja pomembne dejavnosti. Čeprav ima naložbenik B trenutno opcije, ki jih je mogoče uveljavljati za nakup dodatnih glasovalnih pravic (ki bi mu, če bi se uveljavljale, zagotovile večino glasovalnih pravic v podjetju, v katero naloži), so pogoji v zvezi s temi opcijami takšni, da se te opcije ne štejejo za materialne.

Primer 10

Naložbenik A in dva druga naložbenika imajo vsak tretjino glasovalnih pravic podjetja, v katero naložijo. Poslovna dejavnost podjetja, v katero se naloži, je tesno povezana z dejavnostjo naložbenika A. Poleg kapitalskih instrumentov ima naložbenik A tudi dolžniške instrumente, ki jih je mogoče kadar koli zamenjati za navadne delnice podjetja, v katero se naloži, po stalni ceni, ki je izven denarja (vendar ni zelo izven denarja). V primeru zamenjave dolžniških instrumentov bi imel naložbenik A 60 % glasovalnih pravic podjetja, v katero naloži. Naložbenik A bi imel koristi od ustvarjanja sinergij, če bi se dolžniški instrumenti zamenjali v navadne delnice. Naložbenik A ima vpliv na podjetje, v katero naloži, ker ima glasovalne pravice podjetja, v katero naloži, skupaj z materialnimi potencialnimi glasovalnimi pravicami, na podlagi katerih lahko trenutno usmerja pomembne dejavnosti.

Vpliv, kadar glasovalne ali podobne pravice nimajo pomembnega vpliva na donos podjetja, v katero se naloži

B51 Naložbenik mora pri ocenjevanju namena in oblike podjetja, v katero naloži (glej B5.–B8. člen), upoštevati udeležbo in sprejete odločitve ob začetku obstoja podjetja, v katero naloži, kot del določanja njegove oblike in oceniti, ali ima na podlagi pogojev transakcije in značilnosti udeležbe zadostne pravice, da ima vpliv. Samo sodelovanje pri določanju oblike podjetja, v katero se naloži, ne zadostuje za naložbenikovo obvladovanje. Vendar lahko sodelovanje pri določanju oblike pomeni, da je imel naložbenik priložnost pridobiti dovolj pravic, da ima vpliv na podjetje, v katero naloži.

B52 Poleg tega mora naložbenik upoštevati pogodbene sporazume, kot so nakupne opcije, prodajne pravice in likvidacijske pravice, določene na začetku obstoja podjetja, v katero naloži. Če ti pogodbeni sporazumi vključujejo dejavnosti, ki so tesno povezane s podjetjem, v katero se naloži, so te dejavnosti v bistvu sestavni del vseh dejavnosti podjetja, v katero se naloži, čeprav se lahko izvajajo zunaj pravnih omejitev tega podjetja. Zato je treba eksplicitne ali implicitne pravice odločanja, ki so vključene v pogodbene sporazume in so tesno povezane s podjetjem, v katero se naloži, pri določanju vpliva na podjetje, v katero se naloži, obravnavati kot pomembne dejavnosti.

B53 Pri nekaterih podjetjih, v katera se naloži, se pomembne dejavnosti izvajajo le v primeru nastanka določenih okoliščin ali pojava določenih dogodkov. Podjetje, v katero se naloži, je lahko oblikovano tako, da je usmerjanje njegovih dejavnosti in donosa določeno vnaprej, razen če nastanejo te določene okoliščine ali se pojavijo določeni dogodki. V tem primeru lahko ob nastanku določenih okoliščin ali pojavu določenih dogodkov le odločitve o dejavnostih podjetja, v katero se naloži, pomembno vplivajo na njegov donos, kar pomeni, da so to pomembne dejavnosti. Nastanek okoliščin ali pojav dogodkov ni nujen, kadar lahko naložbenik sprejme te odločitve o vplivu. Dejstvo, da je pravica odločanja odvisna od nastanka okoliščin ali pojava dogodkov, samo po sebi ne pomeni, da so to pravice do zaščite.

▼M32

Primera uporabe

Primer 11

Edina poslovna dejavnost podjetja, v katero se naloži, kot je opredeljena v njegovih ustanovnih dokumentih, je nakup terjatev in njihovo vsakodnevno servisiranje v imenu naložbenikov. Vsakodnevno servisiranje vključuje zbiranje in prenos plačil glavnice in obresti, ko ta zapadejo. V primeru neplačila terjatev podjetje, v katero se naloži, samodejno prenese terjatev na naložbenika, kot je ločeno dogovorjeno v prodajnem sporazumu med naložbenikom in podjetjem, v katero se naloži. Edina pomembna dejavnost je upravljanje terjatev v primeru neplačila, ker je to edina dejavnost, ki lahko pomembno vpliva na donos podjetja, v katero se naloži. Upravljanje terjatev pred pojavom neplačila ni pomembna dejavnost, ker ni treba sprejeti pomembnih odločitev, ki bi lahko znatno vplivale na donos podjetja, v katero se naloži – dejavnosti pred pojavom neplačila so določene vnaprej ter zajemajo le zbiranje denarnih tokov, ko ti zapadejo, in njihov prenos na naložbenike. Zato je treba pri ocenjevanju splošnih dejavnosti podjetja, v katero se naloži, ki pomembno vplivajo na donos podjetja, v katero se naloži, upoštevati le pravico naložbenika do upravljanja sredstev v primeru neplačila. V tem primeru je na podlagi oblike podjetja, v katero se naloži, zagotovljeno, da ima naložbenik pristojnost odločanja v zvezi z dejavnostmi, ki pomembno vplivajo na donos le, kadar je takšno odločanje potrebno. Pogoji prodajnega sporazuma so sestavni del celotne transakcije in vzpostavitve podjetja, v katero se naloži. Zato je mogoče na podlagi pogojev prodajnega sporazuma skupaj z ustanovnimi dokumenti podjetja, v katero se naloži, ugotoviti, da ima naložbenik vpliv na podjetje, v katero naloži, čeprav naložbenik prevzame lastništvo nad terjatvami le v primeru neplačila in upravlja neporavnane terjatve zunaj pravnih omejitev podjetja, v katero naloži.

Primer 12

Edina sredstva podjetja, v katero se naloži, so terjatve. Kar zadeva namen in obliko podjetja, v katero se naloži, se določi, da je edina pomembna dejavnost upravljanje terjatev v primeru neizpolnitve finančnih obveznosti. Stranka, ki lahko upravlja neporavnane terjatve, ima vpliv na podjetje, v katero naloži, ne glede na to, ali kateri od posojilojemalcev ni izpolnil finančnih obveznosti.

B54 Naložbenik je lahko eksplicitno ali implicitno zavezan, da mora zagotoviti nadaljnje poslovanje podjetja, v katero naloži, kot je bilo načrtovano. Zaradi takšne zaveze se lahko poveča izpostavljenost naložbenika spremenljivemu donosu, s čimer se poveča spodbuda, da naložbenik pridobi dovolj pravic, da ima vpliv. Zato je lahko zaveza, da se zagotovi poslovanje podjetja, v katero se naloži, kot je bilo načrtovano, kazalnik, da ima naložbenik vpliv, vendar zaveza sama po sebi ne pomeni vpliva naložbenika in ne preprečuje drugi stranki, da bi imela vpliv.

Izpostavljenost spremenljivemu donosu ali pravice do spremenljivega donosa podjetja, v katero se naloži

B55 Pri ocenjevanju, ali naložbenik obvladuje podjetje, v katero naloži, naložbenik določi, ali je izpostavljen spremenljivemu donosu oziroma ima pravice do spremenljivega donosa iz svoje udeležbe v podjetju, v katero naloži.

▼M32

B56 Spremenljivi donos je donos, ki ni fiksen in je lahko odvisen od poslovanja podjetja, v katero se naloži. Spremenljivi donos je lahko le pozitiven, le negativen ali pozitiven in negativen (glej 15. člen). Naložbenik oceni, ali je donos podjetja, v katero naloži, spremenljiv in kako spremenljiv je ta donos na podlagi vsebine sporazuma in ne glede na pravno obliko donosa. Naložbenik ima lahko na primer v lasti obveznico s fiksno obrestno mero. Fiksna obrestna mera v tem MSRP pomeni spremenljivi donos, ker je izpostavljena tveganju neplačila, pri čemer je naložbenik izpostavljen kreditnemu tveganju izdajatelja obveznice. Obseg spremenljivosti (tj. kako spremenljiv je ta donos) je odvisen od kreditnega tveganja obveznice. Podobno je vnaprej določen honorar za poslovanje pri upravljanju sredstev podjetja, v katero se naloži, spremenljivi donos, ker je naložbenik izpostavljen tveganju v zvezi s poslovanjem podjetja, v katero naloži. Obseg spremenljivosti je odvisen od zmožnosti podjetja, v katero se naloži, da ustvari dovolj prihodka za plačilo honorarja.

B57 Primeri donosa vključujejo:

(a) dividende, druge razdelitve gospodarskih koristi podjetja, v katero se naloži (npr. obresti dolžniških vrednostnih papirjev, ki jih izda podjetje, v katero se naloži) in spremembe vrednosti naložbe naložbenika v zadevnem podjetju, v katero se naloži;

(b) nadomestilo za servisiranje sredstev ali obveznosti podjetja, v katero se naloži, honorar in izpostavljenost izgubam iz zagotavljanja kreditne ali likvidnostne podpore, preostali deleži v sredstvih in obveznostih podjetja, v katero se naloži, ob prenehanju njegovega obstoja, davčne koristi in dostop do prihodnje likvidnosti, ki jo ima naložbenik na podlagi svoje udeležbe v podjetju, v katero se naloži;

(c) donos, ki ni na voljo drugim imetnikom deležev. Naložbenik lahko na primer uporabi svoja sredstva v kombinaciji s sredstvi podjetja, v katero naloži, kot je združevanje operativnih funkcij za doseganje ekonomije obsega, prihranka stroškov, nabavljanja redkih proizvodov, pridobitve dostopa do posebnega znanja ali omejevanja nekaterih dejavnosti ali sredstev, da bi se povečala vrednost drugih sredstev naložbenika.

Povezava med vplivom in donosom

Prenesena pooblastila

B58 Kadar naložbenik, ki ima pravice odločanja (subjekt, ki sprejema odločitve), oceni, ali obvladuje podjetje, v katero naloži, mora določiti, ali je glavni zavezanec ali zastopnik. Naložbenik mora prav tako določiti, ali drug subjekt, ki ima pravice odločanja, deluje kot zastopnik naložbenika. Zastopnik je stranka, ki zlasti deluje v imenu in v korist druge stranke ali strank (glavni zavezanec(-ci)), zato pri izvajanju svoje pristojnosti odločanja ne obvladuje podjetja, v katero naloži (glej 17. in 18. člen). Včasih ima lahko torej vpliv glavnega zavezanca zastopnik, ki tak vpliv tudi izvršuje, vendar v imenu glavnega zavezanca. Subjekt, ki sprejema odločitve, ni zastopnik, ker imajo lahko druge stranke koristi od njegovih odločitev.

B59 Naložbenik lahko svojo pristojnost odločanja o nekaterih posebnih vprašanjih ali o vseh pomembnih dejavnostih prenese na zastopnika. Naložbenik mora pri ocenjevanju, ali obvladuje podjetje, v katero naloži, šteti, da so pravice odločanja, prenesene na njegovega zastopnika, neposredne pravice naložbenika. Kadar je glavnih zavezancev več, mora vsak glavni zavezanec oceniti, ali ima vpliv na podjetje, v katero naloži, pri čemer upošteva zahteve iz B5.–B54. člena. B60.–B72. člen vsebujejo napotke o določanju, ali je subjekt, ki sprejema odločitve, zastopnik ali glavni zavezanec.

▼**M32**

B60 Subjekt, ki sprejema odločitve, mora pri določanju, ali je zastopnik, upoštevati splošen odnos med njim samim, podjetjem, v katero naloži in ki ga upravlja, ter drugimi strankami, ki so udeležene v podjetju, v katero se naloži, pri čemer mora zlasti upoštevati vse naslednje dejavnike:

(a) obseg pristojnosti odločanja v zvezi s podjetjem, v katero se naloži (B62. in B63. člen);

(b) pravice drugih strank (B64.–B67. člen);

(c) nadomestilo, do katerega je upravičen v skladu s sporazumom(-i) o nadomestilu (B68.–B70. člen);

(d) izpostavljenost subjekta, ki sprejema odločitve, spremenljivosti donosa iz drugih deležev v podjetju, v katero se naloži (B71. in B72. člen).

Za posamezne dejavnike se morajo uporabiti različne uteži na podlagi posebnih dejstev in okoliščin.

B61 Pri določanju, ali je subjekt, ki sprejema odločitve, zastopnik, je treba oceniti vse dejavnike, navedene v B60. členu, razen če ima ena stranka materialne pravice, da odstavi subjekt, ki sprejema odločitve (pravice do odstavitve), in lahko tak subjekt odstavi brez razloga (glej B65. člen).

Obseg pristojnosti odločanja

B62 Pri ocenjevanju obsega pristojnosti odločanja subjekta, ki sprejema odločitve, se upoštevajo:

(a) dejavnosti, ki so dovoljene v skladu s sporazumom(-i) o odločanju in so določene z zakonom, in

(b) diskrecijska pravica subjekta, ki sprejema odločitve, pri odločanju o teh dejavnostih.

B63 Subjekt, ki sprejema odločitve, mora upoštevati namen in obliko podjetja, v katero naloži, tveganja, ki naj bi jim bilo izpostavljeno podjetje, v katero naloži, tveganja, ki naj bi jih podjetje, v katero naloži, preneslo na udeležene stranke, in raven udeležbe subjekta, ki sprejema odločitve, pri določanju oblike podjetja, v katero se naloži. Če je na primer subjekt, ki sprejema odločitve, pomembno udeležen pri določanju oblike podjetja, v katero naloži (vključno z določanjem obsega pristojnosti odločanja), lahko ta udeležba pomeni, da je imel subjekt, ki sprejema odločitve, priložnost in spodbudo, da bi pridobil pravice, na podlagi katerih lahko subjekt, ki sprejema odločitve, usmerja pomembne dejavnosti.

Pravice drugih strank

B64 Materialne pravice drugih strank lahko vplivajo na zmožnost subjekta, ki sprejema odločitve, da usmerja pomembne dejavnosti podjetja, v katero naloži. Materialne pravice do odstavitve ali druge pravice lahko pomenijo, da je subjekt, ki sprejema odločitve, zastopnik.

▼**M32**

B65 Kadar ima ena stranka materialne pravice do odstavitve in lahko brez razloga odstavi subjekt, ki sprejema odločitve, to samo po sebi zadostuje za ugotovitev, da je subjekt, ki sprejema odločitve, zastopnik. Če ima takšne pravice več strank (in nobena posamezna stranka brez soglasja drugih strank ne more odstaviti subjekta, ki sprejema odločitve), te pravice same po sebi niso odločilne pri ugotavljanju, ali subjekt, ki sprejema odločitve, deluje predvsem v imenu in v korist drugih strank. Poleg tega večje kot je število strank, ki morajo ukrepati skupaj pri uveljavljanju pravic do odstavitve subjekta, ki sprejema odločitve, in večja kot sta obseg drugih gospodarskih interesov subjekta, ki sprejema odločitve (tj. nadomestilo in drugi deleži), in spremenljivost, povezana z njimi, manjši pomen ima ta dejavnik.

B66 Materialne pravice drugih strank, ki omejujejo diskrecijsko pravico subjekta, ki sprejema odločitve, se morajo pri oceni, ali je subjekt, ki sprejema odločitve, zastopnik, upoštevati enako kot pravice do odstavitve. Subjekt, ki sprejema odločitve in mora pridobiti odobritev od majhnega števila drugih strank, je na primer običajno zastopnik. (Za dodatna navodila o pravicah in o tem, ali so te pravice materialne, glej B22.–B25. člen.)

B67 Upoštevanje pravic drugih strank mora vključevati oceno morebitnih pravic, ki jih lahko uveljavlja upravni odbor podjetja, v katero se naloži (ali drug upravni organ), in njihov vpliv na pristojnost odločanja (glej B23.(b) člen).

Nadomestilo

B68 Večje kot je nadomestilo, ki ga subjekt, ki sprejema odločitve, dobi v zvezi s pričakovanim donosom iz dejavnosti podjetja, v katero se naloži, in večja kot je spremenljivost, povezana s tem nadomestilom, večja je verjetnost, da je subjekt, ki sprejema odločitve, glavni zavezanec.

B69 Subjekt, ki sprejema odločitve, mora pri določanju, ali je glavni zavezanec ali zastopnik, upoštevati tudi, ali sta izpolnjena naslednja pogoja:

(a) nadomestilo, ki ga prejme subjekt, ki sprejema odločitve, je sorazmerno z zagotovljenimi storitvami;

(b) sporazum o nadomestilu vključuje le pogoje ali zneske, ki so običajno prisotni v sporazumih o podobnih storitvah, in raven strokovnega znanja, dogovorjenega na čisto poslovni podlagi.

B70 Subjekt, ki sprejema odločitve, ne more biti zastopnik, če niso izpolnjeni pogoji iz B69.(a) in (b) člena. Vendar izpolnjevanje teh pogojev samo po sebi ne zadostuje za ugotovitev, da je subjekt, ki sprejema odločitve, zastopnik.

Izpostavljenost spremenljivosti donosa iz drugih deležev

B71 Subjekt, ki sprejema odločitve in ima druge deleže v podjetju, v katero naloži (npr. naložbe v podjetju, v katero naloži, ali zagotavljanje jamstev v zvezi s poslovanjem podjetja, v katero naloži), mora pri ocenjevanju, ali je zastopnik, upoštevati svojo izpostavljenost spremenljivosti donosa iz teh deležev. Lastništvo drugih deležev v podjetju, v katero naloži, pomeni, da je lahko subjekt, ki sprejema odločitve, glavni zavezanec.

▼M32

B72 Subjekt, ki sprejema odločitve, mora pri ocenjevanju svoje izpostavljenosti spremenljivosti donosa iz drugih deležev v podjetju, v katero naloži, upoštevati naslednje:

(a) večji kot so njegovi gospodarski interesi in spremenljivost, povezana z njimi, pri čemer se upoštevajo nadomestilo in drugi deleži skupaj, večja je verjetnost, da je subjekt, ki sprejema odločitve, glavni zavezanec;

(b) ali je izpostavljenost spremenljivosti donosa drugačna od izpostavljenosti drugih naložbenikov, in če je, ali lahko to vpliva na njegove dejavnosti. To lahko na primer velja, če ima subjekt, ki sprejema odločitve, podrejene deleže v podjetju, v katero naloži, ali mu zagotovi druge oblike povečanja kreditov.

Subjekt, ki sprejema odločitve, mora oceniti svojo izpostavljenost glede na skupno spremenljivost donosa podjetja, v katero naloži. Ta ocena se izvede zlasti na podlagi pričakovanega donosa iz dejavnosti podjetja, v katero se naloži, vendar se pri tem ne sme upoštevati največja izpostavljenost subjekta, ki sprejema odločitve, spremenljivosti donosa podjetja, v katero se naloži, na podlagi drugih deležev subjekta, ki sprejema odločitve.

Primeri uporabe

Primer 13

Subjekt, ki sprejema odločitve (upravljavec sklada), oblikuje, trži in upravlja reguliran sklad, s katerim se javno trguje, na podlagi strogo opredeljenih parametrov, določenih v mandatu naložbe, kot določajo lokalna zakonodaja in predpisi. Sklad je bil naložbenikom na voljo kot naložba v razpršen portfelj lastniških vrednostnih papirjev subjektov, katerih vrednostni papirji so na trgu. Upravljavec sklada ima v okviru opredeljenih parametrov diskrecijsko pravico v zvezi s sredstvi, v katera vlaga. Upravljavec sklada je izvedel 10-odstotno sorazmerno naložbo v sklad in za svoje storitve prejema honorar, ki temelji na tržni meri in je enak 1 % čiste vrednosti sredstva sklada. Honorar je sorazmeren z zagotovljenimi storitvami. Upravljavcu sklada ni treba financirati izgub, večjih od te 10-odstotne naložbe. Skladu ni treba ustanoviti neodvisnega upravnega odbora in ga tudi ni ustanovil. Naložbeniki nimajo nobenih materialnih pravic, ki bi lahko vplivale na pristojnost odločanja upravljavca sklada, vendar lahko odkupijo svoje deleže v določenih omejitvah, ki jih določi sklad.

Čeprav upravljavec sklada posluje v okviru parametrov, ki so določeni v mandatu naložbe, in v skladu z regulativnimi zahtevami, ima pravice odločanja, na podlagi katerih lahko trenutno usmerja pomembne dejavnosti sklada – naložbeniki nimajo materialnih pravic, ki bi lahko vplivale na pristojnost odločanja upravljavca sklada. Upravljavec sklada za svoje storitve prejme honorar, ki temelji na tržni meri in je sorazmeren z zagotovljenimi storitvami, poleg tega pa je izvedel tudi sorazmerno naložbo v sklad. Zaradi nadomestila in naložbe je upravljavec sklada izpostavljen spremenljivosti donosa iz dejavnosti sklada, pri čemer to ne povzroči izpostavljenosti, ki bi bila tako velika, da bi pomenila, da je upravljavec sklada glavni zavezanec.

V tem primeru upoštevanje izpostavljenosti upravljavca sklada spremenljivosti donosa iz sklada skupaj s pristojnostjo odločanja v okviru omejenih parametrov pomeni, da je upravljavec sklada zastopnik. Upravljavec sklada torej ugotovi, da ne obvladuje sklada.

▼M32

Primer 14

Subjekt, ki sprejema odločitve, oblikuje, trži in upravlja sklad, ki zagotavlja naložbene priložnosti več naložbenikom. Subjekt, ki sprejema odločitve (upravljavec sklada), mora sprejemati odločitve v najboljšem interesu vseh naložbenikov in v skladu s sporazumi o upravljanju sklada. Kljub temu ima upravljavec sklada široko diskrecijsko pravico. Upravljavec sklada za svoje storitve prejme honorar, ki temelji na tržni meri in je enak 1 % sredstev, s katerimi upravlja, in 20 % celotnega dobička sklada, če je dosežena določena raven dobička. Honorar je sorazmeren z zagotovljenimi storitvami.

Čeprav mora upravljavec sklada sprejemati odločitve v najboljšem interesu vseh naložbenikov, ima obsežno pristojnost odločanja v zvezi z usmerjanjem pomembnih dejavnosti sklada. Upravljavcu sklada se plača vnaprej določen honorar, ki je povezan s poslovanjem in sorazmeren z zagotovljenimi storitvami. Poleg tega se z nadomestilom deleži upravljavca sklada uskladijo z deleži drugih naložbenikov, da se poveča vrednost sklada, kar pa ne povzroči izpostavljenosti spremenljivosti donosa iz dejavnosti sklada, ki bi bila tako velika, da bi nadomestilo samo po sebi pomenilo, da je upravljavec sklada glavni zavezanec.

Zgornji vzorec pojavov in analiza se nanašata na primere 14A–14C, ki so opisani spodaj. Vsak primer se obravnava ločeno.

Primer 14A

Upravljavec sklada ima v skladu tudi 2-odstotno naložbo, na podlagi katere se njegovi deleži uskladijo z deleži drugih naložbenikov. Upravljavcu sklada ni treba financirati izgub, večjih od te 2-odstotne naložbe. Naložbeniki lahko odstavijo upravljavca sklada na podlagi glasovanja z navadno večino, vendar le zaradi kršenja pogodbe.

Zaradi 2-odstotne naložbe upravljavca sklada se poveča njegova izpostavljenost spremenljivosti donosa iz dejavnosti sklada, kar pa ne povzroči izpostavljenosti, ki bi bila tako velika, da bi pomenila, da je upravljavec sklada glavni zavezanec. Pravice drugih naložbenikov do odstavitve upravljavca sklada se štejejo za pravice do zaščite, ker jih je mogoče uveljavljati le v primeru kršenja pogodbe. Čeprav ima v tem primeru upravljavec sklada obsežno pristojnost odločanja ter je izpostavljen spremenljivosti donosa iz svojega deleža in nadomestila, izpostavljenost upravljavca sklada pomeni, da je upravljavec sklada zastopnik. Upravljavec sklada torej ugotovi, da ne obvladuje sklada.

Primer 14B

Upravljavec sklada ima pomembnejšo sorazmerno naložbo v skladu, vendar nima nobene obveznosti, da financira izgube, večje od te naložbe. Naložbeniki lahko odstavijo upravljavca sklada na podlagi glasovanja z navadno večino, vendar le zaradi kršenja pogodbe.

V tem primeru se pravice drugih naložbenikov do odstavitve upravljavca sklada štejejo za pravice do zaščite, ker jih je mogoče uveljavljati le v primeru kršenja pogodbe. Čeprav upravljavec sklada prejme vnaprej določen honorar, ki je povezan s poslovanjem in sorazmeren z zagotovljenimi storitvami, bi lahko kombinacija naložbe upravljavca sklada in njegovega nadomestila povzročila izpostavljenost spremenljivosti donosa iz dejavnosti sklada, ki bi bila tako velika, da bi pomenila, da je upravljavec sklada glavni zavezanec. Večji kot so gospodarski interesi upravljavca sklada (pri čemer se upoštevajo njegovo nadomestilo in drugi deleži skupaj) in spremenljivost, povezana z njimi, večji poudarek bi upravljavec sklada dal tem gospodarskim interesom v analizi in večja je verjetnost, da je upravljavec sklada glavni zavezanec.

▼M32

Na primer, ob upoštevanju nadomestila in drugih dejavnikov bi lahko upravljavec sklada menil, da 20-odstotna naložba zadostuje za ugotovitev, da obvladuje sklad. Vendar se lahko v drugačnih okoliščinah (tj. če je nadomestilo ali drugi dejavniki drugačni) obvladovanje pojavi, kadar je raven naložbe drugačna.

Primer 14C

Upravljavec sklada ima 20-odstotno sorazmerno naložbo v skladu, vendar nima nobene obveznosti, da financira izgube, večje od te 20-odstotne naložbe. Sklad ima upravni odbor, pri čemer so vsi njegovi člani neodvisni od upravljavca sklada in jih imenujejo drugi naložbeniki. Upravni odbor vsako leto imenuje upravljavca sklada. Če upravni odbor sklene, da ne bo podaljšal pogodbe upravljavcu sklada, bi lahko storitve, ki jih izvaja upravljavec sklada, izvajali drugi upravljavci v sektorju.

Čeprav upravljavec sklada prejme vnaprej določen honorar, ki je povezan s poslovanjem in sorazmeren z zagotovljenimi storitvami, lahko kombinacija 20-odstotne naložbe upravljavca sklada in njegovega nadomestila povzroči izpostavljenost spremenljivosti donosa iz dejavnosti sklada, ki je tako velika, da pomeni, da je upravljavec sklada glavni zavezanec. Vendar imajo naložbeniki materialne pravice do odstavitve upravljavca sklada – upravni odbor zagotovi mehanizem za zagotovitev, da lahko naložbeniki odstavijo upravljavca sklada, če se tako odločijo.

V tem primeru upravljavec sklada v analizi nameni večji poudarek materialnim pravicam do odstavitve. Čeprav ima torej upravljavec sklada obsežno pristojnost odločanja in je izpostavljen spremenljivosti donosa sklada na podlagi njegovega nadomestila in naložbe, materialne pravice drugih naložbenikov pomenijo, da je upravljavec sklada zastopnik. Upravljavec sklada torej ugotovi, da ne obvladuje sklada.

Primer 15

Podjetje, v katero se naloži, je bilo ustanovljeno za nakup portfelja vrednostnih papirjev, zavarovanih s sredstvi, s fiksno obrestno mero, ki se financirajo iz dolžniških instrumentov s fiksno obrestno mero in kapitalskih instrumentov. Kapitalski instrumenti naj bi bili namenjeni zagotavljanju zaščite naložbenikov, ki zagotovijo dolžniški kapital, pred prvo izgubo, in prejemanju morebitnega preostalega donosa podjetja, v katero se naloži. Transakcija je bila potencialnim naložbenikom, ki zagotovijo v dolžniški kapital, na voljo kot naložba v portfelj vrednostnih papirjev, ki so zavarovani s sredstvi in so izpostavljeni kreditnemu tveganju, povezanemu z morebitnim neizpolnjevanjem finančnih obveznosti izdajateljev vrednostnih papirjev v portfelju, zavarovanih s sredstvi, in obrestnemu tveganju, povezanemu z upravljanjem portfelja. Kapitalski instrumenti ob njihovem nastanku predstavljajo 10 % vrednosti kupljenih sredstev. Subjekt, ki sprejema odločitve (upravljavec sredstev), upravlja dejaven portfelj sredstev s sprejemanjem odločitev o naložbah v okviru parametrov iz prospekta podjetja, v katero naloži. Upravljavec sredstev za te storitve prejme vnaprej določen honorar, ki temelji na tržni meri (tj. 1 % sredstev, s katerimi upravlja), in honorar, povezan s poslovanjem (tj. 10 % dobička), če dobiček podjetja, v katero naloži, preseže določeno raven. Honorarji so sorazmerni z zagotovljenimi storitvami. Upravljavec sredstev ima v lasti 35 % lastniškega kapitala v podjetju, v katero naloži.

▼M32

Preostalih 65 % lastniškega kapitala in vsi dolžniški instrumenti so v lasti velikega števila široko razpršenih nepovezanih tretjih naložbenikov. Upravljavca sredstev se lahko brez razloga odstavi na podlagi odločitve drugih naložbenikov, sprejete z navadno večino.

Upravljavcu sredstev se plačuje vnaprej določen honorar, ki je povezan s poslovanjem in sorazmeren z zagotovljenimi storitvami. S tem nadomestilom se uskladijo deleži upravljavca sklada z deleži drugih naložbenikov, da se poveča vrednost sklada. Upravljavec sredstev je izpostavljen spremenljivosti donosa iz dejavnosti sklada, ker ima v lasti 35 % lastniškega kapitala, in donosa iz njegovega nadomestila.

Čeprav upravljavec sredstev posluje v okviru parametrov iz prospekta podjetja, v katero naloži, lahko trenutno sprejema odločitve o naložbah, ki pomembno vplivajo na donos podjetja, v katero naloži – pravice do odstavitve, ki jih imajo drugi naložbeniki, imajo majhen pomen v analizi, ker ima te pravice veliko število široko razpršenih naložbenikov. V tem primeru upravljavec sredstev nameni večji poudarek izpostavljenosti spremenljivosti donosa sklada iz svojega deleža v lastniškem kapitalu, podrejenega dolžniškim instrumentom. Lastništvo 35 % lastniškega kapitala pomeni podrejeno izpostavljenost izgubam in pravicam do donosa podjetja, v katero se naloži, ki so tako velike, da to pomeni, da je upravljavec sredstev glavni zavezanec. Upravljavec sredstev torej ugotovi, da obvladuje podjetje, v katero naloži.

Primer 16

Subjekt, ki sprejema odločitve (sponzor), sponzorira prehodno družbo več prodajalcev (multi-seller conduit), ki izda kratkoročne dolžniške instrumente nepovezanim tretjim naložbenikom. Transakcija je bila potencialnim naložbenikom na voljo kot naložba v portfelj visoko ovrednotenih srednjeročnih sredstev, ki so minimalno izpostavljena kreditnemu tveganju, povezanemu z morebitnim neizpolnjevanjem finančnih obveznosti izdajateljev sredstev v portfelju. Službe različnih prenosnikov prodajo portfelje visokokakovostnih srednjeročnih sredstev prehodni družbi. Vsak prenosnik servisira portfelj sredstev, ki ga proda prehodni družbi, in upravlja neporavnane terjatve, pri čemer za to prejme honorar za servisiranje, ki temelji na tržni meri. Vsak prenosnik zagotovi tudi zaščito pred prvo izgubo za kreditne izgube iz svojega portfelja sredstev s presežnim zavarovanjem sredstev, prenesenih prehodni družbi. Sponzor določi pogoje glede prehodne družbe in upravlja njene dejavnosti, pri čemer za to prejme honorar, ki temelji na tržni meri. Honorar je sorazmeren z zagotovljenimi storitvami. Sponzor odobri prodajalce, ki lahko prodajajo prehodni družbi, in sredstva, ki jih kupi prehodna družba, ter sprejme odločitve o financiranju prehodne družbe. Sponzor mora delovati v najboljšem interesu vseh naložbenikov.

Sponzor je upravičen do morebitnega preostalega donosa prehodne družbe, pri čemer tej družbi zagotovi tudi povečanje kreditov in likvidnostna posojila. S povečanjem kredita, ki ga zagotovi sponzor, se absorbirajo izgube v višini do 5 % vseh sredstev prehodne družbe, potem ko prenosniki absorbirajo izgube. Likvidnostna posojila niso zagotovljena na podlagi neplačanih sredstev. Naložbeniki nimajo materialnih pravic, ki bi lahko vplivale na pristojnost odločanja sponzorja.

▼M32

Čeprav sponzor za svoje storitve prejme honorar na podlagi tržne mere, ki je sorazmeren z zagotovljenimi storitvami, je izpostavljen spremenljivosti donosa iz dejavnosti prehodne družbe zaradi svojih pravic do morebitnih preostalega donosa prehodne družbe ter zagotavljanja povečanja kreditov in likvidnostnih posojil (tj. prehodna družba je izpostavljena likvidnostnemu tveganju, ker za financiranje srednjeročnih sredstev uporabi kratkoročne dolžniške instrumente). Čeprav ima vsak prenosnik drugačne pravice odločanja, ki vplivajo na vrednost sredstev prehodne družbe, ima sponzor obsežno pristojnost odločanja, na podlagi katere lahko trenutno usmerja dejavnosti, ki *najbolj* bistveno vplivajo na donos prehodne družbe (tj. sponzor je določil pogoje glede prehodne družbe, ima pravico sprejemati odločitve o sredstvih (odobritev kupljenih sredstev in prenosnikov teh sredstev) in financiranju prehodne družbe (za katero je treba redno iskati nove naložbe)). Zaradi pravice do preostalih sredstev prehodne družbe ter zagotavljanja povečanja kreditov in likvidnostnih posojil je sponzor izpostavljen spremenljivosti donosa iz dejavnosti prehodne družbe, ki je drugačna od spremenljivosti drugih naložbenikov. Skladno s tem ta izpostavljenost pomeni, da je sponzor glavni zavezanec, zato torej sponzor ugotovi, da obvladuje prehodno družbo. Obveznost sponzorja, da deluje v najboljšem interesu vseh naložbenikov, ne pomeni, da sponzor ne more biti glavni zavezanec.

Razmerje z drugimi strankami

B73 Pri oceni obvladovanja mora naložbenik preučiti naravo svojega odnosa z drugimi strankami in, ali te druge stranke delujejo v njegovem imenu (tj. so „dejanski zastopniki“). Za določitev, ali druge stranke delujejo kot dejanski zastopniki, je potrebna presoja, pri kateri se ne upošteva le narava odnosa, ampak tudi, kako te stranke vzajemno delujejo med seboj in z naložbenikom.

B74 Za takšen odnos ni potreben pogodbeni sporazum. Stranka je dejanski zastopnik, kadar lahko naložbenik ali tisti, ki usmerjajo njegove dejavnosti, določijo, da stranka deluje v imenu naložbenika. V teh okoliščinah mora naložbenik pri oceni obvladovanja podjetja, v katero naloži, upoštevati pravice odločanja svojega dejanskega zastopnika in njegovo posredno izpostavljenost spremenljivemu donosu ali pravice do spremenljivega donosa prek dejanskega zastopnika skupaj s svojimi pravicami odločanja in svojo posredno izpostavljenostjo spremenljivemu donosu ali pravicami do spremenljivega donosa.

B75 Primeri takšnih drugih strank, ki lahko zaradi narave svojega odnosa delujejo kot dejanski zastopniki naložbenika, so:

(a) povezane stranke naložbenika;

(b) stranka, ki je svoj delež v podjetju, v katero naloži, prejela kot prispevek ali posojilo naložbenika;

(c) stranka, ki se je strinjala, da ne bo prodala, prenesla ali obremenila svojih deležev v podjetju, v katero naloži, brez predhodne odobritve naložbenika (razen kadar imata naložbenik in druga stranka pravico do predhodne odobritve, pri čemer pravice temeljijo na pogojih, o katerih sta se skupaj dogovorili voljni neodvisni stranki);

(d) stranka, ki ne more financirati svojega delovanja brez podrejene finančne podpore naložbenika;

▼M32

(e) podjetje, v katero se naloži, če je večina članov njegovega upravnega organa ali ključno poslovodno osebje isto kot pri naložbeniku;

(f) stranka, ki ima tesen poslovni odnos z naložbenikom, kot je odnos med ponudnikom strokovnih storitev in enim od njegovih pomembnih odjemalcev.

Obvladovanje določenih sredstev

B76 Naložbenik mora preučiti, ali del podjetja, v katero naloži, obravnava kot ločeno podjetje in če ga, ali to ločeno podjetje obvladuje.

B77 Naložbenik mora del podjetja, v katero naloži, obravnavati kot ločeno podjetje, le če je izpolnjen naslednji pogoj:

Določena sredstva podjetja, v katero se naloži (in s tem povezana povečanja kreditov, če obstajajo), so edini vir plačila za navedene obveznosti podjetja, v katero se naloži, ali navedenih drugih deležev v njem. Stranke, razen strank z določeno obveznostjo, nimajo pravic ali obvez v zvezi z določenimi sredstvi ali preostalimi denarnimi tokovi iz teh sredstev. V bistvu preostalo podjetje, v katero se naloži, ne more uporabiti nobenega donosa iz določenih sredstev, nobena obveznost dela podjetja, ki se šteje za ločeno podjetje, pa se ne plača iz sredstev preostalega podjetja, v katero se naloži. Zato so v bistvu vsa sredstva, obveznosti in lastniški kapital tega dela podjetja, ki se šteje za ločeno podjetje, ločeni od sredstev, obveznosti in lastniškega kapitala celotnega podjetja, v katero se naloži. Tak del podjetja, ki se šteje za ločeno podjetje, se pogosto imenuje „silos“.

B78 Ko je izpolnjen pogoj iz B77. člena, mora naložbenik opredeliti dejavnosti, ki znatno vplivajo na donos dela podjetja, ki se šteje za ločeno podjetje, in opredeliti, kako se te dejavnosti usmerjajo, da oceni, ali ima vpliv na ta del podjetja, v katero naloži. Naložbenik mora pri oceni obvladovanja dela podjetja, ki se šteje za ločeno podjetje, upoštevati tudi, ali je izpostavljen spremenljivemu donosu oziroma ima pravice do spremenljivega donosa iz svoje udeležbe v tem delu podjetja, ki se šteje za ločeno podjetje, in ali lahko ima vpliv na ta del podjetja, v katero naloži, da bi vplival na znesek svojega donosa.

B79 Če naložbenik obvladuje del podjetja, ki se šteje za ločeno podjetje, mora konsolidirati ta del podjetja, v katero naloži. V tem primeru druge stranke pri oceni obvladovanja podjetja, v katero naložijo, in njegovi konsolidaciji izključijo ta del podjetja, v katero naložijo.

Stalna ocena

B80 Naložbenik mora ponovno oceniti, ali obvladuje podjetje, v katero naloži, če dejstva in okoliščine kažejo, da se je spremenil eden ali več od treh elementov obvladovanja iz 7. člena.

B81 Če je nastala sprememba glede tega, kako se lahko vpliva na podjetje, v katero se naloži, mora biti ta sprememba izražena v tem, kako naložbenik oceni svoj vpliv na podjetje, v katero naloži. Spremembe pravic odločanja lahko na primer pomenijo, da se pomembne dejavnosti ne usmerjajo več prek glasovalnih pravic, ampak lahko druga stranka ali stranke pomembne dejavnosti namesto tega trenutno usmerjajo na podlagi drugih dogovorov, kot so pogodbe.

▼M32

B82 Dogodek je lahko vzrok, da naložbenik pridobi ali izgubi vpliv nad podjetjem, v katero naloži, ne da bi bil naložbenik vpleten v ta dogodek. Naložbenik lahko na primer pridobi vpliv nad podjetjem, v katero naloži, ker so pravice odločanja, ki jih je imela druga stranka ali so jih imele druge stranke in so pred tem preprečevale, da bi naložbenik obvladoval podjetje, v katero naloži, potekle.

B83 Naložbenik upošteva tudi spremembe, ki vplivajo na njegovo izpostavljenost spremenljivemu donosu ali pravice do spremenljivega donosa iz njegove udeležbe v podjetju, v katero naloži. Naložbenik, ki vpliva na podjetje, v katero naloži, lahko na primer ne obvladuje več podjetja, v katero naloži, če ni več upravičen do prejemanja donosa ali izpostavljen obvezam, ker ne bi izpolnil zahtev iz 7.(b) člena (npr. če je prekinjena pogodba o prejemanju honorarjev, povezanih s poslovanjem).

B84 Naložbenik mora preučiti, ali se je njegova ocena, da deluje kot zastopnik ali glavni zavezanec, spremenila. Spremembe splošnega odnosa med naložbenikom in drugimi strankami lahko pomenijo, da naložbenik ne deluje več kot zastopnik, čeprav je prej tako deloval, in obratno. V primeru sprememb v zvezi s pravicami naložbenika ali drugih strank lahko naložbenik na primer ponovno preuči svoj status glavnega zavezanca ali zastopnika.

B85 Naložbenikova začetna ocena obvladovanja ali njegovega statusa glavnega zavezanca ali zastopnika se ne bo spremenila le zaradi spremembe tržnih pogojev (npr. spremembe donosa podjetja, v katero se naloži, ki bi nastala zaradi tržnih pogojev), razen če se zaradi spremembe tržnih pogojev spremeni eden ali več od treh elementov obvladovanja iz 7. člena ali se spremeni splošen odnos med glavnim zavezancem in zastopnikom.

▼M38

DOLOČANJE, ALI JE PODJETJE NALOŽBENO PODJETJE

B85A Podjetje pri presoji, ali je naložbeno podjetje, upošteva vsa dejstva in okoliščine, vključno z namenom in obliko podjetja. Naložbeno podjetje je podjetje, za katero veljajo vsi trije elementi opredelitve naložbenega podjetja iz 27. člena. B85.B–B85.M člen opisujejo elemente opredelitve bolj podrobno.

Poslovni cilj

B85B Opredelitev naložbenega podjetja zahteva, da je cilj podjetja nalaganje izključno za namene povečevanja vrednosti dolgoročnih naložb, prihodkov od naložb (kot so dividende, obresti ali prihodki od najemnin) ali obojega. Dokumenti, ki navajajo, kaj so naložbeni cilji podjetja, kot so njegov ponudbeni memorandum, publikacije, ki jih izda, in drugi korporativni ali partnerski dokumenti, običajno zagotavljajo dokaze o poslovnem cilju naložbenega podjetja. Drugi dokazi lahko vključujejo način, kako se podjetje predstavlja drugim osebam (kot so potencialni naložbeniki ali podjetja, v katera bi se lahko vlagalo); podjetje lahko na primer predstavi svoje poslovanje kot zagotavljanje srednjeročnih finančnih naložb za namene povečevanja vrednosti dolgoročnih naložb. Nasprotno ima podjetje, ki se predstavlja kot naložbenik, katerega cilj je razvijati, proizvajati ali tržiti proizvode skupaj s podjetji, v katera naloži, poslovni cilj, ki ni skladen s poslovnim ciljem naložbenega podjetja, saj bo podjetje ustvarjalo donose z razvojnimi, proizvodnimi ali trženjskimi dejavnostmi kot tudi s svojimi finančnimi naložbami (glej B85.I člen).

▼**M51**

B85C Naložbeno podjetje lahko neposredno ali prek odvisnega podjetja storitve, povezane s finančnimi naložbami (na primer storitve naložbenega svetovanja, upravljanje naložb, podpora pri naložbah, administrativne storitve), zagotavlja tretjim osebam ter svojim naložbenikom, tudi če so te dejavnosti pomembne za podjetje, ki je podrejeno podjetju, ki še naprej izpolnjuje pogoje za opredelitev kot naložbeno podjetje.

▼**M38**

B85D Naložbeno podjetje lahko neposredno ali prek odvisnega podjetja sodeluje tudi v naslednjih dejavnostih, povezanih s finančnimi naložbami, če se te dejavnosti izvajajo za povečevanje donosa od finančnih naložb (povečevanje vrednosti dolgoročnih naložb ali prihodki od naložb) v podjetja, v katera naloži, in ne predstavljajo ločene poslovne dejavnosti ali ločenega vira prihodkov za naložbeno podjetje, ki sta pomembna:

(a) zagotavljanje storitev upravljanja in strateškega svetovanja podjetju, v katero naloži, in

(b) zagotavljanje finančne podpore podjetju, v katero naloži, kot je posojilo, kapitalska obveznost ali garancija.

▼**M51**

B85E Če ima naložbeno podjetje odvisno podjetje, ki ni naložbeno podjetje in katerega glavni namen in dejavnost je zagotavljanje storitev, povezanih s finančnimi naložbami, ali dejavnosti, ki so povezane z naložbenimi dejavnostmi naložbenega podjetja, kot so tiste, opisane v B85.C–B85.D členu, podjetju ali drugim osebam, to odvisno podjetje konsolidira v skladu z 32. členom. Če je odvisno podjetje, ki zagotavlja storitve ali dejavnosti, povezane z naložbami, tudi samo naložbeno podjetje, potem obvladujoče naložbeno podjetje to odvisno podjetje meri po pošteni vrednosti prek poslovnega izida v skladu z 31. členom.

▼**M38**

Izstopne strategije

B85F Naložbeni načrti podjetja prav tako vsebujejo dokaze o njegovem poslovnem cilju. Ena od lastnosti, zaradi katerih se naložbeno podjetje razlikuje od drugih podjetij, je, da naložbeno podjetje svojih finančnih naložb ne namerava držati neomejeno, ampak jih drži samo določen čas. Ker se naložbe v lastniški kapital in naložbe v nefinančna sredstva lahko potencialno držijo neomejeno, mora imeti naložbeno podjetje izstopno strategijo, ki opisuje, kako namerava zagotoviti povečanje vrednosti bolj ali manj vseh naložb v lastniški kapital in naložb v nefinančna sredstva. Naložbeno podjetje ima izstopno strategijo tudi za vse dolžniške instrumente, ki se lahko potencialno držijo neomejeno, na primer za naložbe v dolžniške instrumente brez dospetja. Podjetju ni treba dokumentirati konkretnih izstopnih strategij za vsako posamezno naložbo, vendar mora določiti različne potencialne strategije za različne vrste portfeljev finančnih naložb, vključno z znatnim časovnim okvirom za izstop iz naložb. Izstopni mehanizmi, ki so vzpostavljeni samo za primere neizpolnjevanja obveznosti, kot sta kršitev ali neizvajanje pogodbe, za namene te presoje ne štejejo za izstopne strategije.

B85G Izstopne strategije se lahko razlikujejo glede na vrsto finančne naložbe. Za naložbe v lastniške vrednostne papirje podjetij, ki ne kotirajo na borzi, primeri izstopnih strategij vključujejo prvo javno ponudbo, zasebno plasiranje, prodajo deleža podjetja, izplačila (naložbenikom) lastniških deležev v podjetjih, v katera se naloži, in prodajo sredstev (vključno s prodajo sredstev podjetja, v katero se naloži, po

▼**M38**

njegovi likvidaciji). Za naložbe v lastniški kapital, s katerimi se trguje na javnem trgu, primeri izstopnih strategij vključujejo prodajo naložbe z zasebnim plasiranjem ali na javnem trgu. Za finančne naložbe v nepremičnine primeri izstopne strategije vključujejo prodajo nepremičnine prek specializiranih trgovcev z nepremičninami ali na odprtem trgu.

B85H Naložbeno podjetje lahko ima finančno naložbo v drugem naložbenem podjetju, ki se izvede v povezavi s podjetjem zaradi pravnih, regulativnih, davčnih ali podobnih poslovnih razlogov. V tem primeru mora imeti naložbenik v naložbeno podjetje izstopno strategijo za tako finančno naložbo pod pogojem, da ima podjetje, v katerega naložbeno podjetje naloži, ustrezne izstopne strategije za svoje finančne naložbe.

Donosi od finančnih naložb

B85I Podjetje ne nalaga izključno z namenom povečevanja vrednosti dolgoročnih naložb, prihodkov od naložb ali obojega, če podjetje ali drug član skupine, katere del je podjetje (tj. skupina, ki jo obvladuje končno obvladujoče podjetje naložbenega podjetja), pridobi ali ima namen pridobiti druge koristi iz finančnih naložb podjetja, ki niso na voljo drugim strankam, nepovezanim s podjetjem, v katero se naloži. Takšne koristi vključujejo:

(a) pridobitev, uporabo, izmenjavo ali izkoriščanje procesov, sredstev ali tehnologije podjetja, v katero se naloži. To bi vključevalo podjetje ali drugega člana skupine, ki ima nesorazmerne ali izključne pravice do pridobitve sredstev, tehnologije, proizvodov ali storitev katerega koli podjetja, v katero se naloži, na primer z opcijo za nakup sredstva od podjetja, v katero se naloži, če se razvoj sredstva šteje za uspešnega;

(b) skupne aranžmaje (kot so opredeljeni v MSRP 11) ali druge sporazume med podjetjem ali drugim članom skupine in podjetjem, v katero se naloži, o razvoju, proizvodnji, trženju ali zagotavljanju proizvodov ali storitev;

(c) finančna jamstva ali sredstva, ki jih zagotovi podjetje, v katero se naloži, in ki služijo kot zavarovanje s premoženjem za sporazume o najemu posojil, ki jih sklene podjetje ali drug član skupine (vendar bi naložbeno podjetje še vedno bilo sposobno uporabiti finančno naložbo v podjetje, v katero naloži, kot zavarovanje s premoženjem za katera koli posojila, ki jih najame);

(d) opcijo, ki jo ima povezana stranka podjetja, za odkup lastniškega deleža v podjetju, v katero naloži podjetje, od slednjega ali od drugega člana skupine;

(e) razen kot je opisano v B85.J členu, transakcije med podjetjem ali drugim članom skupine in podjetjem, v katero se naloži, ki:

(i) se sklenejo pod pogoji, ki niso na voljo podjetjem, ki niso povezane stranke podjetja, drugega člana skupine ali podjetja, v katero se naloži;

(ii) se ne sklenejo po pošteni vrednosti; ali

▼M38

(iii) predstavljajo pomemben delež poslovne dejavnosti podjetja, v katero se naloži, ali podjetja, vključno s poslovnimi dejavnostmi drugih podjetij v skupini.

B85J Naložbeno podjetje lahko ima strategijo, v skladu s katero naloži v več podjetij v istem sektorju, na istem trgu ali na istem geografskem območju, da bi izkoristilo sinergije, ki prispevajo k povečevanju vrednosti dolgoročnih naložb in povečujejo prihodke od naložb v podjetja, v katera naloži. Ne glede na B85.I(e) člen zgolj dejstvo, da takšna podjetja, v katera naloži, trgujejo drugo z drugim, ne pomeni, da se podjetje ne more razvrstiti kot naložbeno podjetje.

Merjenje poštene vrednosti

B85K Bistven element opredelitve naložbenega podjetja je, da to meri in ocenjuje uspešnost bolj ali manj vseh svojih finančnih naložb na osnovi poštene vrednosti, ker je uporaba rezultatov po pošteni vrednosti ustreznejši podatek kot na primer konsolidacija njegovih odvisnih podjetij ali uporaba kapitalske metode za njegove deleže v pridruženih podjetjih ali skupnih podvigih. Kot dokazilo, da ustreza temu elementu opredelitve, naložbeno podjetje:

(a) naložbenikom zagotovi informacije o pošteni vrednosti in bolj ali manj vse svoje finančne naložbe v računovodskih izkazih meri po pošteni vrednosti, kadar koli se poštena vrednost zahteva ali je dovoljena v skladu z MSRP, in

(b) informacije o pošteni vrednosti sporoča interno ključnemu poslovodnemu osebju (kot je opredeljeno v MRS 24), ki pošteno vrednost uporablja kot glavni atribut za merjenje pri oceni uspešnosti bolj ali manj vseh svojih finančnih naložb in pri sprejemanju naložbenih odločitev.

B85L Da izpolni zahtevo iz B85.K(a) člena, naložbeno podjetje:

(a) vse naložbene nepremičnine obračunava po modelu poštene vrednosti iz MRS 40 *Naložbene nepremičnine*;

(b) uporabi izjemo pri uporabi kapitalske metode v MRS 28 za svoje finančne naložbe v pridružena podjetja in skupne podvige; in

(c) finančna sredstva meri po pošteni vrednosti, pri čemer uporablja zahteve iz MSRP 9.

B85M Naložbeno podjetje lahko ima sredstva, ki niso naložbe, kot so nepremičnina, kjer se nahaja njegov sedež, in povezana oprema. Ima lahko tudi finančne obveznosti. Merjenje po pošteni vrednosti, ki je element opredelitve naložbenega podjetja iz 27.(c) člena, se uporablja za finančne naložbe naložbenega podjetja. Naložbenemu podjetju sredstev, ki niso naložbe, ali obveznosti tako ni treba meriti po pošteni vrednosti.

Tipične lastnosti naložbenega podjetja

B85N Pri določanju, ali ustreza opredelitvi naložbenega podjetja, podjetje upošteva, ali izkazuje njegove tipične lastnosti (glej 28. člen). Odsotnost ene ali več od teh tipičnih lastnosti ne pomeni nujno, da se podjetje ne more razvrstiti kot naložbeno podjetje, vendar kaže na to, da je pri določanju, ali je podjetje naložbeno podjetje, potrebna dodatna presoja.

▼M38

Več kot ena naložba

B85O Naložbeno podjetje običajno drži več naložb, da razprši tveganje in zagotovi čim večje donose. Podjetje lahko portfelj finančnih naložb drži neposredno ali posredno, na primer z eno samo finančno naložbo v drugo naložbeno podjetje, ki drži več finančnih naložb.

B85P Včasih lahko podjetje drži eno samo finančno naložbo. Vendar držanje ene same finančne naložbe ne pomeni nujno, da podjetje ne ustreza opredelitvi naložbenega podjetja. Na primer, naložbeno podjetje lahko drži eno samo naložbo, kadar:

(a) je v obdobju, ko šele začenja s poslovanjem, in še ni opredelilo primernih finančnih naložb ter tako še ni izvršilo svojega naložbenega načrta za pridobitev več naložb;

(b) še ni pridobilo drugih naložb, da bi nadomestilo tiste, ki jih je odtujilo;

(c) je ustanovljeno z namenom združevanja sredstev naložbenikov za namene ene same naložbe, če je slednja nedosegljiva za posamezne naložbenike (na primer, ker je zahtevana minimalna finančna naložba previsoka za posameznega naložbenika); ali

(d) je v postopku likvidacije.

Več kot en naložbenik

B85Q Naložbeno podjetje ima običajno več naložbenikov, ki združujejo svoja sredstva, da lahko dostopajo do storitev upravljanja finančnih naložb in naložbenih priložnosti, do katerih morda ne bi imeli dostopa posamično. Dejstvo, da ima več naložbenikov, bi zmanjšalo verjetnost, da bi podjetje ali drugi člani skupine, katere del je podjetje, prejemali druge koristi, kot so povečevanje vrednosti dolgoročnih naložb in prihodki od naložb (glej B85.I člen).

B85R Alternativno lahko naložbeno podjetje ustanovi, ali pa se ustanovi za njega, en sam naložbenik, ki zastopa ali podpira interese širše skupine naložbenikov (na primer pokojninski sklad, državni naložbeni sklad ali skrbniški sklad družinskega premoženja).

B85S Včasih lahko ima podjetje začasno enega samega naložbenika. Na primer, naložbeno podjetje lahko ima enega samega naložbenika, kadar:

(a) je v obdobju prve javne ponudbe, ki še ni poteklo, in aktivno išče primerne naložbenike;

(b) še ni določilo primernih naložbenikov, ki bi nadomestili lastniške deleže, ki so bili odkupljeni; ali

(c) je v postopku likvidacije.

Nepovezani naložbeniki

B85T Naložbeno podjetje ima običajno več naložbenikov, ki niso povezane stranke (kot so opredeljene v MRS 24) podjetja ali drugih članov skupine, katere del je podjetje. Dejstvo, da njegovi naložbeniki niso povezane stranke, bi zmanjšalo verjetnost, da bi podjetje ali drugi člani skupine, katere del je podjetje, prejemali druge koristi, kot so povečevanje vrednosti dolgoročnih naložb in prihodki od naložb (glej B85.I člen).

▼M38

B85U Vendar podjetje še vedno lahko izpolnjuje pogoje za razvrstitev kot naložbeno podjetje, tudi če so njegovi naložbeniki povezani z njim. Na primer, naložbeno podjetje lahko ustanovi ločen „vzporedni“ sklad za skupino zaposlenih (kot je ključno vodstveno osebje) ali druge naložbenike, ki so povezane stranke, ki drži iste naložbe, kot osrednji naložbeni sklad podjetja. Tak „vzporedni“ sklad lahko izpolnjuje pogoje za razvrstitev kot naložbeno podjetje, tudi če so vsi njegovi naložbeniki povezane stranke.

Lastniški deleži

B85V Naložbeno podjetje je običajno ločena pravna oseba, vendar to ni obvezno. Lastniški deleži v naložbenem podjetju so običajno v obliki lastniškega kapitala ali podobnih deležev (na primer deležev partnerjev), ki se jim pripišejo sorazmerni deleži čistih sredstev naložbenega podjetja. Vendar, če ima podjetje različne razrede naložbenikov, pri čemer imajo nekateri pravice samo do določene finančne naložbe ali skupin finančnih naložb oziroma imajo različne sorazmerne deleže čistih sredstev, to ne pomeni, da podjetje ne more biti naložbeno podjetje.

B85W Poleg tega lahko podjetje, ki ima pomembne lastniške deleže v obliki dolga, ki v skladu z drugimi zadevnimi MSRP ne ustreza opredelitvi lastniškega kapitala, še vedno izpolnjuje pogoje za razvrstitev kot naložbeno podjetje, če so imetniki dolga izpostavljeni spremenljivim donosom zaradi sprememb v pošteni vrednosti čistih sredstev podjetja.

▼M32

RAČUNOVODSKE ZAHTEVE

Postopki konsolidiranja

B86 Konsolidirani računovodski izkazi:

(a) združujejo podobne elemente sredstev, obveznosti, lastniškega kapitala, prihodkov, odhodkov in denarnih tokov obvladujočega podjetja in njegovih odvisnih podjetij;

(b) pobotajo (izločijo) knjigovodsko vrednost finančne naložbe obvladujočega podjetja v posameznem odvisnem podjetju in delež obvladujočega podjetja v lastniškem kapitalu posameznega odvisnega podjetja (v MSRP 3 je pojasnjeno, kako se obračuna dobro ime, ki je povezano s tem);

(c) v celoti izločijo notranja sredstva in obveznosti, lastniški kapital, prihodke, odhodke in denarne tokove, povezane s transakcijami med podjetji skupine (v celoti se izločijo dobički ali izgube, ki izhajajo iz notranjih transakcij v skupini ter se pripoznajo v sredstvih, kot so zaloge in osnovna sredstva). Notranje izgube v skupini lahko pomenijo oslabitev, ki jo je treba pripoznati v konsolidiranih računovodskih izkazih. MRS 12 *Davki iz dobička* se uporablja za začasne razlike, ki izhajajo iz izločitve dobičkov in izgub iz notranjih transakcij v skupini.

Enotne računovodske usmeritve

B87 Če član skupine uporablja računovodske usmeritve, ki se razlikujejo od usmeritev, sprejetih v konsolidiranih računovodskih izkazih za podobne transakcije in dogodke v podobnih okoliščinah, je treba v računovodskih izkazih tega člana skupine pri pripravljanju konsolidiranih računovodskih izkazov opraviti ustrezne prilagoditve, da se zagotovi skladnost z računovodskimi usmeritvami skupine.

▼M32

Merjenje

B88 Podjetje v konsolidirane računovodske izkaze vključi prihodke in odhodke odvisnega podjetja od datuma, ko začne to odvisno podjetje obvladovati, pa do datuma, ko ga preneha obvladovati. Prihodki in odhodki odvisnega podjetja temeljijo na vrednostih sredstev in obveznosti, pripoznanih v konsolidiranih računovodskih izkazih na datum prevzema. Stroški amortizacije, pripoznani v konsolidiranem izkazu vseobsegajočega donosa po datumu prevzema, na primer temeljijo na poštenih vrednostih povezanih amortizirljivih sredstev, pripoznanih v konsolidiranih računovodskih izkazih na datum prevzema.

Potencialne glasovalne pravice

B89 Kadar obstajajo potencialne glasovalne pravice ali drugi izvedeni finančni instrumenti, ki vključujejo potencialne glasovalne pravice, se delež poslovnega izida in sprememb lastniškega kapitala, razporejen obvladujočemu podjetju in neobvladujočim deležem, pri pripravi konsolidiranih računovodskih izkazov določi izključno na podlagi sedanjih deležev v lastniškem kapitalu in ne izražajo možne uveljavitve ali zamenjave potencialnih glasovalnih pravic in drugih izvedenih finančnih instrumentov, razen če se uporablja B90. člen.

B90 V nekaterih okoliščinah ima podjetje v bistvu sedanji delež v lastniškem kapitalu kot rezultat transakcije, ki mu trenutno zagotavlja dostop do donosov, povezanih z deležem v lastniškem kapitalu. V takšnih okoliščinah se delež, razporejen obvladujočemu podjetju in neobvladujočim deležem, pri pripravi konsolidiranih računovodskih izkazov določi ob upoštevanju morebitnega izvajanja teh potencialnih glasovalnih pravic in drugih izvedenih finančnih instrumentov, ki podjetju trenutno zagotavljajo dostop do donosov.

B91 MSRP 9 se ne uporablja za deleže v odvisnih podjetjih, ki so konsolidirana. Kadar instrumenti, ki vsebujejo potencialne glasovalne pravice, trenutno zagotavljajo dostop do donosov, povezanih z deležem v lastniškem kapitalu v odvisnem podjetju, za instrumente ne veljajo zahteve iz MSRP 9. V vseh drugih primerih se instrumenti, ki vsebujejo potencialne glasovalne pravice v odvisnem podjetju, obračunajo v skladu z MSRP 9.

Datum poročanja

B92 Računovodski izkazi obvladujočega podjetja in njegovih odvisnih podjetij, uporabljeni pri pripravi konsolidiranih računovodskih izkazov, morajo imeti isti datum poročanja. Če se konec obdobja poročanja obvladujočega in odvisnega podjetja razlikuje, odvisno podjetje za namene konsolidacije pripravi dodatne računovodske informacije z istim datumom, kot ga imajo računovodski izkazi obvladujočega podjetja, da lahko obvladujoče podjetje konsolidira računovodske informacije odvisnega podjetja, razen če to ni izvedljivo.

B93 Če to ni izvedljivo, mora obvladujoče podjetje konsolidirati računovodske informacije odvisnega podjetja, tako da uporabi najnovejše računovodske izkaze odvisnega podjetja in jih prilagodi za učinke pomembnih transakcij ali dogodkov, ki se zgodijo med datumom teh računovodskih izkazov in datumom konsolidiranih računovodskih izkazov. V vsakem primeru od datuma računovodskih izkazov odvisnega podjetja do datuma konsolidiranih računovodskih izkazov ne sme preteči več kot tri mesece, pri čemer morata biti dolžina poročevalnih obdobij in morebitna razlika v datumih računovodskih izkazov iz obdobja v obdobje enaki.

▼M32

Neobvladujoči deleži

B94 Podjetje mora poslovni izid in vsako sestavino drugega vseobsegajočega donosa pripisati lastnikom obvladujočega podjetja in neobvladujočim deležem. Podjetje mora pripisati tudi celoten vseobsegajoči donos lastnikom obvladujočega podjetja in neobvladujočim deležem, tudi če to povzroči primanjkljaj v stanju neobvladujočih deležev.

B95 Če imajo neobvladujoči deleži kumulativne prednostne delnice odvisnega podjetja, ki so razvrščene kot lastniški kapital, mora podjetje izračunati svoj delež poslovnega izida po prilagoditvi dividend na takšne delnice, če so bile takšne dividende priznane ali ne.

Spremembe deležev v lasti neobvladujočih deležev

B96 Če se delež lastniškega kapitala v lasti neobvladujočih deležev spremeni, mora podjetje prilagoditi knjigovodske vrednosti obvladujočih in neobvladujočih deležev tako, da izražajo spremembe relativnih deležev v odvisnem podjetju. Podjetje mora neposredno v lastniškem kapitalu pripoznati vsako razliko med zneskom, za katerega se prilagodijo neobvladujoči deleži, in pošteno vrednostjo plačanih ali prejetih nadomestil ter jo pripisati lastnikom obvladujočega podjetja.

Izguba obvladovanja

B97 Obvladujoče podjetje lahko izgubi obvladovanje odvisnega podjetja v dveh ali več dogovorih (transakcijah). Vendar včasih okoliščine pomenijo, da je treba več dogovorov obračunati kot eno samo transakcijo. Obvladujoče podjetje mora pri določanju, ali dogovore obračunavati kot eno samo transakcijo, upoštevati vse pogoje dogovorov in njihove gospodarske učinke. Eno ali več od naslednjega pomeni, da mora obvladujoče podjetje več dogovorov obračunati kot eno samo transakcijo:

(a) sklenjeni so ob istem času ali eden zaradi drugega;

(b) predstavljajo eno samo transakcijo, zasnovano za doseganje celotnega poslovnega učinka;

(c) nastanek enega dogovora je odvisen od nastanka vsaj še enega dogovora.

(d) šteje se, da en dogovor sam ni ekonomsko upravičen, ampak je ekonomsko upravičen skupaj z drugimi dogovori. Primer je, ko ima odtujitev delnic ceno, nižjo od tržne, kar se nadomesti s prihodnjimi odtujitvami, katerih cena je višja od tržne.

B98 Če obvladujoče podjetje izgubi obvladovanje odvisnega podjetja, mora:

(a) odpraviti pripoznanje:

(i) sredstev (vključno z dobrim imenom) in obveznosti odvisnega podjetja po knjigovodski vrednosti na datum izgube obvladovanja ter

(ii) knjigovodske vrednosti neobvladujočih deležev v nekdanjem odvisnem podjetju na datum izgube obvladovanja (vključno z vsemi sestavinami drugega vseobsegajočega donosa, ki jim jih je mogoče pripisati);

(b) pripoznati:

(i) pošteno vrednost morebitnega nadomestila, prejetega iz transakcije, poslovnega dogodka ali okoliščin, ki so povzročile izgubo obvladovanja;

▼M32

(ii) če transakcija, dogodek ali okoliščine, ki so povzročile izgubo obvladovanja, vključujejo razdelitev delnic odvisnega podjetja lastnikom, to razdelitev in

(iii) vse finančne naložbe, zadržane v nekdanjem odvisnem podjetju po pošteni vrednosti na datum izgube obvladovanja;

(c) zneske, pripoznane v drugem vseobsegajočem donosu v zvezi z odvisnim podjetjem na podlagi B99. člena, prerazvrstiti v poslovni izid ali jih prenesti neposredno v zadržani čisti dobiček, če se to zahteva v skladu z drugimi MSRP;

(d) pripoznati vsako nastalo razliko kot dobiček ali izgubo v poslovnem izidu, ki jo je mogoče pripisati obvladujočemu podjetju.

B99 Če obvladujoče podjetje izgubi obvladovanje odvisnega podjetja, mora obvladujoče podjetje obračunati vse zneske, prej pripoznane v drugem vseobsegajočem donosu v zvezi z navedenim odvisnim podjetjem enako, kot če bi obvladujoče podjetje neposredno odtujilo zadevna sredstva ali obveznosti. Če bi se torej dobiček ali izguba, prej pripoznana v drugem vseobsegajočem donosu, prerazvrstila v poslovni izid ob odtujitvi zadevnih sredstev ali obveznosti, mora obvladujoče podjetje dobiček ali izgubo prerazvrstiti iz lastniškega kapitala v poslovni izid (kot prilagoditev zaradi prerazvrstitve), ko izgubi obvladovanje odvisnega podjetja. Če bi bil prevrednotovalni presežek, prej pripoznan v drugem vseobsegajočem donosu, prenesen neposredno v zadržani čisti dobiček ob odtujitvi sredstva, mora obvladujoče podjetje prenesti prevrednotovalni presežek neposredno v zadržani čisti dobiček, ko izgubi obvladovanje odvisnega podjetja.

▼M38

OBRAČUNAVANJE SPREMEMBE STATUSA NALOŽBENEGA PODJETJA

B100 Ko podjetje preneha biti naložbeno podjetje, za vsa odvisna podjetja, ki jih je prej merilo po pošteni vrednosti prek poslovnega izida v skladu z 31. členom, uporabi MSRP 3. Datum spremembe statusa je predpostavljen datum prevzema. Poštena vrednost odvisnega podjetja na predpostavljen datum prevzema predstavlja preneseno predpostavljeno nadomestilo pri merjenju morebitnega dobrega imena ali dobička iz ugodnega nakupa, ki izhaja iz predpostavljenega prevzema. Vsa odvisna podjetja se konsolidirajo v skladu z 19.–24. členom tega MSRP od datuma spremembe statusa.

B101 Ko podjetje postane naložbeno podjetje, na datum spremembe statusa neha konsolidirati svoja odvisna podjetja, razen tistih, ki se še naprej konsolidirajo v skladu z 32. členom. Naložbeno podjetje za tista odvisna podjetja, ki jih ne konsolidira več, uporablja zahteve 25. in 26. člena, kot da bi na navedeni datum izgubilo obvladovanje takih odvisnih podjetij.

▼M32

Priloga C

Datum uveljavitve in prehod

Ta priloga je sestavni del MSRP in ima enako veljavo kot drugi deli MSRP.

DATUM UVELJAVITVE

C1 Podjetje mora uporabiti ta MSRP za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2013 ali pozneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporablja ta MSRP prej, mora to razkriti ter hkrati uporabljati MSRP 11, MSRP 12, MRS 27 *Ločeni računovodski izkazi* in MRS 28 (kakor je bil spremenjen leta 2011).

▼**M37**

C1A *Konsolidirani računovodski izkazi, skupni aranžmaji in razkritje deležev v drugih podjetjih: napotki za prehod* (spremembe MSRP 10, MSRP 11 in MSRP 12), izdano junija 2012, spremenjeni C2.–C6. člen in dodani C2.A–C2.B, C4.A–C4.C, C5.A in C6.A–C6.B člen. Podjetje navedene spremembe uporablja za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2013 ali kasneje. Če podjetje MSRP 10 uporablja za obdobje pred tem datumom, navedene spremembe uporabi za to zgodnejše obdobje.

▼**M38**

C1B *Naložbena podjetja* (spremembe MSRP 10, MSRP 12 in MRS 27), izdano oktobra 2012, spremenjeni 2., 4., C2.A, C6.A člen in Priloga A ter dodani 27.–33., B85.A–B85.W, B100.–B101. in C3.A–C3.F člen. Podjetje navedene spremembe uporablja za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2014 ali pozneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje navedene spremembe uporabi pred tem datumom, to razkrije in vse spremembe, vključene v *Naložbena podjetja*, uporablja hkrati.

▼**M51**

C1D *Naložbena podjetja: Uporaba izjeme pri konsolidaciji* (spremembe MSRP 10, MSRP 12 in MRS 28), izdane decembra 2014, spremenjeni 4., 32., B85.C, B85.E in C2.A člen ter dodani 4.A–4.B člen. Podjetje začne uporabljati navedene spremembe za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2016 ali pozneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporablja te spremembe za zgodnejše obdobje, mora to razkriti.

▼**M32**

PREHOD

▼**M37**

C2 Podjetje ta MSRP uporablja za nazaj v skladu z MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake*, razen kot je določeno v C2.A–C6. členu.

▼**M51**

C2A Ne glede na zahteve iz 28. člena MRS 8 mora podjetje pri prvi uporabi tega MSRP in kasneje pri prvi uporabi sprememb *Naložbena podjetja* in *Naložbena podjetja: uporaba izjeme pri konsolidaciji* tega MSRP predstaviti samo kvantitativne informacije, ki jih zahteva 28.(f) člen MRS 8, za letno obdobje neposredno pred datumom začetne uporabe tega MSRP („prvo predhodno obdobje“). Podjetje lahko te informacije predstavi tudi za tekoče obdobje ali za zgodnejša primerljiva obdobja, vendar pa tega ni zavezano storiti.

▼**M37**

C2B Za namene tega MSRP je datum začetne uporabe začetek letnega poročevalskega obdobja, za katero se ta MSRP prvič uporabi.

C3 Na datum začetne uporabe podjetju ni treba opraviti prilagoditev pri prejšnjem obračunavanju njegove udeležbe v:

(a) podjetjih, ki bi se na ta datum konsolidirala v skladu z MRS 27 *Konsolidirani in ločeni računovodski izkazi* ter SOP-12 *Konsolidacija – podjetja za posebne namene* ter se v skladu s tem MSRP še vedno konsolidirajo; ali

▼**M37**

(b) podjetjih, ki se na ta datum ne bi konsolidirala v skladu z MRS 27 in SOP-12 in se ne konsolidirajo v skladu s tem MSRP.

▼**M38**

C3A Podjetje na datum začetne uporabe presodi, ali je naložbeno podjetje, in sicer na osnovi dejstev in okoliščin, ki obstajajo na ta datum. Če podjetje na datum začetne uporabe sklene, da je naložbeno podjetje, namesto zahtev iz C3.B–C3.F člena uporabi zahteve iz C5.–C5.A člena.

C3B Razen za odvisna podjetja, ki se konsolidirajo v skladu z 32. členom (za katera se uporabljajo C3. in C6. člen ali C4.–C4.C člen, odvisno od tega, kateri so ustrezni), naložbeno podjetje meri finančno naložbo v vsako odvisno podjetje po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, kot da bi zahteve tega MSRP vedno veljale. Naložbeno podjetje prilagodi za nazaj tako letno obdobje neposredno pred datumom začetne uporabe kot lastniški kapital na začetku prvega predhodnega obdobja za kakršno koli razliko med:

(a) prejšnjo knjigovodsko vrednostjo odvisne družbe in

(b) pošteno vrednostjo finančne naložbe naložbenega podjetja v odvisno družbo.

Skupni znesek vseh prilagoditev poštene vrednosti, ki so bile prej pripoznane v drugem vseobsegajočem donosu, se prenese v preneseni poslovni izid na začetku letnega obdobja neposredno pred datumom začetne uporabe.

C3C Pred datumom sprejetja MSRP 13 *Merjenje poštene vrednosti* naložbeno podjetje uporablja zneske poštenih vrednosti, ki so se prej poročali naložbenikom ali poslovodstvu, če ti zneski predstavljajo znesek, za katerega bi se lahko finančna naložba zamenjala med dobro obveščenima in voljnima strankama v transakciji, skladni z neodvisnim tržnim načelom, na datum vrednotenja.

C3D Če merjenje finančne naložbe v odvisno podjetje v skladu s C3.B–C3.C členom ni izvedljivo (kot je opredeljeno v MRS 8), naložbeno podjetje uporabi zahteve tega MSRP na začetku prvega obdobja, za katero je uporaba C3.B–C3.C člena izvedljiva, pri čemer je to lahko tekoče obdobje. Naložbenik prilagodi za nazaj letno obdobje neposredno pred datumom začetne uporabe, razen če je začetek prvega obdobja, za katero je uporaba tega člena izvedljiva, tekoče obdobje. V tem primeru se prilagoditev lastniškega kapitala pripozna na začetku tekočega obdobja.

C3E Če je naložbeno podjetje odtujilo ali izgubilo obvladovanje finančne naložbe v odvisno podjetje pred datumom začetne uporabe tega MSRP, mu ni treba opraviti prilagoditev prejšnjega obračunavanja za tako odvisno podjetje.

C3F Če podjetje uporablja spremembe *Naložbena podjetja* za obdobje, ki je poznejše od tistega, za katero prvič uporablja MSRP 10, sklicevanja na „datum začetne uporabe“ v C3.A–C3.E členu pomenijo „začetek letnega poročevalskega obdobja, za katero se spremembe *Naložbena podjetja* (spremembe MSRP 10, MSRP 12 in MRS 27), izdane oktobra 2012, prvič uporabijo.“

▼**M37**

C4 Če na datum začetne uporabe naložbenik sklene, da bo konsolidiral podjetje, v katero naloži, ki se ni konsolidiralo v skladu z MRS 27 in SOP-12, naložbenik:

(a) če je podjetje, v katero naloži, poslovni subjekt (kot je opredeljen v MSRP 3 *Poslovne združitve*), izmeri sredstva, obveznosti in neobvladujoče deleže v tem prej nekonsolidiranem podjetju, kot da bi se to podjetje konsolidiralo (in bi se tako uporabilo obračunavanje prevzema v skladu z MSRP 3) od datuma, ko je naložbenik pridobil obvladovanje podjetja na podlagi zahtev iz tega MSRP. Naložbenik prilagodi za nazaj prvo letno obdobje neposredno pred datumom začetne uporabe. Če je datum, ko je bilo pridobljeno obvladovanje, zgodnejši od začetka prvega predhodnega obdobja, naložbenik v obliki prilagoditve lastniškega kapitala na začetku prvega predhodnega obdobja pripozna razliko med:

(i) zneskom pripoznanih sredstev, obveznosti in neobvladujočih deležev; in

(ii) prejšnjo knjigovodsko vrednostjo naložbenikove udeležbe v podjetju, v katero naloži.

(b) če podjetje, v katero naloži, ni poslovni subjekt (kot je opredeljen v MSRP 3), izmeri sredstva, obveznosti in neobvladujoče deleže v tem prej nekonsolidiranem podjetju, kot da bi se to podjetje konsolidiralo (z uporabo prevzemne metode v skladu z MSRP 3 brez pripoznavanja dobrega imena za podjetje, v katero naloži) od datuma, ko je naložbenik pridobil obvladovanje tega podjetja na podlagi zahtev iz tega MSRP. Naložbenik prilagodi za nazaj letno obdobje neposredno pred datumom začetne uporabe. Če je datum, ko je bilo pridobljeno obvladovanje, zgodnejši od začetka prvega predhodnega obdobja, naložbenik v obliki prilagoditve lastniškega kapitala na začetku prvega predhodnega obdobja pripozna razliko med:

(i) zneskom pripoznanih sredstev, obveznosti in neobvladujočih deležev; in

(ii) prejšnjo knjigovodsko vrednostjo naložbenikove udeležbe v podjetju, v katero naloži.

C4A Če merjenje sredstev, obveznosti in neobvladujočih deležev podjetja, v katero naloži, v skladu s C4.(a) ali (b) členom ni izvedljivo (kot je opredeljeno v MRS 8), naložbenik:

(a) če je podjetje, v katero naloži, poslovni subjekt, uporablja zahteve iz MSRP 3 od datuma, ki se šteje kot datum prevzema. Datum, ki se šteje kot datum prevzema, mora biti začetek prvega obdobja, za katero je uporaba C4.(a) člena izvedljiva, pri čemer je to lahko tekoče obdobje;

(b) če podjetje, v katero naloži, ni poslovni subjekt, uporabi prevzemno metodo, kot je opisana v MSRP 3, vendar brez pripoznavanja dobrega imena za podjetje, v katero naloži, od datuma, ki se šteje kot datum prevzema. Datum, ki se šteje kot datum prevzema, mora biti začetek prvega obdobja, za katero je uporaba C4.(b) člena izvedljiva, pri čemer je to lahko tekoče obdobje.

▼**M37**

Naložbenik prilagodi za nazaj prvo letno obdobje neposredno pred datumom začetne uporabe, razen če je začetek prvega obdobja, za katero je uporaba tega člena izvedljiva, tekoče obdobje. Če je datum, ki se šteje kot datum prevzema, zgodnejši od začetka prvega predhodnega obdobja, naložbenik v obliki prilagoditve lastniškega kapitala na začetku prvega predhodnega obdobja pripozna kakršno koli razliko med:

(c) zneskom pripoznanih sredstev, obveznosti in neobvladujočih deležev; in

(d) prejšnjo knjigovodsko vrednostjo naložbenikove udeležbe v podjetju, v katero naloži.

Če je prvo obdobje, za katero je uporaba tega člena izvedljiva, tekoče obdobje, se prilagoditev lastniškega kapitala pripozna na začetku tekočega obdobja.

C4B Če naložbenik uporabi C4.–C4.A člen in je datum, ko je bilo pridobljeno obvladovanje v skladu s tem MSRP, kasnejši od datuma uveljavitve MSRP 3, kot je bil popravljen v 2008 (MSRP 3 (2008)), sklicevanje na MSRP 3 v C4. in C4.A členu pomeni sklicevanje na MSRP 3 (2008). Če je bilo obvladovanje pridobljeno pred datumom uveljavitve MSRP 3 (2008), naložbenik uporabi MSRP 3 (2008) ali MSRP 3 (izdan 2004).

C4C Če naložbenik uporabi C4.–C4.A člen in je datum, ko je bilo pridobljeno obvladovanje v skladu s tem MSRP, kasnejši od datuma uveljavitve MRS 27, kot je bil popravljen v 2008 (MRS 27 (2008)), naložbenik uporabi zahteve tega MSRP za vsa obdobja, v katerih se podjetje, v katero naloži, konsolidira za nazaj v skladu s C4.–C4.A členom. Če je bilo obvladovanje pridobljeno pred datumom uveljavitve MRS 27 (2008), naložbenik uporabi:

(a) zahteve tega MSRP za vsa obdobja, v katerih se podjetje, v katero naloži, konsolidira za nazaj v skladu s C4.–C4.A členom; ali

(b) zahteve različice MRS 27, izdane leta 2003 (MRS 27 (2003)), za obdobja pred datumom uveljavitve MRS 27 (2008) in nato zahteve tega MSRP za kasnejša obdobja.

C5 Če naložbenik na datum začetne uporabe sklene, da ne bo več konsolidiral podjetja, v katero naloži, ki se je konsolidiralo v skladu z MRS 27 in SOP-12, izmeri svoj delež v takem podjetju na podlagi zneska, po katerem bi se delež meril, če bi veljale zahteve tega MSRP, ko si je naložbenik zagotovil udeležbo v podjetju, v katero naloži (vendar ni pridobil obvladovanja v skladu s tem MSRP), ali je v njem izgubil obvladovanje. Naložbenik prilagodi za nazaj prvo letno obdobje neposredno pred datumom začetne uporabe. Če je datum, ko si je naložbenik zagotovil udeležbo v podjetju, v katero naloži (vendar ni pridobil obvladovanja v skladu s tem MSRP), ali je v njem izgubil obvladovanje, zgodnejši od začetka prvega predhodnega obdobja, naložbenik v obliki prilagoditve lastniškega kapitala na začetku prvega predhodnega obdobja pripozna kakršno koli razliko med:

(a) prejšnjo knjigovodsko vrednostjo sredstev, obveznosti in neobvladujočih deležev; in

(b) pripoznanim zneskom naložbenikovega deleža v podjetju, v katero naloži.

▼M37

C5A Če merjenje deleža v podjetju, v katero naloži, v skladu s C5. členom ni izvedljivo (kot je opredeljeno v MRS 8), naložbenik uporabi zahteve tega MSRP na začetku prvega obdobja, za katero je uporaba C5. člena izvedljiva, pri čemer je to lahko tekoče obdobje. Naložbenik prilagodi za nazaj letno obdobje neposredno pred datumom začetne uporabe, razen če je začetek prvega obdobja, za katero je uporaba tega člena izvedljiva, tekoče obdobje. Če je datum, ko si je naložbenik zagotovil udeležbo v podjetju, v katero naloži (vendar ni pridobil obvladovanja v skladu s tem MSRP), ali je v njem izgubil obvladovanje, zgodnejši od začetka prvega predhodnega obdobja, naložbenik v obliki prilagoditve lastniškega kapitala na začetku prvega predhodnega obdobja pripozna kakršno koli razliko med:

(a) prejšnjo knjigovodsko vrednostjo sredstev, obveznosti in neobvladujočih deležev; in

(b) pripoznanim zneskom naložbenikovega deleža v podjetju, v katero naloži.

Če je prvo obdobje, za katero je uporaba tega člena izvedljiva, tekoče obdobje, se prilagoditev lastniškega kapitala pripozna na začetku tekočega obdobja.

C6 S 23., 25., B94. in B96.–B99. členom so bile leta 2008 izvedene spremembe MRS 27, ki so bile prenesene v MSRP 10. Razen kadar uporabi C3. člen ali se od njega zahteva, da uporabi C4.–C5.A člen, podjetje uporablja naslednje zahteve iz navedenih členov:

▼M32

(a) podjetje ne sme preoblikovati pripisa poslovnega izida za poročevalna obdobja pred prvo uporabo spremembe iz B94. člena;

(b) zahteve iz 23. in B96. člena za obračunavanje sprememb deležev v lastniškem kapitalu v odvisnem podjetju po pridobitvi obvladovanja se ne uporabljajo za spremembe, ki so nastale, preden je podjetje prvič uporabilo te spremembe;

(c) podjetje ne sme preoblikovati knjigovodske vrednosti finančne naložbe v nekdanjem odvisnem podjetju, če je izgubilo obvladovanje pred prvo uporabo sprememb iz 25. in B97.–B99. člena. Poleg tega podjetje ne sme ponovno izračunati dobička ali izgube zaradi izgube obvladovanja odvisnega podjetja, ki se je zgodila pred prvo uporabo sprememb iz 25. in B97.–B99. člena.

▼M37

Sklicevanja na „prvo predhodno obdobje“

▼M38

C6A Ne glede na sklicevanja na letno obdobje neposredno pred datumom začetne uporabe („prvo predhodno obdobje“) v C3.B–C5.A členu lahko podjetje predstavi tudi prilagojene primerjalne informacije za katera koli predstavljena prejšnja obdobja, vendar pa tega ni zavezano storiti. Če podjetje predstavi prilagojene primerjalne informacije za katera koli prejšnja obdobja, vsa sklicevanja na „prvo predhodno obdobje“ v C3.B–C5.A členu pomenijo „prvo predstavljeno prilagojeno primerjalno obdobje“.

▼M37

C6B Če podjetje predstavi neprilagojene primerjalne informacije za katerokoli prejšnje obdobje, jasno opredeli informacije, ki niso bile prilagojene, navede, da so bile pripravljene na drugačni podlagi, in razloži to podlago.

▼**M32**

Sklicevanja na MSRP 9

C7 Če podjetje uporablja ta MSRP, vendar še ne uporablja MSRP 9, v tem MSRP vsako sklicevanje na MSRP 9 pomeni sklicevanje na MRS 39 *Finančni instrumenti: pripoznavanje in merjenje*.

RAZVELJAVITEV DRUGIH MSRP

C8 Ta MSRP nadomešča zahteve v zvezi s konsolidiranimi računovodskimi izkazi iz MRS 27 (kakor je bil spremenjen leta 2008).

C9 Ta MSRP nadomešča tudi SOP-12 *Konsolidacija – podjetja za posebne namene*.

▼M32

MEDNARODNI STANDARD RAČUNOVODSKEGA POROČANJA 11

Skupni aranžmaji

CILJ

1 **Cilj tega MSRP je opredeliti načela za računovodsko poročanje podjetij, ki imajo delež v skupaj obvladovanih aranžmajih (tj. *skupnih aranžmajih*).**

Uresničevanje cilja

2 Za uresničevanje cilja iz 1. člena ta MSRP opredeljuje *skupno obvladovanje* in od podjetja, ki je *stranka v skupnem aranžmaju*, zahteva, da določi vrsto skupnega aranžmaja, v katerem je udeležen, tako da oceni svoje pravice in obveze ter jih obračuna v skladu z zadevno vrsto skupnega aranžmaja.

PODROČJE UPORABE

3 **Ta MSRP morajo uporabljati vsa podjetja, ki so stranke v skupnem aranžmaju.**

SKUPNI ARANŽMAJI

4 **Skupni aranžma je aranžma, ki ga skupaj obvladujeta dve ali več strank.**

5 **Značilnosti skupnega aranžmaja so:**

(a) **stranke zavezuje pogodbeni sporazum (glej B2.–B4. člen);**

(b) **pogodbeni sporazum dvema ali več strankam dodeljuje skupno obvladovanje aranžmaja (glej 7.–13. člen).**

6 **Skupni aranžma je lahko *skupna dejavnost* ali *skupni podvig*.**

Skupno obvladovanje

7 **Skupno obvladovanje je pogodbeno dogovorjena delitev obvladovanja aranžmaja, ki obstaja le, kadar je za odločitve o zadevnih dejavnostih potrebno soglasje strank, ki si delijo obvladovanje.**

8 Podjetje, ki je stranka v aranžmaju, mora oceniti, ali pogodbeni sporazum vsem strankam ali skupini strank dodeljuje kolektivno obvladovanje aranžmaja. Vse stranke ali skupina strank kolektivno obvladuje aranžma, kadar mora s skupnim ukrepanjem usmerjati dejavnosti, ki imajo velik vpliv na donos aranžmaja (tj. zadevne dejavnosti).

9 Ko je določeno, da vse stranke ali skupina strank kolektivno obvladuje aranžma, skupno obvladovanje obstaja le, kadar je za odločitve o zadevnih dejavnostih potrebno soglasje strank, ki kolektivno obvladujejo aranžma.

10 Skupnega aranžmaja nikoli ne obvladuje le ena stranka. Stranka s skupnim obvladovanjem aranžmaja lahko vsaki drugi stranki ali skupini strank prepreči obvladovanje aranžmaja.

▼M32

11 Aranžma je lahko skupni aranžma, čeprav ga ne obvladujejo skupaj vse njegove stranke. Ta MSRP razlikuje med strankami s skupnim obvladovanjem skupnega aranžmaja (*soizvajalci* ali *sopodvižniki*) in strankami, ki sodelujejo v skupnem aranžmaju, vendar ga ne obvladujejo skupaj.

12 Pri oceni, ali vse stranke ali skupina strank skupaj obvladuje aranžma, bo moralo podjetje uporabiti presojo. Podjetje mora pri tej oceni upoštevati vsa dejstva in okoliščine (glej B5.–B11. člen).

13 V primeru spremembe dejstev in okoliščin mora podjetje ponovno oceniti, ali še vedno skupaj obvladuje aranžma.

Vrste skupnega aranžmaja

14 Podjetje določi vrsto skupnega aranžmaja, v katerem je udeleženo. Razvrstitev skupnega aranžmaja kot skupna dejavnost ali skupni podvig je odvisna od pravic in obvez strank v aranžmaju.

15 Skupna dejavnost je skupni aranžma, pri čemer imajo stranke, ki skupaj obvladujejo aranžma, pravice do sredstev in obveze iz obveznosti, povezanih z aranžmajem. Te stranke se imenujejo soizvajalci.

16 Skupni podvig je skupni aranžma, pri čemer imajo stranke, ki skupaj obvladujejo aranžma, pravice do čistih sredstev aranžmaja. Te stranke se imenujejo sopodvižniki.

17 Podjetje pri oceni, ali je skupni aranžma skupna dejavnost ali skupni podvig, uporabi presojo. Podjetje določi vrsto skupnega aranžmaja, v katerem je udeleženo, tako da upošteva pravice in obveze, ki izhajajo iz aranžmaja. Podjetje oceni svoje pravice in obveze, pri čemer upošteva strukturo in pravno obliko aranžmaja, pogoje, s katerimi so se stranke strinjale v pogodbenem sporazumu, ter druga dejstva in okoliščine, kadar je to ustrezno (glej B12.–B33. člen).

18 Stranke v nekaterih primerih zavezuje okvirni sporazum, ki določa splošne pogodbene pogoje za izvajanje ene ali več dejavnosti. Okvirni sporazum lahko določa, da stranke ustanavljajo različne skupne aranžmaje za obravnavanje posebnih dejavnosti, ki so del sporazuma. Čeprav so ti skupni aranžmaji povezani z istim okvirnim sporazumom, so lahko različnih vrst, če se pravice in obveze strank pri izvajanju različnih dejavnosti, obravnavanih v okvirnem sporazumu, razlikujejo. Tako je mogoč soobstoj skupnih dejavnosti in skupnih podvigov, kadar stranke izvajajo različne dejavnosti, ki so del istega okvirnega sporazuma.

19 V primeru spremembe dejstev in okoliščin mora podjetje ponovno oceniti, ali se je vrsta skupnega aranžmaja, v katerem je udeleženo, spremenila.

▼M32

RAČUNOVODSKI IZKAZI STRANK V SKUPNEM ARANŽMAJU

Skupne dejavnosti

20 **Soizvajalec mora v zvezi s svojim deležem v skupni dejavnosti pripoznati:**

(a) **svoja sredstva, vključno z deležem katerih koli sredstev v skupni lasti;**

(b) **svoje obveznosti, vključno z deležem katerih koli obveznosti, ki jih prevzame z drugimi soizvajalci;**

(c) **svoje prihodke iz prodaje deleža proizvodov iz skupne dejavnosti;**

(d) **svoj delež prihodkov iz prodaje proizvodov skupne dejavnosti in**

(e) **svoje odhodke, vključno z deležem katerih koli odhodkov, ki jih deli z drugimi.**

21 Soizvajalec mora sredstva, obveznosti, prihodke in odhodke, povezane z njegovim deležem v skupni dejavnosti, obračunati v skladu z MSRP, ki se uporabljajo za določena sredstva, obveznosti, prihodke in odhodke.

▼M46

21A Če podjetje pridobi delež v skupni dejavnosti, v kateri aktivnost skupne dejavnosti predstavlja poslovni subjekt, kakor je opredeljen v MSRP 3, mora glede na obseg svojega deleža v skladu z 20. členom uporabljati vsa načela obračunavanja poslovnih združitev iz MSRP 3 in drugih MSRP, ki niso v nasprotju z napotki v tem MSRP, ter razkriti informacije, ki se v skladu s temi MSRP zahtevajo v zvezi s poslovnimi združitvami. To velja za pridobitev začetnega deleža in dodatnih deležev v skupni dejavnosti, v kateri aktivnost skupne dejavnosti predstavlja poslovni subjekt. Obračunavanje pridobitve deleža v takšni skupni dejavnosti je določeno v B33A.–B33D. členu.

▼M32

22 Obračunavanje transakcij, kot so prodaja, prispevek ali nakup sredstev med podjetjem in skupno dejavnostjo, v kateri je to podjetje soizvajalec, je določeno v B34.–B37. členu.

23 Stranka, ki sodeluje v skupni dejavnosti, vendar je ne obvladuje skupaj, mora svoj delež v aranžmaju prav tako obračunati v skladu z 20.–22. členom, če ima ta stranka pravice do sredstev in obveze iz obveznosti, povezanih s skupno dejavnostjo. Če stranka, ki sodeluje v skupni dejavnosti, vendar je ne obvladuje skupaj, nima pravic do sredstev in obvez iz obveznosti, povezanih s to skupno dejavnostjo, mora svoj delež v skupni dejavnosti obračunati v skladu z MSRP, ki se uporabljajo za ta delež.

Skupni podvigi

24 **Sopodvižnik mora svoj delež v skupnem podvigu pripoznati kot finančno naložbo, ki jo obračuna po kapitalski metodi v skladu z MRS 28 *Finančne naložbe v pridružena podjetja in skupne podvige*, razen če je podjetje izvzeto iz uporabe kapitalske metode, kot je določena v navedenem standardu.**

25 Stranka, ki sodeluje v skupnem podvigu, vendar ga ne obvladuje skupaj, mora svoj delež v aranžmaju obračunati v skladu z MSRP 9 *Finančni instrumenti* oziroma v skladu z MRS 28 (kakor je bil spremenjen leta 2011), če ima na skupni podvig pomemben vpliv.

▼**M32**

LOČENI RAČUNOVODSKI IZKAZI

26 **V ločenih računovodskih izkazih mora soizvajalec ali sopodvižnik obračunati svoje deleže v:**

(a) **skupni dejavnosti v skladu z 20.–22. členom;**

(b) **skupnem podvigu v skladu z 10. členom MRS 27 *Ločeni računovodski izkazi*.**

27 **V ločenih računovodskih izkazih mora stranka, ki sodeluje v skupnem aranžmaju, vendar ga ne obvladuje skupaj, obračunati svoje deleže v:**

(a) **skupni dejavnosti v skladu s 23. členom;**

(b) **skupnem podvigu v skladu z MSRP 9, razen če podjetje pomembno vpliva na skupni podvig, pri čemer se uporabi 10. člen MRS 27 (kakor je bil spremenjen leta 2011).**

Priloga A

Opredeljeni izrazi

Ta priloga je sestavni del MSRP.

Skupni aranžma	Aranžma, ki ga **skupaj obvladujeta** dve ali več strank.
Skupno obvladovanje	Pogodbeno dogovorjena delitev obvladovanja aranžmaja, ki obstaja le, kadar je za odločitve o zadevnih dejavnostih potrebno soglasje strank, ki skupaj obvladujejo aranžma.
Skupna dejavnost	**Skupni aranžma**, pri čemer imajo stranke, ki **skupaj obvladujejo** aranžma, pravice do sredstev in obveze iz obveznosti, povezanih z aranžmajem.
Soizvajalec	Stranka v **skupni dejavnosti**, ki **skupaj obvladuje** zadevno skupno dejavnost.
Skupni podvig	**Skupni aranžma**, pri čemer imajo stranke, ki **skupaj obvladujejo** aranžma, pravice do čistih sredstev aranžmaja.
Sopodvižnik	Stranka v **skupnem podvigu**, ki **skupaj obvladuje** zadevni skupni podvig.
Stranka v skupnem aranžmaju	Podjetje, ki sodeluje v **skupnem aranžmaju**, ne glede na to, ali **skupaj obvladuje** aranžma.

▼M32

Ločeni nosilec	Ločeno opredeljiva finančna struktura, vključno z ločenimi pravnimi osebami ali podjetji, priznanimi s statutom, ne glede na to, ali imajo ta podjetja pravno osebnost.

Naslednji izrazi so opredeljeni v MRS 27 (kakor je bil spremenjen leta 2011), MRS 28 (kakor je bil spremenjen leta 2011) ali MSRP 10 *Konsolidirani računovodski izkazi* ter so v tem MSRP uporabljeni v pomenu, ki je določen v navedenih MSRP:

— obvladovanje podjetja, v katero se naloži,

— kapitalska metoda,

— moč,

— pravice do pravnega varstva,

— zadevne dejavnosti,

— ločeni računovodski izkazi,

— pomemben vpliv.

Priloga B

Napotki za uporabo

Ta priloga je sestavni del MSRP. Opisuje uporabo 1.–27. člena in ima enako veljavo kot drugi deli MSRP.

B1 V tej prilogi so opisani hipotetični primeri. Čeprav so nekateri vidiki primerov lahko prisotni v dejanskih vzorcih pojavov, bi bilo treba pri uporabi MSRP 11 oceniti vsa pomembna dejstva in okoliščine posameznega vzorca pojavov.

SKUPNI ARANŽMAJI

Pogodbeni sporazum (5. člen)

B2 Pogodbeni sporazumi se lahko dokazujejo na različne načine. Izvršljiv pogodbeni sporazum se pogosto, čeprav ne vedno, sklene pisno, navadno v obliki pogodbe ali dokumentiranih razprav med strankami. Tudi zakonski mehanizmi lahko sami ali skupaj s pogodbami med strankami oblikujejo izvršljive sporazume.

B3 Kadar se skupni aranžmaji strukturirajo prek *ločenega nosilca* (glej B19.–B33. člen), se pogodbeni sporazum ali nekateri vidiki pogodbenega sporazuma v nekaterih primerih vključijo v poslovnik, listino ali pravilnike ločenega nosilca.

▼M32

B4 Pogodbeni sporazum določa pogoje, pod katerimi stranke sodelujejo v dejavnosti, ki je predmet aranžmaja. Pogodbeni sporazum na splošno obravnava vprašanja, kot so:

(a) namen, dejavnost in trajanje skupnega aranžmaja;

(b) način imenovanja članov upravnega odbora ali enakovrednega upravnega organa skupnega aranžmaja;

(c) postopek odločanja: vprašanja, za katera so potrebne odločitve strank, glasovalne pravice strank in potrebna raven podpore za ta vprašanja. Postopek odločanja, izražen v pogodbenem sporazumu, določa skupno obvladovanje aranžmaja (glej B5.–B11. člen);

(d) kapitalski ali drugi prispevki, ki se zahtevajo od strank;

(e) kako si stranke delijo sredstva, obveznosti, prihodke, odhodke in dobiček ali izgubo, ki so povezani s skupnim aranžmajem.

Skupno obvladovanje (7.–13. člen)

B5 Pri oceni, ali podjetje skupaj obvladuje aranžma, mora podjetje najprej oceniti, ali vse stranke ali skupina strank obvladuje aranžma. MSRP 10 opredeljuje obvladovanje in ga je treba uporabiti za določitev, ali so vse stranke ali skupina strank izpostavljene spremenljivemu donosu ali imajo pravice do spremenljivega donosa iz njihove udeležbe v aranžmaju in lahko prek svojega obvladovanja aranžmaja vplivajo na ta donos. Kadar lahko vse stranke ali skupina strank, obravnavana kolektivno, usmerja dejavnosti, ki imajo velik vpliv na donos aranžmaja (zadevne dejavnosti), stranke kolektivno obvladujejo aranžma.

B6 Po ugotovitvi, da vse stranke ali skupina strank kolektivno obvladuje aranžma, mora podjetje oceniti, ali skupaj obvladuje aranžma. Skupno obvladovanje obstaja le, kadar je za odločitve o zadevnih dejavnostih potrebno soglasje strank, ki kolektivno obvladujejo aranžma. Pri oceni, ali aranžma skupaj obvladujejo vse njegove stranke ali skupina strank ali ga obvladuje le ena njegova stranka, se lahko zahteva presoja.

B7 Postopek odločanja, o katerem so se stranke sporazumele v pogodbenem sporazumu, v nekaterih primerih posredno vodi k skupnemu obvladovanju. Dve stranki lahko na primer ustanovita aranžma, v katerem ima vsaka 50 % glasovalnih pravic, pogodbeni sporazum, ki sta ga sklenili, pa določa, da je za sprejemanje odločitev o zadevnih dejavnostih potrebnih najmanj 51 % glasovalnih pravic. V tem primeru sta se stranki posredno strinjali, da skupaj obvladujeta aranžma, ker odločitev o zadevnih dejavnostih ni mogoče sprejeti brez soglasja obeh strank.

▼M32

B8 V drugih okoliščinah je v pogodbenem sporazumu določeno, da je za sprejemanje odločitev o zadevnih dejavnostih potreben minimalen delež glasovalnih pravic. Kadar se lahko ta minimalen zahtevani delež glasovalnih pravic doseže z več kot eno kombinacijo soglasnih strank, aranžma ni skupni aranžma, razen če pogodbeni sporazum določa, katere stranke (ali kombinacija strank) morajo doseči soglasje pri odločitvah o zadevnih dejavnostih aranžmaja.

Primeri uporabe

Primer 1

Predpostavljajmo, da tri stranke ustanovijo aranžma: A ima 50 %, B ima 30 % in C ima 20 % glasovalnih pravic v aranžmaju. Pogodbeni sporazum, ki so ga sklenile stranke A, B in C, določa, da je za sprejemanje odločitev o zadevnih dejavnostih aranžmaja potrebnih najmanj 75 % glasovalnih pravic. Čeprav lahko stranka A prepreči vsako odločitev, ne obvladuje aranžmaja, ker potrebuje soglasje stranke B. Pogoji njihovega pogodbenega sporazuma, ki določajo, da je za sprejemanje odločitev o zadevnih dejavnostih potrebnih najmanj 75 % glasovalnih pravic, pomenijo, da stranki A in B skupaj obvladujeta aranžma, ker odločitev o zadevnih dejavnostih aranžmaja ni mogoče sprejeti brez soglasja obeh strank A in B.

Primer 2

Predpostavljajmo, da so v aranžmaju tri stranke: A ima 50 % glasovalnih pravic v aranžmaju, B in C pa imata vsaka po 25 %. Pogodbeni sporazum, ki so ga sklenile stranke A, B in C, določa, da je za sprejemanje odločitev o zadevnih dejavnostih aranžmaja potrebnih najmanj 75 % glasovalnih pravic. Čeprav lahko A prepreči vsako odločitev, ne obvladuje aranžmaja, ker potrebuje soglasje stranke B ali C. V tem primeru A, B in C kolektivno obvladujejo aranžma. Vendar se lahko 75 % glasovalnih pravic doseže s soglasjem različnih kombinacij strank (tj. A in B ali A in C). Da bi v takem primeru lahko govorili o skupnem aranžmaju, bi moral pogodbeni sporazum med strankami določati, kateri dve stranki morata doseči soglasje pri odločitvah o zadevnih dejavnostih aranžmaja.

Primer 3

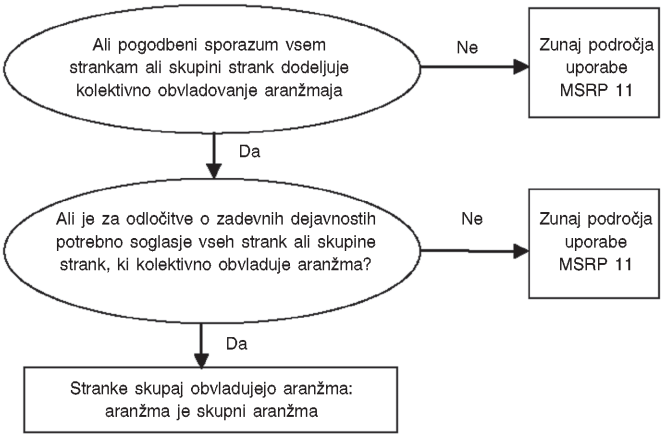
Predpostavljajmo, da imata stranki A in B v aranžmaju vsaka po 35 % glasovalnih pravic, pri čemer je preostalih 30 % široko razpršenih. Za odločitve o zadevnih dejavnostih je potrebna odobritev večine glasovalnih pravic. Stranki A in B skupaj obvladujeta aranžma le, če pogodbeni sporazum določa, da je za sprejemanje odločitev o zadevnih dejavnostih aranžmaja potrebno soglasje obeh strank A in B.

B9 Zahteva po soglasju pomeni, da lahko vsaka stranka, ki skupaj obvladuje aranžma, vsaki drugi stranki ali skupini strank prepreči sprejemanje enostranskih odločitev (o zadevnih dejavnostih) brez njenega soglasja. Če se zahteva po soglasju nanaša le na odločitve, ki stranki zagotavljajo pravice do pravnega varstva, in ne na odločitve o zadevnih dejavnostih aranžmaja, ta stranka ne obvladuje skupaj aranžmaja.

▼**M32**

B10 Pogodbeni sporazum lahko vključuje klavzule o reševanju sporov, kot je arbitraža. Te določbe lahko omogočajo sprejemanje odločitev brez soglasja strank, ki skupaj obvladujejo aranžma. Obstoj takšnih določb ne preprečuje skupnega obvladovanja aranžmaja in s tem opredelitve aranžmaja kot skupnega aranžmaja.

Ocenjevanje skupnega obvladovanja



B11 Kadar aranžma ne spada na področje uporabe MSRP 11, podjetje obračuna svoj delež v aranžmaju v skladu z ustreznim MSRP, na primer MSRP 10, MRS 28 (kakor je bil spremenjen leta 2011) ali MSRP 9.

VRSTE SKUPNEGA ARANŽMAJA (14.–19. ČLEN)

B12 Skupni aranžmaji se ustanavljajo za različne namene (npr. zato, da lahko stranke delijo stroške in tveganja ali da se strankam zagotovi dostop do novih tehnologij ali novih trgov), pri čemer se lahko uporabijo različne strukture in pravne oblike.

B13 Pri nekaterih aranžmajih ni nujno, da se dejavnost, ki je predmet aranžmaja, izvaja v ločenem nosilcu. Vendar drugi aranžmaji vključujejo vzpostavitev ločenega nosilca.

B14 Razvrstitev skupnih aranžmajev, ki se zahteva v tem MSRP, je odvisna od pravic in obvez strank, ki izhajajo iz aranžmaja v običajnem poslovanju. V tem MSRP so skupni aranžmaji razvrščeni kot skupne dejavnosti ali skupni podvigi. Kadar ima podjetje pravice do sredstev in obveze iz obveznosti, povezanih z aranžmajem, je aranžma skupna dejavnost. Kadar ima podjetje pravice do čistih sredstev aranžmaja, je aranžma skupni podvig. V B16.–B33. členu je določena ocena, na podlagi katere podjetje določi, ali ima delež v skupni dejavnosti ali v skupnem podvigu.

▼M32

Razvrstitev skupnega aranžmaja

B15 Kot navaja B14. člen, je za razvrstitev skupnih aranžmajev potrebno, da stranke ocenijo svoje pravice in obveze, ki izhajajo iz aranžmaja. Ko podjetje izvaja to oceno, mora upoštevati:

(a) strukturo skupnega aranžmaja (glej B16.–B21. člen);

(b) kadar je skupni aranžma strukturiran prek ločenega nosilca:

(i) pravno obliko ločenega nosilca (glej B22.–B24. člen);

(ii) pogoje pogodbenega sporazuma (glej B25.–B28. člen);

(iii) druga dejstva in okoliščine, kadar je to ustrezno (glej B29.–B33. člen).

Struktura skupnega aranžmaja

Skupni aranžmaji, ki niso strukturirani prek ločenega nosilca

B16 Skupni aranžma, ki ni strukturiran prek ločenega nosilca, je skupna dejavnost. Pogodbeni sporazum v tem primeru določa pravice strank do sredstev in obveze strank iz obveznosti, povezanih z aranžmajem, ter pravice strank do ustreznih prihodkov in obveze strank iz ustreznih odhodkov.

B17 Pogodbeni sporazum pogosto opisuje vrsto dejavnosti, ki so predmet aranžmaja, in namero strank o skupnem izvajanju teh dejavnosti. Stranke v skupnem aranžmaju bi se na primer lahko dogovorile, da bodo skupaj proizvajale izdelek, pri čemer bo vsaka stranka odgovorna za določeno nalogo ter bo uporabljala lastna sredstva in bo odgovorna za lastne obveznosti. Pogodbeni sporazum lahko tudi določa, kako se prihodki in odhodki, ki so skupni vsem strankam, med njimi razdelijo. V tem primeru vsak soizvajalec v svojih računovodskih izkazih pripozna sredstva in obveznosti, uporabljene za določeno nalogo, ter pripozna svoj del prihodkov in odhodkov v skladu s pogodbenim sporazumom.

B18 V drugih primerih se lahko stranke v skupnem aranžmaju na primer dogovorijo, da si sredstva delijo in jih skupaj upravljajo. Pogodbeni sporazum v tem primeru določa pravice strank do sredstev, ki jih skupaj upravljajo, ter kako si stranke delijo proizvode ali prihodke iz sredstev in operativne stroške. Vsak soizvajalec obračuna svoj delež skupnih sredstev in svoj dogovorjeni del kakršnih koli obveznosti ter pripozna svoj delež proizvodov, prihodkov in odhodkov v skladu s pogodbenim sporazumom.

▼**M32**

Skupni aranžmaji, strukturirani prek ločenega nosilca

B19 Skupni aranžma, katerega sredstva in obveznosti, povezani z aranžmajem, so v lasti ločenega nosilca, je lahko skupni podvig ali skupna dejavnost.

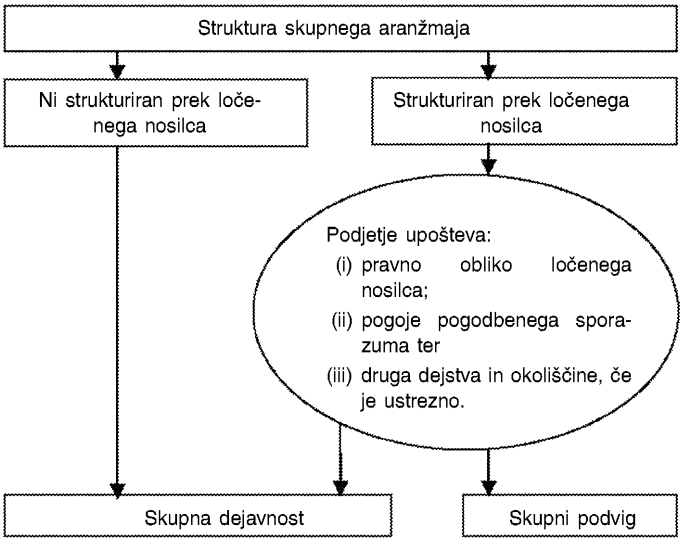
B20 Razvrstitev stranke kot soizvajalec ali sopodvižnik je odvisna od pravic stranke do sredstev in obvez iz obveznosti, povezanih z aranžmajem, ki so v lasti ločenega nosilca.

B21 Kot je navedeno v B15. členu, morajo stranke, ki so skupni aranžma strukturirale prek ločenega nosilca, oceniti, ali jim pravna oblika ločenega nosilca, pogoji pogodbenega sporazuma ter po potrebi katera koli druga dejstva in okoliščine zagotavljajo:

(a) pravice do sredstev in obveze iz obveznosti, povezanih z aranžmajem (aranžma je skupna dejavnost), ali

(b) pravice do čistih sredstev aranžmaja (aranžma je skupni podvig).

Razvrstitev skupnega aranžmaja: ocena pravic in obvez strank, ki izhajajo iz aranžmaja



Pravna oblika ločenega nosilca

B22 Pravna oblika ločenega nosilca je pomembna pri ocenjevanju vrste skupnega aranžmaja. Pravna oblika pomaga pri začetni oceni pravic strank do sredstev in obvez iz obveznosti v lasti ločenega nosilca, kot na primer, ali imajo stranke deleže v sredstvih v lasti ločenega nosilca in ali so odgovorne za obveznosti v lasti ločenega nosilca.

B23 Stranke lahko na primer skupni aranžma izvajajo prek ločenega nosilca, katerega pravna oblika povzroči samostojno obravnavanje ločenega nosilca (tj. sredstva in obveznosti, ki so v lasti ločenega nosilca, so sredstva in obveznosti ločenega nosilca ter ne sredstva in obveznosti strank). V takem primeru ocena pravic in obvez, ki jih strankam nalaga pravna oblika ločenega nosilca, kaže, da je

▼M32

aranžma skupni podvig. Vendar lahko pogoji, s katerimi so se stranke strinjale v pogodbenem sporazumu (glej B25.–B28. člen), ter po potrebi druga dejstva in okoliščine (glej B29.–B33. člen) razveljavijo oceno pravic in obvez, ki jih strankam nalaga pravna oblika ločenega nosilca.

B24 Ocena pravic in obvez, ki jih strankam nalaga pravna oblika ločenega nosilca, zadostuje za ugotovitev, ali je aranžma skupna dejavnost, le če stranki izvedeta skupni aranžma v ločenem nosilcu, katerega pravna oblika ne določa ločitve med strankami in ločenim nosilcem (tj. sredstva in obveznosti, ki so v lasti ločenega nosilca, so sredstva in obveznosti strank).

Ocenjevanje pogojev pogodbenega sporazuma

B25 Pravice in obveze, s katerimi so se stranke strinjale v pogodbenih sporazumih, so pogosto usklajene ali niso v navzkrižju s pravicami in obvezami, ki jih strankam nalaga pravna oblika ločenega nosilca, v okviru katerega je bil sporazum oblikovan.

B26 V drugih primerih stranke uporabijo pogodbeni sporazum za razveljavitev ali spremembo pravic in obvez, ki jih določa pravna oblika ločenega nosilca, v okviru katerega je bil sporazum oblikovan.

Primer uporabe

Primer 4

Predpostavimo, da dve stranki oblikujeta skupni aranžma v korporativnem podjetju. Vsaka stranka ima v korporativnem podjetju 50-odstotni delež v lastniškem kapitalu. Registracija omogoča ločitev podjetja od njegovih lastnikov, zaradi česar so sredstva in obveznosti, ki so v lasti podjetja, sredstva in obveznosti korporativnega podjetja. V takem primeru je iz ocene pravic in obvez, ki jih strankam nalaga pravna oblika ločenega nosilca, razvidno, da imata stranki pravice do čistih sredstev aranžmaja.

Vendar stranki prilagodita značilnosti podjetja prek njunega pogodbenega sporazuma, tako da ima vsaka delež v sredstvih korporativnega podjetja in je vsaka odgovorna za obveznosti korporativnega podjetja v določenem deležu. Zaradi takih pogodbenih sprememb značilnosti podjetja lahko aranžma postane skupna dejavnost.

B27 V spodnji preglednici so navedene primerjave skupnih pogojev v pogodbenih sporazumih strank v skupni dejavnosti in skupnih pogojev v pogodbenih sporazumih strank v skupnem podvigu. Primeri pogodbenih pogojev, ki so navedeni v spodnji preglednici, niso izčrpni.

Ocenjevanje pogojev pogodbenega sporazuma

	Skupna dejavnost	**Skupni podvig**
Pogoji pogodbenega sporazuma	Pogodbeni sporazum strankam v skupnem aranžmaju zagotavlja pravice do sredstev in obveze iz obveznosti, ki so povezane z aranžmajem.	Pogodbeni sporazum strankam v skupnem aranžmaju zagotavlja pravice do čistih sredstev aranžmaja (tj. pravice do sredstev in obveze iz obveznosti, ki so povezane z aranžmajem, ima ločeni nosilec in ne stranke).

▼M32

	Skupna dejavnost	Skupni podvig
Pravice do sredstev	V pogodbenem sporazumu je določeno, da si stranke v skupnem aranžmaju delijo vse deleže (npr. pravice, pravno podlago ali lastništvo) v sredstvih, ki so povezana z aranžmajem, v določenem deležu (npr. sorazmerno z deležem lastniškega kapitala strank v aranžmaju ali sorazmerno z dejavnostjo, ki se izvaja prek aranžmaja in je neposredno povezana s strankami).	V pogodbenem sporazumu je določeno, da so sredstva, ki se vložijo v aranžma ali jih skupni aranžma pridobi naknadno, sredstva aranžmaja. Stranke nimajo deležev (tj. nimajo pravic, pravne podlage ali lastništva) v sredstvih aranžmaja.
Obveze iz obveznosti	V pogodbenem sporazumu je določeno, da si stranke v skupnem aranžmaju delijo vse obveznosti, obveze, stroške in odhodke v določenem deležu (npr. sorazmerno z deležem lastniškega kapitala strank v aranžmaju ali sorazmerno z dejavnostjo, ki se izvaja prek aranžmaja in je neposredno povezana s strankami).	V pogodbenem sporazumu je določeno, da je skupni aranžma odgovoren za dolgove in obveze aranžmaja.
		Pogodbeni sporazum določa, da so stranke v skupnem aranžmaju za aranžma odgovorne le v obsegu njihovih zadevnih finančnih naložb v aranžma ali glede na zadevne obveze za prispevanje morebitnega neplačanega ali dodatnega kapitala v aranžma ali v obeh primerih.
	Pogodbeni sporazum določa, da so stranke v skupnem aranžmaju odgovorne za terjatve tretjih oseb.	V pogodbenem sporazumu je določeno, da upniki v skupnem aranžmaju nimajo regresnih pravic nasproti nobene stranke v zvezi z dolgovi ali obvezami aranžmaja.
Prihodki, odhodki, poslovni izid	S pogodbenim sporazumom se določi razporeditev prihodkov in odhodkov na podlagi relativne uspešnosti vsake stranke v skupnem aranžmaju. S pogodbenim sporazumom bi se lahko na primer določilo, da se prihodki in odhodki razporedijo na podlagi zmogljivosti, ki jo vsaka stranka uporablja v skupaj upravljanih obratih in bi se lahko razlikovala od deleža v lastniškem kapitalu strank v skupnem aranžmaju. V drugih primerih se stranke morda dogovorijo, da bodo poslovni izid, povezan z aranžmajem, delile na podlagi določenega deleža, kot je delež v lastniškem kapitalu strank v aranžmaju. To ne bi preprečilo, da bi bil aranžma skupna dejavnost, če imajo stranke pravice do sredstev in obveze iz obveznosti, povezane z aranžmajem.	S pogodbenim sporazumom se določi delež vsake stranke v poslovnem izidu, povezanim z dejavnostmi aranžmaja.
Jamstva	Stranke v skupnih aranžmajih morajo pogosto zagotoviti jamstva tretjim osebam, ki na primer od skupnega aranžmaja prejemajo storitev ali zagotavljajo financiranje zanj. Zagotavljanje takih jamstev ali obveza strank, da jih bodo zagotovile, samo po sebi ne določa, da je skupni aranžma skupna dejavnost. Ali je skupni aranžma skupna dejavnost ali skupni podvig, določa dejstvo, ali imajo stranke obveze iz obveznosti, ki so povezane s sporazumom (pri čemer so stranke za nekatere lahko zagotovile jamstvo ali ne).	

▼M32

B28 Kadar je v pogodbenem sporazumu določeno, da imajo stranke pravice do sredstev in obveze iz obveznosti, povezane z aranžmajem, so stranke v skupni dejavnosti ter jim za namene razvrstitve skupnega aranžmaja ni treba upoštevati drugih dejstev in okoliščin (B29.-B33. člen).

Obravnavanje drugih dejstev in okoliščin

B29 Kadar pogoji pogodbenega sporazuma ne določajo, da imajo stranke pravice do sredstev in obveze iz obveznosti, ki so povezane z aranžmajem, morajo stranke upoštevati druga dejstva in okoliščine, da se oceni, ali je aranžma skupna dejavnost ali skupni podvig.

B30 Skupni aranžma se lahko oblikuje v okviru ločenega nosilca, katerega pravna oblika določa ločitev med strankami in ločenim nosilcem. Pogodbeni pogoji, o katerih so se stranke sporazumele, morda ne opredeljujejo podrobno pravic strank do sredstev ter obvez iz obveznosti, vendar se lahko zaradi upoštevanja drugih dejstev in okoliščin aranžma razvrsti kot skupna dejavnost. To se zgodi, kadar stranke dobijo pravice do sredstev in obveze iz obveznosti, ki so povezane z aranžmajem, zaradi drugih dejstev ter okoliščin.

B31 Kadar so dejavnosti aranžmaja prvotno namenjene zagotavljanju proizvodov za stranke, to pomeni, da imajo stranke pravico do celotnih gospodarskih koristi sredstev aranžmaja. Stranke si v takih aranžmajih pogosto zagotovijo dostop do proizvodov, ki jih zagotovi aranžma, tako da se aranžmaju prepreči prodaja proizvodov tretjim osebam.

B32 Učinek aranžmaja s tako zasnovo in namenom je, da se obveznosti, ki jih ima aranžma, vsebinsko pokrijejo z denarnimi tokovi strank, ki se prejmejo z nakupi proizvodov. Kadar so stranke praktično edini vir denarnih tokov, ki prispevajo k ohranjanju poslovanja aranžmaja, to pomeni, da imajo stranke obvezo iz obveznosti, ki se nanašajo na aranžma.

Primer uporabe

Primer 5

Predpostavimo, da dve stranki oblikujeta skupni aranžma v korporativnem podjetju (podjetje C), v katerem ima vsaka stranka 50-odstotni delež v lastniškem kapitalu. Namen aranžmaja je proizvodnja materialov, ki jih stranki potrebujeta za lastna, ločena proizvodna postopka. Z aranžmajem se zagotovi, da stranki upravljata obrat za proizvodnjo materialov, ki izpolnjujejo specifikacije strank glede količine in kakovosti.

Pravna oblika podjetja C (korporativno podjetje), prek katerega se dejavnosti izvajajo, sprva kaže, da so sredstva in obveznosti, ki so v lasti podjetja C, sredstva in obveznosti podjetja C. Pogodbeni sporazum med strankama ne določa, da imata stranki pravice do sredstev ali obveze iz obveznosti podjetja C. V skladu s tem pravna oblika podjetja C in pogoji pogodbenega sporazuma kažejo, da je aranžma skupni podvig.

▼M32

Vendar stranki obravnavata tudi naslednje vidike aranžmaja:

— stranki sta se dogovorili, da bo vsaka kupila 50 % vseh proizvodov, ki jih proizvede podjetje C. Podjetje C proizvodov ne more prodati tretjim osebam, dokler tega ne odobrita stranki sporazuma. Ker je namen sporazuma, da se strankama zagotovijo potrebni proizvodi, take prodaje tretjim osebam po pričakovanjih niso pogoste in bistvene;

— ceno proizvodov, ki se prodajo strankam, določita obe stranki na ravni, ki krije stroške proizvodnje in upravne stroške podjetja C. Na podlagi tega poslovnega modela naj bi sporazum deloval na ravni praga dobička.

Med navedenimi vzorci dejstev so bistveni naslednja dejstva in okoliščine:

— obveza strank za nakup vseh proizvodov, ki jih proizvede podjetje C, izraža izključno odvisnost podjetja C od strank v zvezi z ustvarjanjem denarnih tokov, pri čemer sta stranki zavezani financirati poravnavo obveznosti podjetja C;

— dejstvo, da imata stranki pravice do vseh proizvodov, ki jih proizvede podjetje C, pomeni, da stranki uživata vse gospodarske koristi sredstev podjetja C in imata zato pravice do teh koristi.

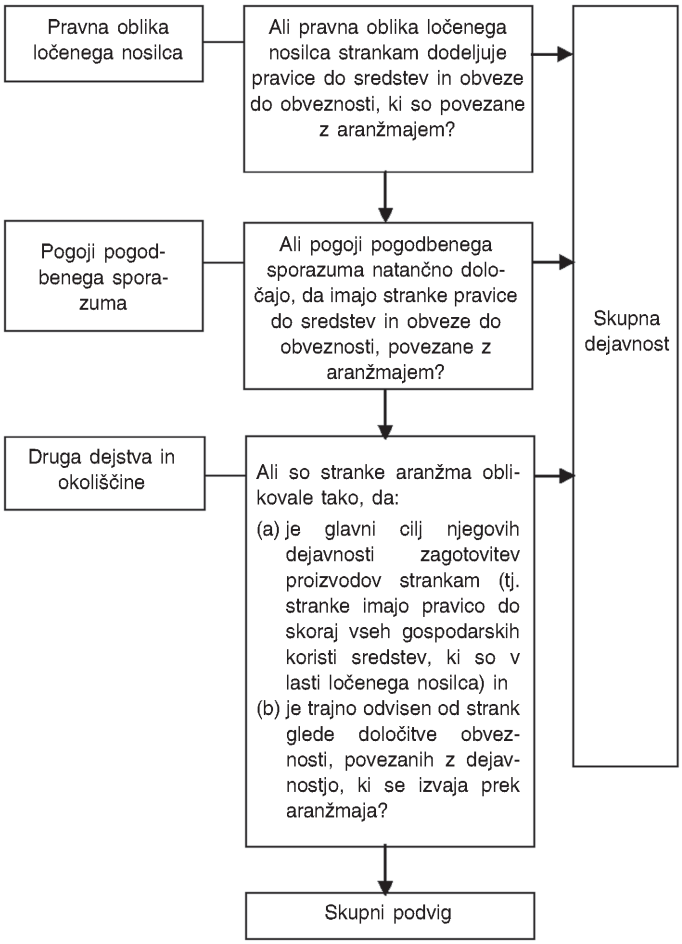
Ta dejstva in okoliščine kažejo, da je aranžma skupna dejavnost. Sklep o razvrstitvi skupnega aranžmaja v teh okoliščinah se ne bi spremenil, če stranki svojega deleža proizvodov ne bi uporabili sami v poznejšem proizvodnem postopku, ampak bi svoj delež proizvodov prodali tretjim osebam.

Če bi stranki spremenili pogoje pogodbenega sporazuma, tako da bi lahko aranžma prodal proizvode tretjim osebam, bi to povzročilo, da bi podjetje C prevzelo tveganje glede povpraševanja, zalog in kreditno tveganje. V tem primeru bi bilo treba zaradi spremembe dejstev in okoliščin ponovno oceniti razvrstitev skupnega aranžmaja. Takšna dejstva in okoliščine bi pomenili, da je aranžma skupni podvig.

B33 Naslednji shematski prikaz izraža oceno, na podlagi katere podjetje razvrsti aranžma, kadar je skupni aranžma strukturiran prek ločenega nosilca:

Razvrstitev skupnega aranžmaja, strukturiranega prek ločenega nosilca

▼**M32**



▼**M46**

RAČUNOVODSKI IZKAZI STRANK V SKUPNEM ARANŽMAJU (21A.–22. ČLEN)

Obračunavanje pridobitev deležev v skupnih dejavnostih

B33A Če podjetje pridobi delež v skupni dejavnosti, v kateri aktivnost skupne dejavnosti predstavlja poslovni subjekt, kot je opredeljen v MSRP 3, mora glede na obseg svojega deleža v skladu z 20. členom uporabljati vsa načela obračunavanja poslovnih združitev iz MSRP 3 in drugih MSRP, ki niso v nasprotju z napotki v tem MSRP, ter razkriti informacije, ki se v skladu s temi MSRP zahtevajo v zvezi s poslovnimi združitvami. Načela obračunavanja poslovnih združitev, ki niso v nasprotju z napotki v tem MSRP, vključujejo, vendar niso omejena na:

(a) merjenje opredeljivih sredstev in obveznosti po pošteni vrednosti, razen za postavke, za katere so navedene izjeme v MSRP 3 in drugih MSRP;

▼M46

(b) pripoznavanje stroškov v zvezi s pridobitvijo kot odhodkov v obdobjih, v katerih stroški nastanejo in so storitve prejete, s to izjemo, da se stroški izdaje dolžniških ali lastniških vrednostnih papirjev pripoznajo v skladu z MRS 32 *Finančni instrumenti: Predstavitev* ter MSRP 9 ([1]);

(c) pripoznavanje odloženih terjatev za davek in odloženih obveznosti za davek, ki izhajajo iz začetnega pripoznanja terjatev ali obveznosti, razen odloženih obveznosti za davek, ki izhajajo iz začetnega pripoznanja dobrega imena, kakor zahtevata MSRP 3 in MRS 12 *Davek iz dobička* za poslovne združitve;

(d) pripoznavanje presežnega nadomestila, prenesenega nad čistimi zneski pridobljenih opredeljivih sredstev in prevzetih obveznosti na datum prevzema, če to obstaja, kot dobro ime; ter

(e) preizkušanje oslabitve denar ustvarjajoče enote, na katero je bilo dobro ime razporejeno, vsaj vsako leto in kadar obstaja znamenje, da je ta enota morda oslabljena, kakor se zahteva v skladu z MRS 36 *Oslabitev sredstev* za dobro ime, prevzeto v poslovni združitvi.

B33B 21A. in B33A. člen se uporabljata tudi za oblikovanje skupne dejavnosti samo, če ena od strank, ki sodelujejo v skupni dejavnosti, prispeva v skupno dejavnost ob njeni ustanovitvi obstoječ poslovni subjekt, kakor je opredeljen v MSRP 3. Vendar se ti členi ne uporabljajo za oblikovanje skupne dejavnosti, če vse stranke, ki sodelujejo v skupni dejavnosti, v skupno dejavnost ob njeni ustanovitvi prispevajo le sredstva ali skupine sredstev, ki ne predstavljajo poslovnih subjektov.

B33C Soizvajalec lahko poveča svoj delež v skupni dejavnosti, v kateri aktivnost skupne dejavnosti predstavlja poslovni subjekt, kakor je opredeljen v MSRP 3, s pridobitvijo dodatnega deleža v skupni dejavnosti. V takih primerih se prejšnji deleži v skupni dejavnosti ne merijo ponovno, če soizvajalec ohrani skupno obvladovanje.

B33D 21A. člen in B33A.–B33C. člen se ne uporabljajo za pridobitev deleža v skupni dejavnosti, kadar so stranke, ki si delijo skupno obvladovanje, vključno s subjektom, ki pridobi delež v skupni dejavnosti, pod skupnim obvladovanjem iste končne obvladujoče stranke ali strank tako pred združitvijo kot po njej, pri čemer to obvladovanje ni prehodno.

▼M32

Obračunavanje prodaj ali prispevkov sredstev v skupni dejavnosti

B34 Kadar podjetje sklene transakcijo s skupno dejavnostjo, v kateri je soizvajalec, kot je prodaja ali prispevanje sredstev, sklepa transakcijo z drugimi strankami v skupni dejavnosti, pri čemer mora soizvajalec kot tak pripoznati dobičke in izgube, ki izhajajo iz take transakcije, le v obsegu deležev drugih strank v skupni dejavnosti.

([1]) Če podjetje uporablja te spremembe, vendar še ne uporablja MSRP 9, pomeni sklicevanje na MSRP 9 v teh spremembah sklicevanje na MRS 39 *Finančni instrumenti: pripoznavanje in merjenje*.

▼M32

B35 Kadar se na podlagi takih transakcij dokaže znižanje čiste iztržljive vrednosti sredstev, ki se prodajo ali prispevajo v skupno dejavnost, ali izguba teh sredstev zaradi njihove oslabitve, mora soizvajalec te izgube v celoti pripoznati.

Obračunavanje nakupov sredstev iz skupne dejavnosti

B36 Kadar podjetje sklene transakcijo s skupno dejavnostjo, v kateri je soizvajalec, kot je nakup sredstev, ne sme pripoznati svojega deleža dobičkov in izgub, dokler teh sredstev ne proda naprej tretji osebi.

B37 Kadar se na podlagi takih transakcij dokaže znižanje čiste iztržljive vrednosti sredstev, ki se kupijo, ali izgubo teh sredstev zaradi njihove oslabitve, mora soizvajalec pripoznati svoj delež teh izgub.

Priloga C

Datum uveljavitve, prehod in razveljavitev drugih MSRP

Ta priloga je sestavni del MSRP in ima enako veljavo kot drugi deli MSRP.

DATUM UVELJAVITVE

C1 Podjetje mora ta MSRP uporabiti za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2013 ali pozneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje ta MSRP uporablja prej, mora to razkriti in hkrati uporabljati MSRP 10, MSRP 12 *Razkritje deležev v drugih podjetjih*, MRS 27 (kakor je bil spremenjen leta 2011) in MRS 28 (kakor je bil spremenjen leta 2011).

▼M37

C1A *Konsolidirani računovodski izkazi, skupni aranžmaji in razkritje deležev v drugih podjetjih: napotki za prehod* (spremembe MSRP 10, MSRP 11 in MSRP 12), izdano junija 2012, spremenjeni C2.–C5., C7.–C10. in C12. člen ter dodani C1.B in C12.A–C12.B člen. Podjetje navedene spremembe uporablja za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2013 ali kasneje. Če podjetje MSRP 11 uporablja za obdobje pred tem datumom, navedene spremembe uporabi za to zgodnejše obdobje.

▼M46

C1AA Z dokumentom *Obračunavanje pridobitev deležev v skupnih dejavnostih* (spremembe MSRP 11), izdanim maja 2014, se je spremenil naslov za B33. členom, dodani pa so bili 21A., B33A.–B33D. in C14A. člen ter z njimi povezani naslovi. Podjetje mora uporabljati te spremembe za naprej v letnih obdobjih, ki se začnejo 1. januarja 2016 ali pozneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporablja te spremembe pred tem datumom, mora to razkriti.

▼M32

PREHOD

▼M37

C1B Ne glede na zahteve iz 28. člena MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake* mora podjetje pri prvi uporabi tega MSRP predstaviti samo kvantitativne informacije, ki se zahtevajo v 28.(f) členu MRS 8, za letno obdobje neposredno pred prvim letnim obdobjem, za katero se uporablja MSRP 11 („prvo predhodno obdobje“). Podjetje lahko te informacije predstavi tudi za tekoče obdobje ali za zgodnejša primerljiva obdobja, vendar pa tega ni zavezano storiti.

▼M37

Skupni podvigi – prehod s sorazmerne konsolidacije na kapitalsko metodo

C2 Pri prehodu s sorazmerne konsolidacije na kapitalsko metodo podjetje svojo finančno naložbo v skupni podvig pripozna po stanju na začetku prvega predhodnega obdobja. Ta začetna naložba se izmeri kot seštevek knjigovodskih vrednosti sredstev in obveznosti, ki jih je podjetje predhodno sorazmerno konsolidiralo, vključno z dobrim imenom, ki izhaja iz prevzema. Če je dobro ime predhodno pripadalo večji denar ustvarjajoči enoti ali skupini denar ustvarjajočih enot, podjetje dobro ime razporedi skupnemu podvigu na podlagi relativnih knjigovodskih vrednosti skupnega podviga in denar ustvarjajoče enote ali skupine denar ustvarjajočih enot, kateri je enota pripadala.

C3 Začetni saldo finančne naložbe, določen v skladu s C2. členom, se obravnava kot predpostavljena vrednost finančne naložbe ob začetnem pripoznanju. Podjetje za začetni saldo finančne naložbe uporabi 40.-43. člen MRS 28 (kot je bil spremenjen leta 2011), da oceni, ali je finančna naložba oslabljena, pri čemer morebitno izgubo zaradi oslabitve sredstev pripozna kot prilagoditev zadržanih čistih dobičkov na začetku prvega predhodnega obdobja. Izjema začetnega pripoznanja iz 15. in 24. člena MRS 12 *Davki iz dobička* se ne uporablja, kadar podjetje pripozna naložbo v skupni podvig, ki izhaja iz uporabe prehodnih zahtev za skupne podvige, ki so se predhodno sorazmerno konsolidirali.

C4 Če zaradi združitve vseh predhodno sorazmerno konsolidiranih sredstev in obveznosti nastanejo negativna čista sredstva, podjetje oceni, ali ima pravno ali posredno obvezo v zvezi z negativnimi čistimi sredstvi, pri čemer v tem primeru podjetje pripozna ustrezno obveznost. Če podjetje sklene, da nima pravne ali posredne obveze v zvezi z negativnimi čistimi sredstvi, ustrezne obveznosti ne pripozna, vendar prilagodi zadržane čiste dobičke na začetku prvega predhodnega obdobja. Podjetje to dejstvo skupaj s kumulativnim nepripoznanim deležem izgub svojih skupnih podvigov razkrije na začetku prvega predhodnega obdobja in na datum, na katerega se ta MSRP prvič uporabi.

C5 Podjetje razkrije razčlenitev sredstev in obveznosti, ki so se združili v saldo finančne naložbe v eni sami postavki na začetku prvega predhodnega obdobja. To razkritje se pripravi združeno za vse skupne podvige, za katere podjetje uporabi prehodne zahteve iz C2.-C6. člena.

▼M32

C6 Po začetnem pripoznanju mora podjetje obračunati finančno naložbo v skupni podvig po kapitalski metodi v skladu z MRS 28 (kakor je bil spremenjen leta 2011).

▼M37

Skupne dejavnosti – prehod s kapitalske metode na obračunavanje sredstev in obveznosti

C7 Podjetje pri prehodu s kapitalske metode na obračunavanje sredstev in obveznosti glede na svoj delež v skupni dejavnosti na začetku prvega predhodnega obdobja odpravi pripoznanje za finančno naložbo, ki je bila predhodno obračunana z uporabo kapitalske metode in drugih postavk, ki so bile del čistih finančnih naložb podjetja v aranžmaju v skladu z 38. členom MRS 28 (kot je bil spremenjen leta 2011), ter pripozna svoj delež vseh sredstev in obveznosti glede na svoj delež v skupni dejavnosti, vključno z dobrim imenom, ki bi lahko bilo del knjigovodske vrednosti finančne naložbe.

C8 Podjetje svoj delež v sredstvih in obveznostih, povezanih s skupno dejavnostjo, določi na podlagi svojih pravic in obvez v določenem deležu v skladu s pogodbenim sporazumom. Podjetje izmeri začetne knjigovodske vrednosti sredstev in obveznosti tako, da jih loči od knjigovodske vrednosti finančne naložbe na začetku prvega predhodnega obdobja na podlagi informacij, ki jih je podjetje uporabilo pri kapitalski metodi.

C9 Morebitna razlika med finančno naložbo, predhodno obračunano z uporabo kapitalske metode, skupaj z drugimi postavkami, ki so bile del čiste finančne naložbe podjetja v aranžmaju v skladu z 38. členom MRS 28 (kot je bil spremenjen leta 2011), ter čistim zneskom pripoznanih sredstev in obveznosti, vključno z dobrim imenom, se:

(a) pobota z morebitnim dobrim imenom, povezanim s finančno naložbo, pri čemer se morebitna preostala razlika prilagodi glede na zadržane čiste dobičke na začetku prvega predhodnega obdobja, če je čisti znesek pripoznanih sredstev in obveznosti, vključno z dobrim imenom, višji od finančne naložbe (in vseh drugih postavk, ki so bile del čistih finančnih naložb podjetja), za katero je bilo pripoznanje odpravljeno;

(b) prilagodi glede na zadržane čiste dobičke na začetku prvega predhodnega obdobja, če je čisti znesek pripoznanih sredstev in obveznosti, vključno z dobrim imenom, nižji od finančne naložbe (in vseh drugih postavk, ki so bile del čistih finančnih naložb podjetja), za katero je bilo pripoznanje odpravljeno.

C10 Podjetje, ki prehaja s kapitalske metode na obračunavanje sredstev in obveznosti, mora zagotoviti uskladitev finančne naložbe, za katero je bilo pripoznanje odpravljeno, ter pripoznanih sredstev in obveznosti, skupaj z vsako preostalo razliko, prilagojeno glede na zadržane čiste dobičke, na začetku prvega predhodnega obdobja.

▼M32

C11 Izjema začetnega pripoznanja iz 15. in 24. člena MRS 12 se ne uporablja, kadar podjetje pripozna sredstva in obveznosti, povezane z njegovim deležem v skupni dejavnosti.

▼M37

Prehodne določbe v ločenih računovodskih izkazih podjetja

C12 Podjetje, ki je v skladu z 10. členom MRS 27 svoj delež v skupni dejavnosti v ločenih računovodskih izkazih prej obračunavalo kot naložbo po nabavni vrednosti ali v skladu z MSRP 9:

(a) odpravi pripoznanje finančne naložbe ter pripozna sredstva in obveznosti glede na svoj delež v skupni dejavnosti po zneskih, določenih v skladu s C7.–C9. členom;

(b) zagotovi uskladitev finančne naložbe, za katero je bilo pripoznanje odpravljeno, ter pripoznanih sredstev in obveznosti, skupaj z vsako preostalo razliko, prilagojeno v zadržanih čistih dobičkih, na začetku prvega predhodnega predstavljenega obdobja.

Sklicevanja na „prvo predhodno obdobje“

C12A Ne glede na sklicevanja na „prvo predhodno obdobje“ v C2.–C12. členu lahko podjetje predstavi tudi prilagojene primerjalne informacije za katera koli prejšnja predstavljena obdobja, vendar pa tega ni zavezano storiti. Če podjetje predstavi prilagojene primerjalne informacije za katera koli prejšnja obdobja, se morajo vsa sklicevanja na „prvo predhodno obdobje“ v C2.–C12. členu brati kot „prvo predstavljeno prilagojeno primerjalno obdobje“.

C12B Če podjetje predstavi neprilagojene primerjalne informacije za katerokoli prejšnje obdobje, jasno opredeli informacije, ki niso bile prilagojene, navede, da so bile pripravljene na drugačni podlagi in razloži to podlago.

▼M32

C13 Izjema začetnega pripoznanja v 15. in 24. členu MRS 12 se ne uporablja, kadar podjetje pripozna sredstva in obveznosti, povezane z njegovim deležem v skupni dejavnosti v ločenih računovodskih izkazih, ki izhajajo iz uporabe prehodnih zahtev za skupne dejavnosti iz C12. člena.

Sklicevanja na MSRP 9

C14 Če podjetje uporablja ta MSRP, vendar še ne uporablja MSRP 9, pomeni vsako sklicevanje na MSRP 9 sklicevanje na MRS 39 *Finančni instrumenti: pripoznavanje in merjenje*.

▼M46

Obračunavanje pridobitev deležev v skupnih dejavnostih

C14A Z dokumentom *Obračunavanje pridobitev deležev v skupnih dejavnostih* (spremembe MSRP 11), izdanim maja 2014, se je spremenil naslov za B33. členom, dodani pa so bili 21A., B33A.–B33D. in C1AA. člen ter z njimi povezani naslovi. Podjetje mora uporabljati te spremembe za naprej za pridobitev deležev v skupnih dejavnostih, pri katerih aktivnosti skupnih dejavnosti predstavljajo poslovne subjekte, kakor so opredeljeni v MSRP 3, za pridobitve, izvedene od začetka prvega obdobja, v katerem uporablja navedene spremembe. Zato se zneski, pripoznani za pridobitev deležev v skupnih dejavnostih, izvedenih v prejšnjih obdobjih, ne prilagodijo.

▼M32

RAZVELJAVITEV DRUGIH MSRP

C15 Ta MSRP nadomesti naslednje MSRP:

(a) MRS 31 *Deleži v skupnih podvigih* in

(b) SOP-13 *Skupaj obvladovana podjetja – nedenarni prispevki podvižnikov*.

▼M32

MEDNARODNI STANDARD RAČUNOVODSKEGA POROČANJA 12

Razkritje deležev v drugih podjetjih

CILJ

1 **Cilj tega MSRP je zahteva, da podjetje razkrije informacije, ki uporabnikom njegovih računovodskih izkazov omogočijo oceno:**

(a) **vrste njegovih *deležev v drugih podjetjih* in z njimi povezanih tveganj ter**

(b) **učinka teh deležev na finančni položaj, finančno uspešnost in denarne tokove podjetja.**

Doseganje cilja

▼M38

2 Za doseganje cilja iz 1. člena mora podjetje razkriti:

(a) pomembne presoje in predpostavke, ki jih je oblikovalo pri določitvi:

(i) vrste svojega deleža v drugem podjetju ali aranžmaju;

(ii) vrste skupnega aranžmaja, v katerem ima delež (7.–9. člen);

(iii) da ustreza opredelitvi naložbenega podjetja, če je potrebno (9.A člen); in

▼M32

(b) informacije o svojih deležih v:

(i) odvisnih podjetjih (10.–19. člen);

(ii) skupnih aranžmajih in pridruženih podjetjih (20.–23. člen) ter

(iii) *strukturiranih podjetjih*, ki jih podjetje ne obvladuje (nekonsolidirana strukturirana podjetja) (24.–31. člen).

3 Če razkritja. ki jih zahteva ta MSRP, in razkritja, ki jih zahtevajo drugi MSRP, ne izpolnjujejo cilja iz 1. člena, mora podjetje razkriti vse dodatne informacije, potrebne za izpolnjevanje tega cilja.

4 Podjetje mora preučiti raven podrobnosti, ki je potrebna za doseganje cilja glede razkritja, in kolikšen poudarek je treba nameniti posamezni zahtevi iz tega MSRP. Razkritja mora združiti ali ločiti, tako da se pomen uporabnih informacij ne zmanjša zaradi vključitve velikega obsega nepomembnih podrobnosti ali združitve postavk, ki imajo različne značilnosti (glej B2.–B6. člen).

▼M32

PODROČJE UPORABE

5 Ta MSRP mora uporabljati podjetje, ki ima delež v:

(a) odvisnih podjetjih,

(b) skupnih aranžmajih (tj. skupnih dejavnostih ali skupnih podvigih),

(c) pridruženih podjetjih ali

(d) nekonsolidiranih strukturiranih podjetjih.

▼M58

5A Razen kot je opisano v B17. členu, se zahteve iz tega MSRP uporabljajo za deleže podjetja, navedene v 5. členu, ki so razvrščeni kot (ali vključeni v skupino za odtujitev, ki je razvrščena kot) v posesti za prodajo ali ustavljeno poslovanje v skladu z MSRP 5 *Nekratkoročna sredstva v posesti za prodajo in ustavljeno poslovanje*.

▼M32

6 Ta MSRP se ne uporablja za:

(a) programe pozaposlitvenih zaslužkov ali druge dolgoročne programe zaslužkov zaposlencev, za katere se uporablja MRS 19 *Zaslužki zaposlencev*;

▼M51

(b) ločene računovodske izkaze podjetja, za katere se uporablja MRS 27 *Ločeni računovodski izkazi*. Vendar,:

(i) če ima podjetje deleže v nekonsolidiranih strukturiranih podjetjih in pripravi ločene računovodske izkaze kot svoje edine računovodske izkaze, mora pri pripravi teh ločenih računovodskih izkazov uporabiti zahteve iz 24.–31. člena;

(ii) naložbeno podjetje, ki pripravlja računovodske izkaze, v katerih so vsa njegova odvisna podjetja merjena po pošteni vrednosti prek poslovnega izida v skladu z 31. členom MSRP 10, predstavi razkritja v zvezi z naložbenimi podjetji, ki jih zahteva ta MSRP.

▼M32

(c) delež podjetja, ki sodeluje v skupnem aranžmaju, vendar ne sodeluje pri skupnem obvladovanju tega aranžmaja, razen če ima ta delež pomemben vpliv na aranžma ali je delež v strukturiranem podjetju;

(d) delež v drugem podjetju, ki se obračuna v skladu z MSRP 9 *Finančni instrumenti*. Vendar mora podjetje ta MSRP uporabiti, kadar je zadevni delež:

(i) delež v pridruženem podjetju ali skupnem podvigu, ki se v skladu z MRS 28 *Finančne naložbe v pridružena podjetja in skupne podvige* izmeri po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, ali

(ii) delež v nekonsolidiranem strukturiranem podjetju.

POMEMBNE PRESOJE IN PREDPOSTAVKE

7 Podjetje mora razkriti informacije o pomembnih presojah in predpostavkah, ki jih je oblikovalo, (ter o spremembah teh presoj in predpostavk) pri določanju:

(a) **da obvladuje drugo podjetje, tj. podjetje, v katero naloži, kot je opisano v 5. in 6. členu MSRP 10 *Konsolidirani računovodski izkazi*;**

(b) **da sodeluje pri skupnem obvladovanju aranžmaja ali ima pomemben vpliv na drugo podjetje ter**

▼M32

(c) **vrste (tj. skupne dejavnosti ali skupnega podviga), kadar je bil aranžma strukturiran prek ločenega nosilca.**

8 Pomembne presoje in predpostavke, razkrite v skladu s 7. členom, vključujejo tiste, ki jih je podjetje oblikovalo, kadar se je zaradi sprememb dejstev in okoliščin v poročevalnem obdobju spremenila ugotovitev v zvezi s tem, ali podjetje obvladuje, skupno obvladuje ali ima pomemben vpliv.

9 Za zagotavljanje skladnosti s 7. členom mora podjetje razkriti na primer pomembne presoje in predpostavke, ki jih je oblikovalo pri določitvi, da:

(a) ne obvladuje drugega podjetja, čeprav ima v njem več kot polovico glasovalnih pravic;

(b) obvladuje drugo podjetje, čeprav ima v njem manj kot polovico glasovalnih pravic;

(c) je zastopnik ali glavni zavezanec (glej 58.–72. člen MSRP 10);

(d) nima pomembnega vpliva, čeprav ima v drugem podjetju 20 % ali več glasovalnih pravic;

(e) ima pomemben vpliv, čeprav ima v drugem podjetju manj kot 20 % glasovalnih pravic.

▼M38

Status naložbenega podjetja

9A Ko obvladujoče podjetje določi, da je naložbeno podjetje v skladu s 27. členom MSRP 10, razkrije informacije o pomembnih presojah in predpostavkah, ki jih je oblikovalo pri določitvi, da je naložbeno podjetje. Če naložbeno podjetje nima ene ali več tipičnih značilnosti naložbenega podjetja (glej 28. člen MSRP 10), razkrije razloge, zaradi katerih je sklenilo, da je kljub temu naložbeno podjetje.

9B Ko podjetje postane ali preneha biti naložbeno podjetje, razkrije spremembo statusa naložbenega podjetja in razloge za spremembo. Poleg tega podjetje, ki postane naložbeno podjetje, razkrije učinke spremembe statusa na računovodske izkaze za predstavljeno obdobje, vključno s:

(a) skupno pošteno vrednostjo odvisnih podjetij, ki jih je prenehalo konsolidirati, na datum spremembe statusa;

(b) skupnim morebitnim dobičkom ali izgubo, izračunanima v skladu z B101. členom MSRP 10; in

(c) vrstično(-imi) postavko(-ami) v poslovnem izidu, v katerem(-ih) so pripoznani dobički ali izgube (če niso predstavljeni ločeno).

▼M32

DELEŽI V ODVISNIH PODJETJIH

10 Podjetje mora razkriti informacije, na podlagi katerih lahko uporabniki njegovih konsolidiranih računovodskih izkazov:

(a) **razumejo:**

(i) **sestavo skupine in**

(ii) **delež, ki ga imajo neobvladujoči deleži v dejavnostih in denarnih tokovih skupine (12. člen), ter**

(b) **ocenijo:**

(i) **vrsto in obseg večjih omejitev zmožnosti podjetja za dostopanje do sredstev ali njihovo uporabo in poravnavo obveznosti skupine (13. člen);**

▼M32

(ii) **vrsto in spremembe tveganj, povezanih z deleži podjetja v konsolidiranih strukturiranih podjetjih (14.–17. člen);**

(iii) **posledice sprememb deleža podjetja v lastniškem kapitalu v odvisnem podjetju, ki ne povzročijo izgube obvladovanja (18. člen) in**

(iv) **posledice izgube obvladovanja odvisnega podjetja v poročevalnem obdobju (19. člen).**

11 Kadar se računovodski izkazi odvisnega podjetja uporabljajo za pripravo konsolidiranih računovodskih izkazov in njihov datum ali obdobje ni isto kot datum ali obdobje konsolidiranih računovodskih izkazov (glej B92. in B93. člen MSRP 10), mora podjetje razkriti:

(a) datum konca poročevalnega obdobja računovodskih izkazov zadevnega odvisnega podjetja in

(b) razlog za uporabo drugačnega datuma ali obdobja.

Delež, ki ga imajo neobvladujoči deleži v dejavnostih in denarnih tokovih skupine

12 Podjetje mora v zvezi z vsakim od svojih odvisnih podjetij, ki imajo neobvladujoče deleže, bistvene za poročajoče podjetje, razkriti:

(a) ime odvisnega podjetja;

(b) glavni kraj poslovanja (in državo registracije, če se razlikuje od glavnega kraja poslovanja) odvisnega podjetja;

(c) velikost deležev v lastniškem kapitalu v lasti neobvladujočih deležev;

(d) delež glasovalnih pravic v lasti neobvladujočih deležev, če se razlikuje od velikosti deležev v lastniškem kapitalu;

(e) poslovni izid, razporejen neobvladujočim deležem odvisnega podjetja v poročevalnem obdobju;

(f) akumulirane neobvladujoče deleže odvisnega podjetja na koncu poročevalnega obdobja;

(g) povzetek računovodskih informacij o odvisnem podjetju (glej B10. člen).

Vrsta in obseg večjih omejitev

13 Podjetje mora razkriti:

(a) večje omejitve (npr. zakonske, pogodbene in regulativne omejitve) zmožnosti podjetja za dostopanje do sredstev ali njihovo uporabo in poravnavo obveznosti skupine, na primer:

(i) tiste, ki omejujejo zmožnost obvladujočega podjetja ali njegovih odvisnih podjetij za prenos denarja ali drugih sredstev na druga podjetja v skupini (ali z njih);

(ii) jamstva ali druge zahteve, ki lahko omejijo dividende in druge razdelitve kapitala, ki se plačujejo, ali posojila in predujme, ki se dajejo ali vračajo drugim podjetjem v skupini ali ki jih druga podjetja v skupini plačujejo, dajejo ali vračajo;

(b) vrsto in obseg, v katerem lahko pravice do pravnega varstva neobvladujočih deležev bistveno omejijo zmožnost podjetja za dostopanje do sredstev ali njihovo uporabo in poravnavo obveznosti skupine (na primer, kadar mora obvladujoče podjetje pred poravnavo svojih obveznosti poravnati obveznosti odvisnega podjetja ali kadar je za dostop do sredstev ali poravnavo obveznosti odvisnega podjetja potrebna odobritev neobvladujočih deležev);

▼M32

(c) knjigovodske vrednosti v konsolidiranih računovodskih izkazih sredstev in obveznosti, za katere se uporabljajo navedene omejitve.

Vrsta tveganj v zvezi z deleži podjetja v konsolidiranih strukturiranih podjetjih

14 Podjetje mora razkriti pogoje vseh pogodbenih sporazumov, ki bi od obvladujočega podjetja ali njegovih odvisnih podjetij lahko zahtevali, da konsolidiranemu strukturiranemu podjetju zagotovijo finančno podporo, vključno z dogodki ali okoliščinami, ki bi poročajoče podjetje lahko izpostavili izgubi (npr. likvidnostni sporazumi ali sprožilci kreditne sposobnosti, povezani z obveznostmi nakupa sredstev strukturiranega podjetja ali zagotovitvijo finančne podpore).

15 Če je obvladujoče podjetje ali katero koli od njegovih odvisnih podjetij v poročevalnem obdobju konsolidiranemu strukturiranemu podjetju zagotovilo finančno ali drugo podporo (npr. nakup sredstev strukturiranega podjetja ali instrumentov, ki jih je izdalo to podjetje), ne da bi ga k temu zavezovala pogodba, mora podjetje razkriti:

(a) vrsto in znesek zagotovljene podpore, vključno s primeri, v katerih so obvladujoče podjetje ali njegova odvisna podjetja pomagala strukturiranemu podjetju pri pridobitvi finančne podpore, in

(b) razloge za zagotovitev podpore.

16 Če je obvladujoče podjetje ali katero koli od njegovih odvisnih podjetij v poročevalnem obdobju nekdanjemu nekonsolidiranemu strukturiranemu podjetju zagotovilo finančno ali drugo podporo, ne da bi ga k temu zavezovala pogodba, in si je podjetje s to podporo zagotovilo obvladovanje strukturiranega podjetja, mora podjetje razkriti pojasnitev zadevnih dejavnikov pri sprejemanju te odločitve.

17 Podjetje mora razkriti vse trenutne namere o zagotovitvi finančne ali druge podpore konsolidiranemu strukturiranemu podjetju, vključno z namerami, da bo strukturiranemu podjetju pomagalo pri pridobivanju finančne podpore.

Posledice sprememb deleža obvladujočega podjetja v lastniškem kapitalu v odvisnem podjetju, ki ne povzročijo izgube obvladovanja

18 Podjetje pripravi seznam, ki prikazuje učinke kakršnih koli sprememb deleža podjetja v lastniškem kapitalu v odvisnem podjetju, ki ne povzročijo izgube obvladovanja, na lastniški kapital, ki ga je mogoče pripisati lastnikom obvladujočega podjetja.

Posledice izgube obvladovanja odvisnega podjetja v poročevalnem obdobju

19 Podjetje mora razkriti morebiten dobiček ali izgubo, ki se izračuna v skladu s 25. členom MSRP 10, ter:

(a) del tega dobička ali izgube, ki ga je mogoče pripisati merjenju finančnih naložb, zadržanih v nekdanjem odvisnem podjetju po pošteni vrednosti na dan izgube obvladovanja, in

(b) vrstično(-e) postavko(-e) v poslovnem izidu, v katerem so dobički ali izgube pripoznani (če niso predstavljeni ločeno).

▼**M38**

DELEŽI V NEKONSOLIDIRANIH ODVISNIH PODJETJIH (NALOŽBENA PODJETJA)

19A Naložbeno podjetje, ki mora v skladu z MSRP 10 uporabljati izjemo pri konsolidaciji in namesto tega finančno naložbo v odvisno podjetje obračunavati po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, to dejstvo razkrije.

19B Naložbeno podjetje za vsako nekonsolidirano odvisno podjetje razkrije:

(a) naziv odvisnega podjetja;

(b) glavni kraj poslovanja (in državo registracije, če se razlikuje od glavnega kraja poslovanja) odvisnega podjetja; in

(c) delež lastniškega deleža, ki ga ima naložbeno podjetje, in delež njegovih glasovalnih pravic, če je ta drugačen.

19C Če je naložbeno podjetje obvladujoče podjetje drugega naložbenega podjetja, obvladujoče podjetje zagotovi tudi razkritja iz 19.B(a)–(c) člena za naložbe, ki jih obvladuje njegovo odvisno naložbeno podjetje. Razkritje se lahko zagotovi tako, da se v računovodske izkaze obvladujočega podjetja vključijo računovodski izkazi odvisnega podjetja (ali podjetij), ki vsebujejo zgornje informacije.

19D Naložbeno podjetje razkrije:

(a) naravo in obseg vseh pomembnejših omejitev (na primer takšnih, ki izhajajo iz sporazumov o najemu posojil, regulativnih zahtev ali pogodbenih sporazumov) v zvezi s sposobnostjo nekonsolidiranega odvisnega podjetja, da prenese finančna sredstva na naložbeno podjetje v obliki denarnih dividend ali da odplača posojila ali predujme, ki jih je nekonsolidiranemu odvisnemu podjetju dalo naložbeno podjetje; in

(b) vse tekoče obveze ali namere o zagotavljanju finančne ali druge podpore nekonsolidiranemu odvisnemu podjetju, vključno z obvezami in namerami o pomoči odvisnemu podjetju pri pridobivanju finančne podpore.

19E Če je v poročevalskem obdobju naložbeno podjetje ali katero koli od njegovih odvisnih podjetij, brez da bi bilo k temu pogodbeno zavezano, zagotovilo finančno podporo ali drugo vrsto podpore nekonsolidiranemu odvisnemu podjetju (na primer z nakupom sredstev odvisnega podjetja ali instrumentov, ki jih je izdalo, ali s pomočjo odvisnemu podjetju pri pridobivanju finančne podpore), podjetje razkrije:

(a) vrsto in znesek podpore, zagotovljene vsakemu nekonsolidiranemu odvisnemu podjetju; in

(b) razloge za zagotovitev podpore.

19F Naložbeno podjetje razkrije pogoje vseh pogodbenih sporazumov, ki bi lahko od podjetja ali njegovih nekonsolidiranih odvisnih podjetij zahtevali, da nekonsolidiranemu obvladovanemu strukturiranemu podjetju zagotovijo finančno podporo, vključno z dogodki ali okoliščinami, ki bi poročajoče podjetje lahko izpostavili izgubi (na primer likvidnostni sporazumi ali sprožilci spremembe bonitetne ocene, povezani z obveznostmi nakupa sredstev strukturiranega podjetja ali zagotovitve finančne podpore).

▼M38

19G Če je v poročevalskem obdobju naložbeno podjetje ali katero koli od njegovih odvisnih podjetij, brez da bi bilo k temu pogodbeno zavezano, zagotovilo finančno podporo ali drugo vrsto podpore nekonsolidiranemu, strukturiranemu podjetju, ki ga naložbeno podjetje ni obvladovalo, in če je taka podpora privedla do obvladovanja strukturiranega podjetja s strani naložbenega podjetja, naložbeno podjetje z razkritjem obrazloži zadevne dejavnike, ki so privedli do odločitve o zagotovitvi take podpore.

▼M32

DELEŽI V SKUPNIH ARANŽMAJIH IN PRIDRUŽENIH PODJETJIH

20 Podjetje mora razkriti informacije, na podlagi katerih lahko uporabniki njegovih računovodskih izkazov ocenijo:

(a) **vrsto, obseg in finančne učinke deležev podjetja v skupnih aranžmajih in pridruženih podjetjih, vključno z vrsto in učinki pogodbenega odnosa podjetja z drugimi naložbeniki s skupnim obvladovanjem skupnih aranžmajev in pridruženih podjetij ali pomembnim vplivom nanje (21. in 22. člen), ter**

(b) **vrsto in spremembe tveganj, povezanih z deleži podjetja v skupnih podvigih in pridruženih podjetjih (23. člen).**

Vrsta, obseg in finančni učinki deležev podjetja v skupnih aranžmajih in pridruženih podjetjih

21 Podjetje mora razkriti:

(a) v zvezi z vsakim skupnim aranžmajem in pridruženim podjetjem, bistvenim za poročajoče podjetje:

(i) ime skupnega aranžmaja ali pridruženega podjetja;

(ii) naravo odnosa podjetja s skupnim aranžmajem ali pridruženim podjetjem (tako, da se na primer opiše vrsta dejavnosti skupnega aranžmaja ali pridruženega podjetja in ali so te v strateškem odnosu z dejavnostmi podjetja).

(iii) glavni kraj poslovanja (in državo registracije, če je potrebno in če se razlikuje od glavnega kraja poslovanja) skupnega aranžmaja ali pridruženega podjetja;

(iv) velikost deleža v lastniškem kapitalu ali naložb v drugih podjetjih v lasti podjetja in (po potrebi) delež glasovalnih pravic, če se razlikuje;

(b) v zvezi z vsakim skupnim podvigom in pridruženim podjetjem, bistvenim za poročajoče podjetje:

(i) ali se finančne naložbe v skupni podvig ali pridruženo podjetje merijo po kapitalski metodi ali pošteni vrednosti;

(ii) povzetek računovodskih informacij o skupnem podvigu ali pridruženem podjetju, kot je določeno v B12. in B13. členu;

(iii) če se skupni podvig ali pridruženo podjetje obračuna po kapitalski metodi, pošteno vrednost finančne naložbe podjetja v skupni podvig ali pridruženo podjetje, če je na voljo kotirana tržna cena za naložbo;

▼M32

(c) računovodske informacije, kot so določene v B16. členu, o finančnih naložbah podjetja v skupne podvige in pridružena podjetja, ki so posamično nebistvene:

(i) skupaj za vse posamično nebistvene skupne podvige in ločeno;

(ii) skupaj za vsa posamično nebistvena pridružena podjetja.

▼M38

21A Naložbenemu podjetju ni treba zagotoviti razkritij, ki se zahtevajo v 21.(b)–21.(c) členu.

▼M32

22 Podjetje prav tako razkrije:

(a) vrsto in obseg morebitnih večjih omejitev (npr. ki izhajajo iz poslov najemanja posojil, zahtev v predpisih ali pogodbenih sporazumov med naložbeniki s skupnim obvladovanjem skupnega podviga ali pridruženega podjetja ali pomembnim vplivom nanj) zmožnosti skupnih podvigov ali pridruženih podjetij za prenos sredstev na podjetje v obliki dividend v denarju ali vračilo posojil ali predujmov, ki jih je zagotovilo podjetje;

(b) kadar se računovodski izkazi skupnega podviga ali pridruženega podjetja uporabijo pri kapitalski metodi in njihov datum ali obdobje ni enak datumu ali obdobju računovodskih izkazov podjetja:

(i) datum konca poročevalnega obdobja računovodskih izkazov zadevnega skupnega podviga ali pridruženega podjetja in

(ii) razlog za uporabo drugačnega datuma ali obdobja;

(c) nepripoznani delež izgub skupnega podviga ali pridruženega podjetja v poročevalnem obdobju in kumulativno, če je podjetje pri uporabi kapitalske metode prenehalo pripoznavati svoj delež izgub skupnega podviga ali pridruženega podjetja.

Tveganja v zvezi z deleži podjetja v skupnih podvigih in pridruženih podjetjih

23 Podjetje mora razkriti:

(a) obveze, ki jih ima v zvezi s svojimi skupnimi podvigi, ločeno od zneska drugih obvez, kot je določeno v B18.–B20. členu;

(b) v skladu z MRS 37 *Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva*, razen če je verjetnost izgube majhna, nastale pogojne obveznosti v zvezi z deleži podjetja v skupnih podvigih ali pridruženih podjetjih (vključno z deležem pogojnih obveznosti, ki jih ima podjetje skupaj z drugimi naložbeniki s skupnim obvladovanjem skupnih podvigov ali pridruženih podjetij ali pomembnim vplivom nanje), ločeno od zneska drugih pogojnih obveznosti.

DELEŽI V NEKONSOLIDIRANIH STRUKTURIRANIH PODJETJIH

24 Podjetje mora razkriti informacije, na podlagi katerih lahko uporabniki njegovih računovodskih izkazov:

(a) **razumejo vrsto in obseg deležev podjetja v nekonsolidiranih strukturiranih podjetjih (26.–28. člen) ter**

(b) **ocenijo vrsto in spremembe tveganj v zvezi z deleži podjetja v nekonsolidiranih strukturiranih podjetjih (29.–31. člen).**

▼M32

25 Informacije, ki se zahtevajo v skladu s 24.(b) členom, vključujejo informacije o izpostavljenosti podjetja tveganju, ki izhaja iz njegove udeležbe z nekonsolidiranimi strukturiranimi podjetji v prejšnjih obdobjih (npr. sponzoriranje strukturiranega podjetja), čeprav podjetje na datum poročanja ni več pogodbeno udeleženo s strukturiranim podjetjem.

▼M38

25A Naložbenemu podjetju ni treba zagotoviti razkritij, ki se zahtevajo v 24. členu, za nekonsolidirano strukturirano podjetje, ki ga obvladuje in za katerega predstavi razkritja, ki se zahtevajo v 19.A–19.G členu.

▼M32

Vrsta deležev

26 Podjetje mora razkriti kvalitativne in kvantitativne informacije o svojih deležih v nekonsolidiranih strukturiranih podjetjih, vključno z vrsto, namenom, velikostjo in dejavnostmi strukturiranega podjetja ter načinom financiranja tega podjetja, vendar ne omejeno nanje.

27 Če je podjetje sponzoriralo nekonsolidirano strukturirano podjetje, za katero ni predložilo informacij iz 29. člena (npr. ker na datum poročanja nima deleža v podjetju), mora podjetje razkriti:

(a) način določitve, katera strukturirana podjetja je sponzoriralo;

(b) *prihodek iz teh strukturiranih podjetij* v poročevalnem obdobju, vključno z opisom vrst predstavljenega prihodka, in

(c) knjigovodsko vrednost (v času prenosa) vseh sredstev, prenesenih na ta strukturirana podjetja v poročevalnem obdobju.

28 Podjetje predstavi informacije iz 27.(b) in (c) člena v tabelarični obliki, razen če je ustreznejša druga oblika, pri čemer razvrsti dejavnosti sponzoriranja v ustrezne kategorije (glej B2.–B6. člen).

Vrsta tveganj

29 Podjetje v tabelarični obliki, razen če je ustreznejša druga oblika, razkrije povzetek:

(a) knjigovodskih vrednosti sredstev in obveznosti, pripoznanih v njegovih računovodskih izrazih, ki so povezane z deleži podjetja v nekonsolidiranih strukturiranih podjetjih;

(b) vrstičnih postavk v izkazu finančnega položaja, v katerem so pripoznana navedena sredstva in obveznosti;

(c) zneska, ki najbolj natančno izraža največjo izpostavljenost podjetja izgubam iz njegovih deležev v nekonsolidiranih strukturiranih podjetjih, vključno s tem, kako je določena največja izpostavljenost izgubam. Če podjetje ne more oceniti svoje največje izpostavljenosti izgubam iz svojih deležev v nekonsolidiranih strukturiranih podjetjih, mora razkriti to dejstvo in razloge zanj;

▼M32

(d) primerjave knjigovodskih vrednosti sredstev in obveznosti podjetja, povezanih z njegovimi deleži v nekonsolidiranih strukturiranih podjetjih, ter največjo izpostavljenost podjetja izgubam iz navedenih podjetij.

30 Če je podjetje v poročevalnem obdobju nekonsolidiranemu strukturiranemu podjetju, v katerem je imelo ali ima delež, zagotovilo finančno ali drugo podporo (npr. nakup sredstev strukturiranega podjetja ali instrumentov, ki jih je izdalo to podjetje), ne da bi ga k temu zavezovala pogodba, mora podjetje razkriti:

(a) vrsto in znesek zagotovljene podpore, vključno s primeri, v katerih je podjetje pomagalo strukturiranemu podjetju pri pridobitvi finančne podpore; in

(b) razloge za zagotovitev podpore.

31 Podjetje mora razkriti vse trenutne namere o zagotovitvi finančne ali druge podpore nekonsolidiranemu strukturiranemu podjetju, vključno z namerami, da bo strukturiranemu podjetju pomagalo pri pridobivanju finančne podpore.

Priloga A

Opredeljeni izrazi

Ta priloga je sestavni del MSRP.

Prihodek iz strukturiranega podjetja

Za namene tega MSRP prihodek iz **strukturiranega podjetja** med drugim vključuje večkratne in enkratne honorarje, obresti, dividende, dobiček ali izgubo zaradi ponovnega merjenja ali odprave pripoznanja deležev v strukturiranih podjetjih ter dobiček ali izgubo iz prenosa sredstev in obveznosti na strukturirano podjetje.

Delež v drugem podjetju

Za namene tega MSRP se delež v drugem podjetju nanaša na pogodbeno in nepogodbeno udeležbo, ki podjetje izpostavlja spremenljivosti donosov iz poslovanja drugega podjetja. Delež v drugem podjetju lahko med drugim dokazujejo delež kapitalskih ali dolžniških instrumentov in tudi druge oblike udeležbe, kot so zagotavljanje financiranja, likvidnostna podpora ter povečanje kredita in jamstva. Vključuje načine, na katere podjetje obvladuje ali skupno obvladuje drugo podjetje ali ima pomemben vpliv nanj. Običajno razmerje med odjemalcem in dobaviteljem samo po sebi še ne pomeni nujno, da ima podjetje delež v drugem podjetju.

V B7.–B9. členu so navedene dodatne informacije o deležih v drugih podjetjih.

▼M32

V B55.–B57. členu MSRP 10 je pojasnjena spremenljivost donosov.

Strukturirano podjetje Podjetje, ki je bilo oblikovano tako, da glasovalne ali podobne pravice niso glavni dejavnik pri odločanju, kdo obvladuje podjetje, npr. kadar so katere koli glasovalne pravice povezane le z upravnimi nalogami, pri čemer se zadevne dejavnosti usmerjajo s pogodbenimi sporazumi.

V B22.–B24. členu so navedene dodatne informacije o strukturiranih podjetjih.

▼M38

Naslednji izrazi so opredeljeni v MRS 27 (kakor je bil spremenjen leta 2011), MRS 28 (kakor je bil spremenjen leta 2011), MSRP 10 in MSRP 11 *Skupni aranžmaji* ter se v tem MSRP uporabljajo v smislu iz navedenih MSRP:

— pridruženo podjetje

— konsolidirani računovodski izkazi

— obvladovanje podjetja

— kapitalska metoda

— skupina

— naložbeno podjetje

— skupni aranžma

▼M32

— skupno obvladovanje;

— skupna dejavnost;

— skupni podvig;

— neobvladujoči delež;

— obvladujoče podjetje;

— pravice do pravnega varstva;

— zadevne dejavnosti;

— ločeni računovodski izkazi;

— ločeni nosilec;

— pomemben vpliv;

— odvisno podjetje.

Priloga B

Napotki za uporabo

Ta priloga je sestavni del MSRP. Opisuje uporabo 1.–31. člena in ima enako veljavo kot drugi deli MSRP.

B1 V tej prilogi so opisani hipotetični primeri. Čeprav so lahko nekateri vidiki primerov prisotni v dejanskih vzorcih pojavov, bi bilo treba pri uporabi MSRP 12 oceniti vsa pomembna dejstva in okoliščine posameznega vzorca pojavov.

▼**M32**

ZDRUŽEVANJE (4. ČLEN)

B2 Podjetje mora glede na okoliščine odločiti o stopnji podrobnosti podatkov, ki jih mora zagotoviti, da se izpolnijo potrebe po obveščanju uporabnikov, koliko pozornosti namenja različnim vidikom zahtev in o tem, kako združuje informacije. Vzpostaviti je treba ravnovesje med obremenitvijo računovodskih izkazov s preveč podrobnimi podatki, ki kot taki ne koristijo uporabnikom računovodskih izkazov, in zmanjšanjem pomena informacij zaradi preobsežnega združevanja.

B3 Podjetje lahko združi razkritja, ki se zahtevajo v skladu s tem MSRP, za deleže v podobnih podjetjih, če je združevanje skladno s ciljem razkritja in zahtevo iz B4. člena, pri čemer ne zmanjšuje pomena zagotovljenih informacij. Podjetje mora razkriti način združevanja deležev v podobnih podjetjih.

B4 Podjetje mora ločeno predstaviti informacije za deleže v:

(a) odvisnih podjetjih;

(b) skupnih podvigih;

(c) skupnih dejavnostih;

(d) pridruženih podjetjih in

(e) nekonsolidiranih strukturiranih podjetjih.

B5 Pri odločitvi, ali se bodo informacije združile, mora podjetje upoštevati kvantitativne in kvalitativne informacije o različnih značilnostih tveganja in donosa vsakega podjetja, ki ga obravnava v zvezi z združevanjem, ter pomen vsakega takega podjetja za poročajoče podjetje. Podjetje mora razkritja predstaviti tako, da se uporabnikom računovodskih izkazov jasno pojasnita vrsta in obseg njegovih deležev v drugih podjetjih.

B6 Primeri ravni združevanja v vrstah podjetij iz B4. člena, ki bi lahko ustrezale, so:

(a) narava dejavnosti (npr. podjetje, ki se ukvarja z raziskavami in razvojem, podjetje za listinjenje kartic za najem revolving kredita);

(b) razvrstitev po dejavnostih;

(c) zemljepisna lega (npr. država ali regija).

DELEŽI V DRUGIH PODJETJIH

B7 Delež v drugem podjetju se nanaša na pogodbeno in nepogodbeno udeležbo, ki poročajoče podjetje izpostavlja spremenljivosti donosov iz poslovanja drugega podjetja. Upoštevanje namena in zasnove drugega podjetja lahko poročajočemu podjetju koristi pri oceni, ali ima delež v tem podjetju in ali mora zato zagotoviti razkritja iz tega MSRP. V to oceno mora biti vključeno upoštevanje tveganj, ki naj bi jih drugo podjetje ustvarilo, in tveganj, ki naj bi jih drugo podjetje preneslo na poročajoče podjetje in druge stranke.

▼**M32**

B8 Poročajoče podjetje je običajno izpostavljeno spremenljivosti donosov iz poslovanja drugega podjetja z lastništvom instrumentov (kot so kapitalski ali dolžniški instrumenti, ki jih je izdalo drugo podjetje) ali drugo vrsto udeležbe, ki absorbira spremenljivost. Tako se lahko na primer predpostavlja, da ima strukturirano podjetje portfelj posojil. Strukturirano podjetje pridobi posel kreditne zamenjave od drugega podjetja (poročajoče podjetje), da se zaščiti pred neplačilom obresti in glavnice posojil. Poročajoče podjetje svojo udeležbo izpostavi spremenljivosti donosov iz poslovanja strukturiranega podjetja, ker posel kreditne zamenjave absorbira spremenljivost donosov strukturiranega podjetja.

B9 Nekateri instrumenti so namenjeni prenosu tveganja s poročajočega podjetja na drugo podjetje. Taki instrumenti ustvarjajo spremenljivost donosov za drugo podjetje, vendar običajno poročajočega podjetja ne izpostavljajo spremenljivosti donosov iz poslovanja drugega podjetja. Tako se lahko na primer predpostavlja, da se strukturirano podjetje ustanovi z namenom zagotovitve naložbenih priložnosti za naložbenike, ki želijo imeti izpostavljenost kreditnemu tveganju podjetja Z (podjetje Z ni povezano z nobeno stranko, vključeno v dogovor). Strukturirano podjetje pridobi finančna sredstva tako, da tem naložbenikom izda menice, ki so povezane s kreditnim tveganjem podjetja Z (menice, povezane s kreditom), in prejemke uporabi za naložbo v portfelj finančnih sredstev brez tveganja. Strukturirano podjetje doseže izpostavljenost kreditnemu tveganju podjetja z vstopom v posel kreditne zamenjave z nasprotno stranko v tem poslu. S poslom kreditne zamenjave se kreditno tveganje podjetja Z prenese na strukturirano podjetje v zameno za honorar, ki ga plača nasprotna stranka v tem poslu. Naložbeniki v strukturirano podjetje prejmejo višji donos, ki izraža donos strukturiranega podjetja iz njegovega portfelja sredstev in honorar za posel kreditne zamenjave. Nasprotna stranka v poslu kreditne zamenjave ni udeležena s strukturiranim podjetjem, ki ga izpostavlja spremenljivosti donosov iz poslovanja strukturiranega podjetja, ker posel kreditne zamenjave prenese spremenljivost na strukturirano podjetje in ne absorbira spremenljivosti donosov strukturiranega podjetja.

POVZETEK RAČUNOVODSKIH INFORMACIJ ZA ODVISNA PODJETJA, SKUPNE PODVIGE IN PRIDRUŽENA PODJETJA (12. IN 21. ČLEN)

B10 Podjetje mora v zvezi z vsakim odvisnim podjetjem, ki ima neobvladujoče deleže, pomembne za poročajoče podjetje, razkriti:

(a) dividende, ki se plačujejo za neobvladujoče deleže;

(b) povzetek računovodskih informacij v zvezi s sredstvi, obveznostmi, poslovnim izidom in denarnimi tokovi odvisnega podjetja, ki uporabnikom omogoča razumevanje deležev neobvladujočih deležev v dejavnostih in denarnih tokovih skupine. Te informacije lahko med drugim vključujejo npr. kratkoročna sredstva, nekratkoročna sredstva, kratkoročne obveznosti, nekratkoročne obveznosti, prihodke, poslovni izid in celotni vseobsegajoči donos.

B11 Povzetek računovodskih informacij, ki se zahteva v skladu z B10.(b) členom, mora vključevati zneske pred izločanji med podjetji.

▼**M32**

B12 Podjetje mora v zvezi z vsakim skupnim podvigom in pridruženim podjetjem, pomembnim za poročajoče podjetje, razkriti:

(a) dividende, ki se prejmejo od skupnega podviga ali pridruženega podjetja;

(b) povzetek računovodskih informacij za skupni podvig ali pridruženo podjetje (glej B14. in B15. člen), ki med drugim vključuje:

(i) kratkoročna sredstva,

(ii) nekratkoročna sredstva,

(iii) kratkoročne obveznosti,

(iv) nekratkoročne obveznosti,

(v) prihodke,

(vi) poslovni izid iz ohranjenega poslovanja,

(vii) poslovni izid iz ustavljenega poslovanja po obdavčitvi,

(viii) drugi vseobsegajoči donos,

(ix) celotni vseobsegajoči donos.

B13 Podjetje mora poleg povzetka računovodskih informacij, ki se zahteva v skladu z B12. členom, za vsak skupni podvig, pomemben za poročajoče podjetje, razkriti znesek:

(a) denarja in denarnih ustreznikov, vključenih v B12.(b)(i) člen;

(b) kratkoročnih finančnih obveznosti (brez poslovnih obveznosti ter drugih obveznosti in rezervacij), vključenih v B12.(b)(iii) člen);

(c) nekratkoročnih finančnih obveznosti (brez poslovnih obveznosti ter drugih obveznosti in rezervacij), vključenih v B12.(b)(iv) člen);

(d) depreciacije in amortizacije;

(e) dohodka od obresti;

(f) obrestnih odhodkov;

(g) odhodkov ali dohodkov iz obdavčitve dohodka.

B14 Povzetek računovodskih informacij, predstavljen v skladu z B12. in B13. členom, mora zajemati zneske, vključene v računovodske izkaze MSRP skupnega podviga ali pridruženega podjetja (in ne deleža teh zneskov podjetja). Če podjetje svoj delež v skupnem podvigu ali pridruženem podjetju obračuna po kapitalski metodi:

(a) se morajo zneski, vključeni v računovodske izkaze MSRP skupnega podviga ali pridruženega podjetja, prilagoditi, da izražajo prilagoditve, ki jih je izvedlo podjetje pri uporabi kapitalske metode, kot so prilagoditve poštene vrednosti, opravljene v času prevzema, in prilagoditve zaradi razlik v računovodskih usmeritvah;

(b) mora podjetje zagotoviti uskladitev povzetka računovodskih informacij, ki je predstavljen knjigovodski vrednosti njegovega deleža v skupnem podvigu ali pridruženem podjetju.

▼**M32**

B15 Podjetje lahko povzetek računovodskih informacij, ki se zahteva v skladu z B12. in B13. členom, predstavi na podlagi računovodskih izkazov skupnega podviga ali pridruženega podjetja, če:

(a) podjetje izmeri svoj delež v skupnem podvigu ali pridruženem podjetju po pošteni vrednosti v skladu z MRS 28 (kakor je bil spremenjen leta 2011) in

(b) skupni podvig ali pridruženo podjetje ne pripravi računovodskih izkazov, pri čemer priprava na tej podlagi ne bi bila izvedljiva ali bi povzročila nepričakovane stroške.

V tem primeru mora podjetje razkriti podlago, na kateri je bil pripravljen povzetek računovodskih informacij.

B16 Podjetje mora združeno razkriti knjigovodsko vrednost svojih deležev v vseh posamično nebistvenih skupnih podvigih ali pridruženih podjetjih, ki se obračunajo po kapitalski metodi. Podjetje mora ločeno razkriti tudi skupni znesek svojega deleža v teh skupnih podvigih ali pridruženih podjetjih za:

(a) poslovni izid iz ohranjenega poslovanja;

(b) poslovni izid iz ustavljenega poslovanja po obdavčitvi;

(c) drugi vseobsegajoči donos;

(d) celotni vseobsegajoči donos.

Podjetje zagotovi razkritja za skupne podvige in pridružena podjetja ločeno.

▼**M58**

B17 Kadar je delež podjetja v odvisnem podjetju, skupnem podvigu ali pridruženem podjetju (ali del njegovega deleža v skupnem podvigu ali pridruženem podjetju) razvrščen kot (ali vključen v skupino za odtujitev, ki je razvrščena kot) v posesti za prodajo v skladu z MSRP 5, podjetju ni treba razkriti povzetka računovodskih informacij za to odvisno podjetje, skupni podvig ali pridruženo podjetje v skladu z B10.–B16. členom.

▼**M32**

OBVEZE ZA SKUPNE PODVIGE (23.(A) ČLEN)

B18 Podjetje mora razkriti skupne obveze, ki jih je sprejelo, vendar jih ni pripoznalo na datum poročanja (vključno s svojim deležem obvez, sprejetih z drugimi naložbeniki s skupnim obvladovanjem nad skupnim podvigom) v zvezi z deleži v skupnih podvigih. Obveze lahko povzročijo prihodnje odtoke denarja ali drugih sredstev.

B19 Med nepripoznane obveze, ki lahko povzročijo prihodnje odtoke denarja ali drugih sredstev, spadajo:

(a) nepripoznane obveze za prispevanje financiranja ali sredstev zaradi npr.:

(i) sporazumov o ustanovitvi ali prevzemu skupnega podviga (ki podjetje na primer obvezujejo k prispevanju sredstev v določenem obdobju);

(ii) kapitalsko intenzivnih projektov, ki jih izvaja skupni podvig;

(iii) brezpogojnih obvez za nakup, ki zajemajo naročilo opreme, zalog ali storitev, ki jih je podjetje obvezano kupiti od skupnega podviga ali v njegovem imenu;

▼M32

(iv) nepripoznanih obvez, da se skupnemu podvigu zagotovijo posojila ali druga finančna podpora;

(v) nepripoznanih obvez, da se za skupni podvig prispevajo viri, kot so sredstva ali storitve;

(vi) drugih nepreklicnih nepripoznanih obvez, ki so povezane s skupnim podvigom;

(b) nepripoznane obveze, da se pridobi delež v lastniškem kapitalu druge stranke (ali del tega deleža v lastniškem kapitalu) v skupnem podvigu, če se v prihodnosti določen dogodek zgodi ali ne zgodi.

B20 Zahteve in primeri iz B18. in B19. člena prikazujejo nekatere vrste razkritij, ki se zahtevajo v skladu z 18. členom MRS 24 *Razkrivanje povezanih strank*.

DELEŽI V NEKONSOLIDIRANIH STRUKTURIRANIH PODJETJIH (24.–31. ČLEN)

Strukturirana podjetja

B21 Strukturirano podjetje je podjetje, ki je bilo oblikovano tako, da glasovalne ali podobne pravice niso glavni dejavnik pri odločanju, kdo obvladuje podjetje, npr. kadar so katere koli volilne pravice povezane le z upravnimi nalogami, pri čemer se zadevne dejavnosti usmerjajo s pogodbenimi sporazumi.

B22 Strukturirano podjetje ima pogosto nekatere ali vse naslednje značilnosti ali lastnosti:

(a) omejene dejavnosti;

(b) ozko usmerjen in dobro opredeljen cilj, kot je vplivanje na davčno učinkovit najem, izvajanje raziskovalnih in razvojnih dejavnosti, zagotovitev vira kapitala ali financiranja za podjetje ali zagotovitev naložbenih priložnosti za naložbenike s prenašanjem tveganj ter nagrad, povezanih s sredstvi strukturiranega podjetja, na naložbenike;

(c) nezadosten kapital, s katerim bi se omogočilo financiranje dejavnosti strukturiranega podjetja brez podrejene finančne podpore;

(d) financiranje v obliki več pogodbeno povezanih instrumentov do naložbenikov, ki ustvarjajo kopičenje kreditnega tveganja ali drugih tveganj (tranše).

B23 Med primere podjetij, ki se štejejo za strukturirana podjetja, vendar niso omejena nanje, med drugim spadajo:

(a) nosilci listinjenja,

(b) financiranja, zavarovana s sredstvi,

(c) nekateri investicijski skladi.

B24 Podjetje, ki se obvladuje z glasovalnimi pravicami, ni strukturirano podjetje preprosto zato, ker na primer po prestrukturiranju prejema financiranje tretjih oseb.

Narava tveganj, ki izhajajo iz deležev v nekonsolidiranih strukturiranih podjetjih (29.–31. člen)

B25 Poleg informacij, ki se zahtevajo v 29.–31. členu, mora podjetje razkriti dodatne informacije, potrebne za izpolnjevanje cilja o razkritju iz 24.(b) člena.

▼M32

B26 Med primere dodatnih informacij, ki so glede na okoliščine lahko pomembne za oceno tveganj, katerim je podjetje izpostavljeno, kadar ima delež v nekonsolidiranem strukturiranem podjetju, spadajo:

(a) pogoji sporazuma, ki bi lahko od podjetja zahtevali, da nekonsolidiranemu strukturiranemu podjetju zagotovi finančno podporo (npr. likvidnostni sporazumi ali sprožilci kreditne sposobnosti, povezani z obveznostmi nakupa sredstev strukturiranega podjetja ali zagotovitvijo finančne podpore), ki vključujejo:

(i) opis dogodkov ali okoliščin, ki bi poročajoče podjetje lahko izpostavile izgubi;

(ii) navedbo morebitnih pogojev, ki bi obvezo omejili;

(iii) navedbo, ali obstajajo druge stranke, ki zagotavljajo finančno podporo, in če obstajajo, kako je obveza poročajočega podjetja razvrščena glede na obveze drugih strank;

(b) izgube, ki jih je podjetje utrpelo med poročevalnim obdobjem v zvezi s svojimi deleži v nekonsolidiranih strukturiranih podjetjih;

(c) vrste prihodka, ki ga je podjetje prejemalo med poročevalnim obdobjem zaradi deležev v nekonsolidiranih strukturiranih podjetjih;

(d) navedba, ali mora podjetje absorbirati izgube nekonsolidiranega strukturiranega podjetja pred drugimi strankami, najvišja omejitev takih izgub za podjetje ter (po potrebi) razvrstitev in zneski morebitnih izgub, ki bi jih imele stranke z nižje razvrščenimi deleži od deleža podjetja v nekonsolidiranem strukturiranem podjetju;

(e) informacije o kakršnih koli likvidnostnih sporazumih, jamstvih ali drugih obvezah s tretjimi strankami, ki bi lahko vplivale na pošteno vrednost ali tveganje deležev podjetja v nekonsolidiranih strukturiranih podjetjih;

(f) kakršne koli težave, ki jih je imelo nekonsolidirano strukturirano podjetje pri financiranju svojih dejavnosti med poročevalnim obdobjem;

(g) oblike financiranja (npr. komercialni papirji ali srednjeročne menice) in njihovo tehtano povprečno trajanje v zvezi s financiranjem nekonsolidiranega strukturiranega podjetja. Med te informacije lahko spadajo analize zapadlosti sredstev in financiranja nekonsolidiranega strukturiranega podjetja, če ima strukturirano podjetje dolgoročnejša sredstva, ki se financirajo s kratkoročnejšim financiranjem.

Priloga C

Datum uveljavitve in prehod

Ta priloga je sestavni del MSRP in ima enako veljavo kot drugi deli MSRP.

DATUM UVELJAVITVE IN PREHOD

C1 Podjetje mora ta MSRP uporabiti za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2013 ali pozneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena.

▼M37

C1A *Konsolidirani računovodski izkazi, skupni aranžmaji in razkritje deležev v drugih podjetjih: napotki za prehod* (spremembe MSRP 10, MSRP 11 in MSRP 12), izdano junija 2012, dodan C2.A–C2.B člen. Podjetje navedene spremembe uporablja za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2013 ali kasneje. Če podjetje MSRP 12 uporablja za obdobje pred tem datumom, navedene spremembe uporabi za to zgodnejše obdobje.

▼M38

C1B *Naložbena podjetja* (spremembe MSRP 10, MSRP 12 in MRS 27), izdano oktobra 2012, spremenjena 2. člen in Priloga A ter dodani 9.A–9.B, 19.A–19.G, 21.A in 25.A člen. Podjetje navedene spremembe uporablja za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2014 ali pozneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje navedene spremembe uporabi pred tem datumom, to razkrije in vse spremembe, vključene v *Naložbena podjetja*, uporablja hkrati.

▼M51

C1C *Naložbena podjetja: uporaba izjeme pri konsolidaciji* (spremembe MSRP 10, MSRP 12 in MRS 28), izdane decembra 2014, spremenjen 6. člen. Podjetje mora uporabljati navedene spremembe za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2016 ali pozneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje to spremembo uporabi za zgodnejše obdobje, mora to razkriti.

▼M58

C1D Z dokumentom *Cikel letnih izboljšav MSRP 2014–2016*, izdanim decembra 2016, se je dodal 5.A člen ter spremenil B17. člen. Podjetje te spremembe uporablja za nazaj v skladu z MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake* za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2017 ali pozneje.

▼M32

C2 Podjetju se priporoča, da informacije, ki se zahtevajo v tem MSRP, zagotovi prej kot v letnih obračunskih obdobjih, ki se začnejo 1. januarja 2013 ali pozneje. Zagotovitev nekaterih razkritij, ki se zahtevajo v tem MSRP, podjetja ne zavezuje k zagotavljanju skladnosti z zahtevami iz tega MSRP ali k zgodnji uporabi MSRP 10, MSRP 11, MRS 27 (kakor je bil spremenjen leta 2011) in MRS 28 (kakor je bil spremenjen leta 2011).

▼M37

C2A Zahtev po razkritju v tem IFRS ni treba uporabljati za katerokoli predstavljeno obdobje, ki se začne pred letnim obdobjem neposredno pred prvim letnim obdobjem, za katero se uporabi MSRP 12.

C2B Zahtev po razkritju iz 24.–31. člena in ustreznih napotkov v B21.–B26. členu tega MSRP ni treba uporabljati za katerokoli predstavljeno obdobje, ki se začne pred letnim obdobjem, za katero se uporabi MSRP 12.

▼M32

SKLICEVANJA NA MSRP 9

C3 Če podjetje uporablja ta MSRP, vendar še ne uporablja MSRP 9, pomeni vsako sklicevanje na MSRP 9 sklicevanje na MRS 39 *Finančni instrumenti: pripoznavanje in merjenje.*

▼**M33**

MEDNARODNI STANDARD RAČUNOVODSKEGA POROČANJA 13

Merjenje poštene vrednosti

CILJ

1 **V tem mednarodnem standardu računovodskega poročanja (MSRP):**

(a) **je opredeljena *poštena vrednost*;**

(b) **je določen okvir za merjenje poštene vrednosti v enem MSRP in**

(c) **se zahtevajo razkritja o merjenjih poštene vrednosti.**

2 Merjenje poštene vrednosti temelji na tržni meri in ni značilno za podjetja. Za nekatera sredstva in obveznosti so morda na voljo pomembne tržne transakcije ali tržne informacije. Za druga sredstva in obveznosti pomembne tržne transakcije in tržne informacije morda niso na voljo. Vendar je cilj merjenja poštene vrednosti v obeh primerih enak, tj. oceniti ceno, po kateri bi se izvedla *redna transakcija za* prodajo sredstva ali prenos obveznosti med *udeleženci na trgu* na datum merjenja pod trenutnimi tržnimi pogoji (tj. *izhodna cena* na datum merjenja z vidika udeleženca na trgu, ki ima v lasti sredstvo ali dolguje obveznost).

3 Kadar cene za enako sredstvo ali obveznost ni mogoče opazovati, podjetje izmeri pošteno vrednost z uporabo druge tehnike ocenjevanja vrednosti, s katero se čim bolj spodbudi uporaba ustreznih *opazovanih vložkov* in čim bolj omeji uporaba *neopazovanih vložkov*. Ker merjenje poštene vrednosti temelji na tržni meri, se meri z uporabo predpostavk, ki bi jih uporabili udeleženci na trgu pri določanju cene sredstva ali obveznosti, vključno s predpostavkami o tveganjih. Zato namen podjetja, da bi imelo v lasti sredstvo ali poravnalo ali na drug način izpolnilo obveznost, pri merjenju poštene vrednosti ni pomemben.

4 Opredelitev poštene vrednosti se osredotoča na sredstva in obveznosti, ker so glavni predmet računovodskega merjenja. Poleg tega se mora ta MSRP uporabljati za lastne kapitalske instrumente podjetja, izmerjene po pošteni vrednosti.

PODROČJE UPORABE

5 **Ta MSRP se uporablja, kadar se v drugem MSRP zahtevajo ali dovolijo merjenja poštene vrednosti ali razkritja o merjenjih poštene vrednosti (in merjenja, kot je poštena vrednost, zmanjšana za stroške prodaje, ki temeljijo na pošteni vrednosti, ali razkritja o teh merjenjih), razen kot je določeno v 6. in 7. členu.**

6 Zahteve v zvezi z merjenjem in razkritjem iz tega MSRP se ne uporabljajo za:

(a) plačilne transakcije na podlagi delnic, ki spadajo na področje MSRP 2 *Plačilo na podlagi delnic*;

(b) transakcije najema, ki spadajo na področje MRS 17 *Najemi* in

(c) merjenja, ki so delno podobna pošteni vrednosti, vendar ne gre za pošteno vrednost, kot sta čista iztržljiva vrednost v MRS 2 *Zaloge* ali vrednost pri uporabi v MRS 36 *Oslabitev sredstev*.

▼M33

7 Razkritja, ki se zahtevajo v tem MSRP, se ne zahtevajo za:

(a) sredstva programa, izmerjena po pošteni vrednosti v skladu z MRS 19 *Zaslužki zaposlencev*;

(b) naložbe pokojninskega programa, izmerjene po pošteni vrednosti v skladu z MRS 26 *Obračunavanje in poročanje pokojninskih programov* ter

(c) sredstva, katerih nadomestljiva vrednost je poštena vrednost, zmanjšana za stroške odtujitve, v skladu z MRS 36.

8 Okvir za merjenje poštene vrednosti, ki je opisan v tem MSRP, velja za začetno in naknadno merjenje, če se poštena vrednost zahteva ali dovoli v skladu z drugimi MSRP.

MERJENJE

Opredelitev poštene vrednosti

9 V tem MSRP je poštena vrednost opredeljena kot cena, ki bi se prejela za prodajo sredstva ali plačala za prenos obveznosti v redni transakciji med udeleženci na trgu na datum merjenja.

10 V B2. členu je opisan splošen način merjenja poštene vrednosti.

Sredstvo ali obveznost

11 Merjenje poštene vrednosti se izvaja za določeno sredstvo ali obveznost. Zato mora podjetje pri merjenju poštene vrednosti upoštevati značilnosti sredstva ali obveznosti, če bi udeleženci na trgu te značilnosti upoštevali pri določanju cene sredstva ali obveznosti na datum merjenja. Te značilnosti na primer vključujejo:

(a) **stanje in lokacijo sredstva ter**

(b) **morebitne omejitve v zvezi s prodajo ali uporabo sredstva.**

12 Učinek na merjenje, ki izhaja iz določene značilnosti, se razlikuje glede na to, na kakšen način bi udeleženci na trgu upoštevali to značilnost.

13 Sredstvo ali obveznost, ki je izmerjena po pošteni vrednosti, je lahko:

(a) samostojno sredstvo ali obveznost (npr. finančni instrument ali nefinančno sredstvo); ali

(b) skupina sredstev, skupina obveznosti ali skupina sredstev in obveznosti (npr. denar ustvarjajoča enota ali poslovni subjekt).

14 Vprašanje, ali je sredstvo ali obveznost za namene pripoznavanja ali razkrivanja samostojno sredstvo ali obveznost, skupina sredstev, skupina obveznosti ali skupina sredstev in obveznosti, je odvisno od *obračunske enote*. Obračunska enota za sredstvo ali obveznost se določi v skladu z MSRP, v katerem je zahtevano ali dovoljeno merjenje poštene vrednosti, razen kot je določeno v tem MSRP.

▼M33

Transakcija

15 **Pri merjenju poštene vrednosti se predpostavlja, da se sredstvo ali obveznost izmenja v redni transakciji med udeleženci na trgu za prodajo sredstva ali prenos obveznosti na datum merjenja pod trenutnimi tržnimi pogoji.**

16 **Pri merjenju poštene vrednosti se predpostavlja, da se transakcija za prodajo sredstva ali prenos obveznosti izvede:**

(a) **na *glavnem trgu* za sredstvo ali obveznost ali**

(b) **na *najugodnejšem trgu* za sredstvo ali obveznost, kadar ni glavnega trga.**

17 Podjetju ni treba izvesti obsežne raziskave vseh možnih trgov, da bi opredelilo glavni trg ali najugodnejši trg, kadar ni glavnega trga, vendar upošteva vse informacije, ki so razumno na voljo. Če ni dokazov o nasprotnem, se predvideva, da je trg, na katerem bi podjetje običajno sklenilo transakcijo za prodajo sredstva ali prenos obveznosti, glavni trg, kadar ni glavnega trga, pa je to najugodnejši trg.

18 Če obstaja glavni trg za sredstvo ali obveznost, merjenje poštene vrednosti pomeni ceno na tem trgu (pri čemer je ceno mogoče neposredno opazovati ali oceniti z uporabo druge tehnike ocenjevanja vrednosti), čeprav je morda cena na datum merjenja na drugem trgu ugodnejša.

19 Podjetje mora imeti dostop do glavnega (ali najugodnejšega) trga na datum merjenja. Ker imajo lahko različna podjetja (in poslovni subjekti v okviru teh podjetij) z različnimi dejavnostmi dostop do različnih trgov, se lahko glavni (ali najugodnejši) trg za isto sredstvo ali obveznost pri različnih podjetjih (in poslovnih subjektih v okviru teh podjetij) razlikuje. Zato se glavni (ali najugodnejši) trg (in s tem udeleženci na trgu) upošteva z vidika podjetja, pri čemer se omogoči upoštevanje razlik med podjetji in znotraj podjetij z različnimi dejavnostmi.

20 Čeprav mora imeti podjetje omogočen dostop do trga, ni nujno, da je zmožno prodati posamezno sredstvo ali prenesti posamezno obveznost na datum merjenja, da lahko izmeri pošteno vrednost na podlagi cene na tem trgu.

21 Čeprav ne obstaja opazovani trg, da bi se zagotovile informacije o cenah v zvezi s prodajo sredstva ali prenosom obveznosti na datum merjenja, se pri merjenju poštene vrednosti predpostavlja, da se transakcija izvede na ta datum, z vidika udeleženca na trgu, ki ima v lasti sredstvo ali dolguje obveznost. S to predpostavljeno transakcijo se določi podlaga za oceno cene za prodajo sredstva ali prenos obveznosti.

Udeleženci na trgu

22 **Podjetje mora izmeriti pošteno vrednost sredstva ali obveznosti z uporabo predpostavk, ki bi jih uporabili udeleženci na trgu pri določanju cene sredstva ali obveznosti, ob predpostavki, da udeleženci na trgu delujejo v svojem najboljšem gospodarskem interesu.**

▼M33

23 Podjetju pri oblikovanju teh predpostavk ni treba opredeliti posameznih udeležencev na trgu. Podjetje mora namesto tega opredeliti značilnosti, na podlagi katerih se na splošno razlikuje med posameznimi udeleženci na trgu, ob upoštevanju dejavnikov, ki so značilni za vse navedeno:

(a) sredstvo ali obveznost;

(b) glavni (ali najugodnejši) trg za sredstvo ali obveznost in

(c) udeležence na trgu, s katerimi bi podjetje sklenilo transakcijo na tem trgu.

Cena

24 Poštena vrednost je cena, ki bi se prejela za prodajo sredstva ali plačala za prenos obveznosti v redni transakciji na glavnem (ali najugodnejšem) trgu na datum merjenja pod trenutnimi tržnimi pogoji (tj. izhodna cena), ne glede na to, ali je ceno mogoče neposredno opazovati ali oceniti z uporabo druge tehnike ocenjevanja vrednosti.

25 Cena na glavnem (ali najugodnejšem) trgu, ki se uporablja za merjenje poštene vrednosti sredstva ali obveznosti, se ne prilagodi zaradi *transakcijskih stroškov*. Transakcijski stroški se morajo obračunati v skladu z drugimi MSRP. Transakcijski stroški niso značilni za sredstvo ali obveznost, temveč so značilni za transakcijo in se razlikujejo glede na način, na katerega podjetje sklene transakcijo za sredstvo ali obveznost.

26 Transakcijski stroški ne vključujejo *stroškov prevoza*. Če je lokacija značilna za sredstvo (kar morda na primer velja za blago), se cena na glavnem (ali najugodnejšem) trgu prilagodi zaradi stroškov, če obstajajo, do katerih bi prišlo zaradi prevoza sredstva z njegove trenutne lokacije na zadevni trg.

Uporaba za nefinančna sredstva

Največja in najboljša uporaba za nefinančna sredstva

27 Pri merjenju poštene vrednosti nefinančnega sredstva se upošteva sposobnost udeleženca na trgu, da proizvede gospodarske koristi z uporabo sredstva v skladu z njegovo *največjo in najboljšo* uporabo ali s prodajo sredstva drugemu udeležencu na trgu, ki bi zadevno sredstvo uporabil v skladu z njegovo največjo in najboljšo uporabo.

28 Pri največji in najboljši uporabi nefinančnega sredstva se upošteva uporaba sredstva, ki je fizično mogoča, zakonsko dovoljena in finančno izvedljiva, kot sledi:

(a) pri uporabi, ki je fizično mogoča, se upoštevajo fizične značilnosti sredstva, ki bi jih udeleženci na trgu upoštevali pri določanju cene sredstva (npr. lokacija ali velikost nepremičnine);

(b) pri uporabi, ki je zakonsko dovoljena, se upoštevajo vse pravne omejitve glede uporabe sredstva, ki bi jih udeleženci na trgu upoštevali pri določanju cene sredstva (npr. urbanistični predpisi, ki veljajo za nepremičnino);

(c) pri uporabi, ki je finančno izvedljiva, se upošteva, ali pri uporabi sredstva, ki je fizično mogoča in zakonsko dovoljena, nastane zadosten prihodek ali denarni tokovi (ob upoštevanju stroškov spremembe namembnosti sredstva za to uporabo), da se ustvari donos naložb, ki bi ga udeleženci na trgu zahtevali od naložbe v zadevno sredstvo, ki se uporablja za ta namen.

▼M33

29 Največja in najboljša uporaba se določi z vidika udeležencev na trgu, čeprav podjetje načrtuje drugačno uporabo. Vendar pa način, na katerega podjetje trenutno uporablja nefinančno sredstvo, velja za največjo in najboljšo uporabo sredstva, razen če tržni ali drugi dejavniki kažejo, da bi se s spremembo načina uporabe s strani udeležencev na trgu najbolj povečala vrednost sredstva.

30 Podjetje morda z namenom, da bi zaščitilo svoj konkurenčni položaj, ali zaradi drugih razlogov ne namerava dejavno uporabiti pridobljenega nefinančnega sredstva ali ga ne namerava uporabiti v skladu z njegovo največjo in najboljšo uporabo. To bi lahko na primer veljalo za pridobljeno neopredmeteno sredstvo, ki ga podjetje namerava uporabljati obrambno, tako da njegovo uporabo prepreči ostalim. Kljub temu mora podjetje izmeriti pošteno vrednost nefinančnega sredstva, pri čemer predvideva njegovo največjo in najboljšo uporabo s strani udeležencev na trgu.

Predpostavka za ocenjevanje vrednosti nefinančnih sredstev

31 Z največjo in najboljšo uporabo nefinančnega sredstva se določi predpostavka za ocenjevanje vrednosti, ki se uporablja pri merjenju poštene vrednosti sredstva, kot sledi:

(a) z največjo in najboljšo uporabo nefinančnega sredstva se lahko zagotovi največja vrednost za udeležence na trgu prek uporabe sredstva v kombinaciji z drugimi sredstvi kot skupina (kot je nameščena ali drugače pripravljena za uporabo) ali v kombinaciji z drugimi sredstvi in obveznostmi (npr. poslovni subjekt);

(i) če je največja in najboljša uporaba sredstva njegova uporaba v kombinaciji z drugimi sredstvi ali drugimi sredstvi in obveznostmi, je poštena vrednost sredstva cena, ki bi se prejela v tekoči transakciji za prodajo sredstva, pri čemer se predpostavlja, da bi se sredstvo uporabilo z drugimi sredstvi ali drugimi sredstvi in obveznostmi ter da bi bila ta sredstva in obveznosti (tj. njegova dopolnilna sredstva in z njimi povezane obveznosti) na voljo udeležencem na trgu;

(ii) obveznosti, povezane s sredstvom in njegovimi dopolnilnimi sredstvi, vključujejo obveznosti, s katerimi se financira obratni kapital, vendar ne vključujejo obveznosti, ki se uporabijo za financiranje sredstev zunaj skupine sredstev;

(iii) predpostavke o največji in najboljši uporabi nefinančnega sredstva morajo biti skladne za vsa sredstva (za katera je največja in najboljša uporaba ustrezna) iz skupine sredstev ali iz skupine sredstev in obveznosti, znotraj katere bi se sredstvo uporabilo;

(b) z največjo in najboljšo uporabo nefinančnega sredstva bi se lahko zagotovila največja vrednost za udeležence na trgu na samostojni podlagi. Če je največja in najboljša uporaba sredstva njegova samostojna uporaba, je poštena vrednost sredstva cena, ki bi se prejela v tekoči transakciji za prodajo sredstva udeležencem na trgu, ki bi sredstvo uporabili samostojno.

▼M33

32 Pri merjenju poštene vrednosti nefinančnega sredstva se predpostavlja, da se sredstvo vedno proda z uporabo obračunske enote, določene v drugih MSRP (ki je lahko posamezno sredstvo). To velja tudi, kadar se pri tem merjenju poštene vrednosti predpostavlja, da je največja in najboljša uporaba sredstva v kombinaciji z drugimi sredstvi ali z drugimi sredstvi in obveznostmi, ker se pri merjenju poštene vrednosti predpostavlja, da ima udeleženec na trgu že v lasti dopolnilna sredstva in z njimi povezane obveznosti.

33 V B3. členu je opisana uporaba koncepta predpostavke za ocenjevanje vrednosti nefinančnih sredstev.

Uporaba za obveznosti in lastne kapitalske instrumente podjetja

Splošna načela

34 Pri merjenju poštene vrednosti se predpostavlja, da se finančna ali nefinančna obveznost ali lasten kapitalski instrument podjetja (npr. deleži v lastniškem kapitalu, izdani kot nadomestilo v poslovni združitvi) prenese na udeleženca na trgu na datum merjenja. Pri prenosu obveznosti ali lastnega kapitalskega instrumenta podjetja se predpostavlja naslednje:

(a) **obveznost bi ostala neporavnana, pri čemer bi moral udeleženec na trgu, ki je prevzemnik, obveznost izpolniti. Obveznost se ne bi poravnala z nasprotno stranko ali drugače izbrisala na datum merjenja;**

(b) **lasten kapitalski instrument podjetja bi ostal neporavnan, pri čemer bi udeleženec na trgu, ki je prevzemnik, prevzel pravice in obveznosti, povezane z instrumentom. Instrument se ne bi preklical ali drugače izbrisal na datum merjenja.**

35 Čeprav ne obstaja opazovani trg, da bi se zagotovile informacije o cenah v zvezi s prenosom obveznosti ali lastnega kapitalskega instrumenta podjetja (npr. ker prenos takšnih postavk preprečujejo pogodbene ali druge pravne omejitve), lahko za takšne postavke obstaja opazovani trg, če so postavke v lasti drugih strank kot sredstva (npr. obveznice delniških družb ali nakupna opcija za delnice podjetja).

36 Vsekakor mora podjetje čim bolj spodbuditi uporabo ustreznih opazovanih vložkov in čim bolj omejiti uporabo neopazovanih vložkov, da se doseže cilj merjenja poštene vrednosti, tj. oceniti ceno, po kateri bi se izvedla redna transakcija za prenos obveznosti ali kapitalskega instrumenta med udeleženci na trgu na datum merjenja pod trenutnimi tržnimi pogoji.

Obveznosti in kapitalski instrumenti, ki so v lasti drugih strank kot sredstva

37 Kadar ni na voljo kotirane cene za prenos enake ali podobne obveznosti ali lastnega kapitalskega instrumenta podjetja, pri čemer ima druga stranka v lasti enako postavko kot sredstvo, mora podjetje izmeriti pošteno vrednost obveznosti ali kapitalskega instrumenta z vidika udeleženca na trgu, ki ima v lasti enako postavko kot sredstvo na datum merjenja.

38 V takih primerih mora podjetje izmeriti pošteno vrednost obveznosti ali kapitalskega instrumenta:

(a) z uporabo kotirane cene na *delujočem trgu* za enako postavko, ki jo ima v lasti druga stranka kot sredstvo, če je ta cena na voljo;

▼M33

(b) če ta cena ni na voljo, se izmeri z uporabo drugih opazovanih vložkov, kot je kotirana cena na nedelujočem trgu za enako postavko, ki jo ima v lasti druga stranka kot sredstvo;

(c) če opazovane cene iz točk (a) in (b) niso na voljo, se izmeri z uporabo druge tehnike ocenjevanja vrednosti, kot sta:

(i) *na donosu zasnovan način* (npr. tehnika sedanje vrednosti, pri kateri se upoštevajo prihodnji denarni tokovi, ki bi jih udeleženec na trgu pričakoval od lastništva obveznosti ali kapitalskega instrumenta kot sredstva; glej B10. in B11. člen);

(ii) *tržni način* (npr. uporaba kotiranih cen za podobne obveznosti ali kapitalske instrumente, ki jih imajo v lasti druge stranke kot sredstva; glej B5.–B7. člen).

39 Podjetje mora prilagoditi kotirano ceno obveznosti ali lastnega kapitalskega instrumenta podjetja, ki ga ima v lasti druga stranka kot sredstvo le, če obstajajo dejavniki, značilni za sredstvo, ki se ne uporabljajo za merjenje poštene vrednosti obveznosti ali kapitalskega instrumenta. Podjetje mora zagotoviti, da cena sredstva ne izraža učinka omejitve, ki preprečuje prodajo tega sredstva. Med nekatere dejavnike, ki lahko pomenijo, da bi bilo treba prilagoditi kotirano ceno sredstva, spadajo:

(a) kotirana cena za sredstvo se nanaša na podobno (vendar ne enako) obveznost ali kapitalski instrument, ki ga ima v lasti druga stranka kot sredstvo. Na primer, obveznost ali kapitalski instrument ima lahko posebno značilnost (npr. kreditno kakovost izdajatelja), ki se razlikuje od značilnosti, izražene v pošteni vrednosti podobne obveznosti ali kapitalskega instrumenta v lasti kot sredstva;

(b) obračunska enota za sredstvo ni enaka kot obračunska enota za obveznost ali kapitalski instrument. Na primer, v zvezi z obveznostmi nekatere cene za sredstvo izražajo sestavljeno ceno za sveženj, ki ga sestavljajo zapadli zneski izdajatelja in povečanje kredita tretje osebe. Če obračunska enota za obveznost ne velja za sestavljeni sveženj, je cilj izmeriti pošteno vrednost obveznosti izdajatelja in ne pošteno vrednost sestavljenega svežnja. Zato bi moralo podjetje v takih primerih prilagoditi opazovano ceno za sredstvo, da bi se izključil učinek povečanja kredita tretje osebe.

Obveznosti in kapitalski instrumenti, ki niso v lasti drugih strank kot sredstva

40 Če ni na voljo kotirane cene za prenos enake ali podobne obveznosti ali lastnega kapitalskega instrumenta podjetja, pri čemer druga stranka nima v lasti enake postavke kot sredstvo, mora podjetje izmeriti pošteno vrednost obveznosti ali kapitalskega instrumenta z uporabo tehnike ocenjevanja vrednosti z vidika udeleženca na trgu, ki dolguje obveznost ali je izdal zahtevek za lastniški kapital.

41 Pri uporabi tehnike sedanje vrednosti lahko podjetje na primer upošteva:

(a) prihodnje denarne odtoke, ki bi jih udeleženec na trgu pričakoval pri izpolnitvi obveze, vključno z nadomestilom, ki bi ga udeleženec na trgu zahteval za prevzem obveze (glej B31.–B33. člen);

▼M33

(b) znesek, ki bi ga udeleženec na trgu prejel za sklenitev ali izdajo enake obveznosti ali kapitalskega instrumenta, z uporabo predpostavk, ki bi jih uporabili udeleženci na trgu pri določanju cene enake postavke (npr. enake kreditne značilnosti) na glavnem (ali najugodnejšem) trgu za izdajo obveznosti ali kapitalskega instrumenta pod enakimi pogodbenimi pogoji.

Tveganje za neuspešnost

42 **Poštena vrednost obveznosti izraža učinek *tveganja za neuspešnost.* Tveganje za neuspešnost med drugim vključuje lastno kreditno tveganje podjetja (kot je opredeljeno v MSRP 7 *Finančni instrumenti: razkritja*). Predpostavlja se, da je tveganje za neuspešnost enako pred prenosom obveznosti in po njem.**

43 Podjetje mora pri merjenju poštene vrednosti obveznosti upoštevati učinke kreditnega tveganja (bonitete) in vse druge dejavnike, ki bi lahko vplivali na verjetnost, ali bo obveza izpolnjena ali ne. Ta učinek se lahko razlikuje glede na obveznost, na primer:

(a) ali obveznost vključuje izročitev denarja (finančno obveznost) ali zagotovitev blaga ali storitev (nefinančno obveznost);

(b) ali obstajajo pogoji za povečanje kreditov v zvezi z obveznostjo.

44 Poštena vrednost obveznosti izraža učinek tveganja za neuspešnost na podlagi obračunske enote. Izdajatelj obveznosti, izdane z neločljivim povečanjem kredita tretje osebe, ki se obračuna ločeno od obveznosti, v merjenje poštene vrednosti obveznosti ne sme vključiti učinka povečanja kredita (npr. jamstvo tretje osebe za dolg). Če se povečanje kredita obračuna ločeno od obveznosti, bi moral izdajatelj pri merjenju poštene vrednosti obveznosti upoštevati lastno boniteto in ne bonitete tretje osebe, ki je porok.

Omejitev, ki preprečuje prenos obveznosti ali lastnega kapitalskega instrumenta podjetja

45 Podjetje v merjenje poštene vrednosti obveznosti ali lastnega kapitalskega instrumenta ne sme vključiti ločenega vložka ali prilagoditve drugih *vložkov*, ki se nanašajo na obstoj omejitve, ki preprečuje prenos postavke. Učinek omejitve, ki preprečuje prenos obveznosti ali lastnega kapitalskega instrumenta podjetja, je posredno ali neposredno vključen v druge vložke pri merjenju poštene vrednosti.

46 Na primer, na datum transakcije sta upnik in dolžnik sprejela transakcijsko ceno za obveznost, pri čemer sta se zavedala, da obveznost vključuje omejitev, ki preprečuje njen prenos. Zaradi vključitve omejitve v transakcijsko ceno se na datum transakcije ne zahteva ločen vložek ali prilagoditev obstoječega vložka, da bi se izrazil učinek omejitve na prenos. Podobno se na datume naknadnih merjenj ne zahteva ločen vložek ali prilagoditev obstoječega vložka, da bi se izrazil učinek omejitve na prenos.

▼M33

Finančna obveznost z možnostjo vpogleda

47 Poštena vrednost finančne obveznosti pri možnosti vpogleda (npr. vloge na vpogled) ne sme biti manjša od zneska, plačljivega na poziv, diskontirana od prvega dne veljavnosti zahteve plačila zneska.

Uporaba za finančna sredstva in finančne obveznosti s pobotnimi položaji pri tržnih tveganjih ali kreditnem tveganju nasprotne stranke

48 Podjetje, ki ima v lasti skupino finančnih sredstev in finančnih obveznosti, je izpostavljeno tržnim tveganjem (kot je opredeljeno v MSRP 7) in kreditnemu tveganju (kot je opredeljeno v MSRP 7) vsake nasprotne stranke. Če podjetje upravlja to skupino finančnih sredstev in finančnih obveznosti na podlagi čiste izpostavljenosti tržnim tveganjem ali kreditnemu tveganju, lahko uporabi izjemo pri tem MSRP za merjenje poštene vrednosti. S to izjemo se podjetju dovoli merjenje poštene vrednosti skupine finančnih sredstev in finančnih obveznosti na podlagi cene, ki bi se prejela za prodajo neto dolge pozicije (tj. sredstva) za izpostavljenost posameznemu tveganju ali za prenos neto kratke pozicije (tj. obveznosti) za izpostavljenost posameznemu tveganju v redni transakciji med udeleženci na trgu na datum merjenja pod trenutnimi tržnimi pogoji. Skladno s tem mora podjetje izmeriti pošteno vrednost skupine finančnih sredstev in finančnih obveznosti glede na to, kako bi udeleženci na trgu ocenili čisto izpostavljenost tveganju na datum merjenja.

49 Podjetje lahko izjemo iz 48. člena uporabi le, če izpolnjuje vse navedeno:

(a) upravlja skupino finančnih sredstev in finančnih obveznosti na podlagi čiste izpostavljenosti podjetja posameznemu tržnemu tveganju (ali tveganjem) ali kreditnemu tveganju posamezne nasprotne stranke v skladu z dokumentirano strategijo za obvladovanje tveganja ali naložbeno strategijo podjetja;

(b) na tej podlagi zagotavlja informacije o skupini finančnih sredstev in finančnih obveznosti ključnemu ravnateljskemu osebju podjetja, kot je opredeljeno v MRS 24 *Razkrivanje povezanih strank*; ter

(c) mora izmeriti ali se je odločilo za merjenje teh finančnih sredstev in finančnih obveznosti po pošteni vrednosti v izkazu finančnega položaja ob koncu vsakega poročevalnega obdobja.

50 Izjema iz 48. člena se ne nanaša na predstavljanje računovodskih izkazov. V nekaterih primerih se podlaga za predstavljanje finančnih instrumentov v izkazu finančnega položaja razlikuje od podlage za merjenje finančnih instrumentov, na primer, če v MSRP ni zahtevano ali dovoljeno predstavljanje finančnih instrumentov na podlagi čistih zneskov. V takih primerih mora podjetje morda razporediti prilagoditve na ravni portfelja (glej 53.–56. člen) posameznim sredstvom ali obveznostim, ki sestavljajo skupino finančnih sredstev in finančnih obveznosti, ki se upravljajo na podlagi čiste izpostavljenosti podjetja tveganjem. Podjetje mora takšne razporeditve izvesti razumno in dosledno z uporabo metodologije, ki je v zadevnih okoliščinah ustrezna.

▼M33

51 Podjetje mora odločitev v zvezi z računovodsko usmeritvijo sprejeti v skladu z MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake*, da se uporabi izjema iz 48. člena. Podjetje, ki uporabi izjemo, mora to računovodsko usmeritev, vključno z usmeritvijo za razporeditve prilagoditev najvišje in najnižje ponujene cene (glej 53.–55. člen) ter kreditnih prilagoditev (glej 56. člen), po potrebi uporabiti dosledno od obdobja do obdobja za posamezni portfelj.

▼M53

52 Izjema iz 48. člena velja samo za finančna sredstva, finančne obveznosti in druge pogodbe, ki spadajo v področje uporabe MSRP 9 *Finančni instrumenti* (ali MRS 39 *Finančni instrumenti: pripoznavanje in merjenje*, če MSRP 9 še ni bil sprejet). Sklicevanja na finančna sredstva in finančne obveznosti v 48.–51. in 53.–56. členu bi se morala razumeti, kot da se uporabljajo za vse pogodbe, ki spadajo v področje uporabe in se obračunavajo v skladu z MSRP 9 (ali MRS 39, če MSRP 9 še ni bil sprejet), ne glede na to, ali ustrezajo opredelitvam finančnih sredstev ali finančnih obveznosti iz MRS 32 *Finančni instrumenti: predstavljanje*.

▼M33

Izpostavljenost tržnim tveganjem

53 Pri uporabi izjeme iz 48. člena za merjenje poštene vrednosti skupine finančnih sredstev in finančnih obveznosti, ki se upravljajo na podlagi čiste izpostavljenosti podjetja posameznemu tržnemu tveganju (ali tveganjem), mora podjetje uporabiti ceno v okviru cenovnega razpona med najvišjo in najnižjo ponujeno ceno, ki najbolj ustreza pošteni vrednosti v zadevnih okoliščinah pri čisti izpostavljenosti podjetja tem tržnim tveganjem (glej 70. in 71. člen).

54 Pri uporabi izjeme iz 48. člena mora podjetje zagotoviti, da je tržno tveganje (ali tveganja), ki mu je podjetje izpostavljeno v tej skupini finančnih sredstev in finančnih obveznosti, v bistvu enako. Na primer, podjetje ne bi smelo združevati obrestnega tveganja, povezanega s finančnim sredstvom, s tveganjem spremembe cene blaga, povezanim s finančno obveznostjo, ker se tako ne bi zmanjšala izpostavljenost podjetja obrestnemu tveganju ali tveganju spremembe cene blaga. Pri uporabi izjeme iz 48. člena se pri merjenju poštene vrednosti finančnih sredstev in finančnih obveznosti v skupini upošteva kakršno koli tveganje, ki izhaja iz dejstva, da parametri tržnega tveganja niso enaki.

55 Podobno mora biti trajanje izpostavljenosti podjetja posameznemu tržnemu tveganju (ali tveganjem), ki izhaja iz finančnih sredstev in finančnih obveznosti, v bistvu enako. Na primer, podjetje, ki uporablja 12-mesečno rokovno pogodbo na podlagi denarnih tokov, povezanih z 12-mesečno izpostavljenostjo obrestnemu tveganju za petletni finančni instrument v skupini, ki jo sestavljajo le zadevna finančna sredstva in finančne obveznosti, meri pošteno vrednost izpostavljenosti 12-mesečnemu obrestnemu tveganju na podlagi čistih zneskov in izpostavljenost preostalemu obrestnemu tveganju (tj. od drugega do petega leta) na podlagi bruto zneskov.

Izpostavljenost kreditnemu tveganju posamezne nasprotne stranke

56 Pri uporabi izjeme iz 48. člena za merjenje poštene vrednosti skupine finančnih sredstev in finančnih obveznosti, sklenjenih s posamezno nasprotno stranko, mora podjetje v merjenje poštene vrednosti vključiti učinek čiste izpostavljenosti podjetja kreditnemu tveganju te nasprotne stranke ali čiste izpostavljenosti nasprotne stranke kreditnemu tveganju podjetja, če bi udeleženci na trgu upoštevali kateri koli obstoječi dogovor, s katerim se ublaži izpostavljenost kreditnemu

▼M33

tveganju v primeru neplačila (npr. splošni dogovor o vzajemnem pobotanju z nasprotno stranko ali dogovor, na podlagi katerega se zahteva izmenjava jamstva na podlagi čiste izpostavljenosti vsake stranke kreditnemu tveganju druge stranke). Merjenje poštene vrednosti mora izražati pričakovanja udeležencev na trgu v zvezi z verjetnostjo, da bo tak dogovor pravno izvršljiv v primeru neplačila.

Poštena vrednost pri začetnem pripoznanju

57 Kadar se pridobi sredstvo ali prevzame obveznost pri menjalnem poslu za to sredstvo ali obveznost, je transakcijska cena tista cena, ki se plača za pridobitev sredstva ali prejme za prevzem obveznosti (*vhodna cena*). Nasprotno je poštena vrednost sredstva ali obveznosti cena, ki bi se prejela za prodajo sredstva ali plačala za prenos obveznosti (izhodna cena). Ni nujno, da podjetja prodajajo sredstva po cenah, po katerih so jih kupila. Prav tako ni nujno, da podjetja prenesejo obveznosti po cenah, po katerih so jih prevzela.

58 V veliko primerih bo transakcijska cena enaka pošteni vrednosti (to se lahko npr. zgodi, kadar se na datum transakcije izvede transakcija za nakup sredstva na trgu, na katerem bi se sredstvo prodalo).

59 Pri določanju, ali je poštena vrednost pri začetnem pripoznanju enaka transakcijski ceni, mora podjetje upoštevati dejavnike, značilne za transakcijo in sredstvo ali obveznost. V B4. členu so opisane okoliščine, v katerih transakcijska cena morda ne predstavlja poštene vrednosti sredstva ali obveznosti pri začetnem pripoznanju.

60 Če je v drugem MSRP zahtevano ali dovoljeno, da podjetje na začetku izmeri sredstvo ali obveznost po pošteni vrednosti, pri čemer se transakcijska cena razlikuje od poštene vrednosti, mora podjetje pripoznati nastali dobiček ali izgubo v poslovnem izidu, razen če je v zadevnem MSRP določeno drugače.

Tehnike ocenjevanja vrednosti

61 Podjetje mora uporabljati tehnike ocenjevanja vrednosti, ki so ustrezne v zadevnih okoliščinah in za katere je na voljo dovolj podatkov za merjenje poštene vrednosti, pri čemer čim bolj spodbudi uporabo ustreznih opazovanih vložkov in čim bolj omeji uporabo neopazovanih vložkov.

62 Cilj uporabe tehnike ocenjevanja vrednosti je oceniti ceno, po kateri bi se izvedla redna transakcija za prodajo sredstva ali prenos obveznosti med udeleženci na trgu na datum merjenja pod trenutnimi tržnimi pogoji. Tri tehnike ocenjevanja vrednosti, ki se splošno uporabljajo, so tržni način, *stroškovni način* in na donosu zasnovan način. Glavni vidiki teh načinov so povzeti v B5.–B11. členu. Podjetje mora pri merjenju poštene vrednosti uporabljati tehnike ocenjevanja vrednosti, ki so skladne z najmanj enim od teh načinov.

▼M33

63 V nekaterih primerih bo ustrezna ena sama tehnika ocenjevanja vrednosti (npr. pri ocenjevanju vrednosti sredstva ali obveznosti z uporabo kotiranih cen na delujočem trgu za enaka sredstva ali obveznosti). V drugih primerih bo ustreznih več tehnik ocenjevanja vrednosti (npr. pri ocenjevanju vrednosti denar ustvarjajoče enote). Če se za merjenje poštene vrednosti uporablja več tehnik ocenjevanja vrednosti, je treba pri oceni rezultatov (tj. ustreznih pokazateljev poštene vrednosti) upoštevati razumnost razpona vrednosti na podlagi teh rezultatov. Merjenje poštene vrednosti je točka v tem razponu, ki najbolj ustreza pošteni vrednosti v zadevnih okoliščinah.

64 Če je transakcijska cena pri začetnem pripoznanju poštena vrednost, pri čemer se bo tehnika ocenjevanja vrednosti, pri kateri se uporabljajo neopazovani vložki, uporabila za merjenje poštene vrednosti v poznejših obdobjih, je treba tehniko ocenjevanja vrednosti umeriti, da bo rezultat tehnike ocenjevanja vrednosti pri začetnem pripoznanju enak transakcijski ceni. Z umeritvijo se zagotovi, da tehnika ocenjevanja vrednosti izraža trenutne tržne pogoje, pri čemer podjetju pomaga določiti, ali je prilagoditev tehnike ocenjevanja vrednosti potrebna (npr. obstaja lahko značilnost sredstva ali obveznosti, ki je tehnika ocenjevanja vrednosti ne zajema). Po začetnem pripoznanju mora podjetje pri merjenju poštene vrednosti z uporabo tehnike ocenjevanja vrednosti ali tehnik, pri katerih se uporabljajo neopazovani vložki, zagotoviti, da te tehnike ocenjevanja vrednosti izražajo tržne podatke, ki jih je mogoče opazovati (npr. ceno za podobno sredstvo ali obveznost) na datum merjenja.

65 Tehnike ocenjevanja vrednosti, ki se uporabljajo za merjenje poštene vrednosti, se morajo uporabljati dosledno. Vendar je sprememba tehnike ocenjevanja vrednosti ali njene uporabe (npr. sprememba njenega tehtanja, kadar se uporabi več tehnik ocenjevanja vrednosti, ali sprememba prilagoditve, ki se uporablja za tehniko ocenjevanja vrednosti) ustrezna, če se s spremembo doseže merjenje, ki je enako ali najbolj ustreza pošteni vrednosti v zadevnih okoliščinah. To se lahko na primer zgodi v naslednjih primerih:

(a) razvoj novih trgov;

(b) razpoložljivost novih informacij;

(c) konec razpoložljivosti predhodno uporabljenih informacij;

(d) izboljšanje tehnik ocenjevanja vrednosti ali

(e) sprememba tržnih pogojev.

66 Revizije, ki izhajajo iz spremembe v zvezi s tehniko ocenjevanja vrednosti ali njeno uporabo, se morajo obračunati kot sprememba računovodske ocene v skladu z MRS 8. Vendar se razkritja v MRS 8 za spremembo računovodske ocene ne zahtevajo za revizije, ki izhajajo iz spremembe v zvezi s tehniko ocenjevanja vrednosti ali njeno uporabo.

Vložki za tehnike ocenjevanja vrednosti

Splošna načela

67 Tehnike ocenjevanja vrednosti, ki se uporabljajo za merjenje poštene vrednosti, morajo čim bolj spodbuditi uporabo ustreznih opazovanih vložkov in čim bolj omejiti uporabo neopazovanih vložkov.

68 Med trge, na katerih je morda mogoče opazovati vložke za nekatera sredstva in obveznosti (npr. finančni instrumenti), spadajo borzni trgi, trgi trgovcev, posredniški trgi in trgi brez posrednikov (glej B34. člen).

▼M33

69 Podjetje mora izbrati vložke, ki so skladni z značilnostmi sredstva ali obveznosti, ki bi jih upoštevali udeleženci na trgu pri transakciji za sredstvo ali obveznost (glej 11. in 12. člen). V nekaterih primerih te značilnosti povzročijo uporabo prilagoditve, kot je premija ali popust (npr. kontrolna premija ali popust neobvladujočega deleža). Vendar merjenje poštene vrednosti ne sme vključevati premije ali popusta, ki ni v skladu z obračunsko enoto v MSRP, v katerem je zahtevano ali dovoljeno merjenje poštene vrednosti (glej 13. in 14. člen). Premije ali popusti, ki velikost izražajo kot značilnost deleža podjetja (zlasti dejavnik blokiranja, s katerim se prilagodi kotirana cena sredstva ali obveznosti, ker obseg običajnega dnevnega trgovanja na trgu ne zadostuje za porabo količine, ki je v lasti podjetja, kot je opisano v 80. členu) in ne kot značilnost sredstva ali obveznosti (npr. kontrolna premija pri merjenju poštene vrednosti obvladujočega deleža), pri merjenju poštene vrednosti niso dovoljeni. V vsakem primeru mora podjetje, kadar na delujočem trgu (tj. *vložek Ravni 1*) obstaja kotirana cena, pri merjenju poštene vrednosti to ceno uporabiti brez prilagoditve, razen kot je določeno v 79. členu.

Vložki, ki temeljijo na ponudenih nakupnih in ponudbenih cenah

70 Če ima sredstvo ali obveznost, ki je izmerjena po pošteni vrednosti, ponudeno nakupno ceno in ponudbeno ceno (npr. vložek s trga trgovcev), se mora cena iz cenovnega razpona med najnižjo in najvišjo ponujeno ceno, ki najbolj ustreza pošteni vrednosti v zadevnih okoliščinah, uporabiti za merjenje poštene vrednosti, ne glede na to, na katero raven hierarhije poštene vrednosti se vložek razvrsti (tj. Raven 1, 2 ali 3; glej 72.–90. člen). Uporaba ponudenih nakupnih cen za pozicije sredstva in ponudbenih cen za pozicije obveznosti je dovoljena, vendar ni zahtevana.

71 V tem MSRP ni izključena uporaba določanja srednjih tržnih cen ali drugih dogovorov za določanje cen, ki jih uporabljajo udeleženci na trgu kot praktičen zgled za merjenja poštene vrednosti v okviru cenovnega razpona med najnižjo in najvišjo ponujeno ceno.

Hierarhija poštene vrednosti

72 V tem MSRP je za povečanje skladnosti in primerljivosti merjenj poštene vrednosti in povezanih razkritij opredeljena hierarhija poštene vrednosti, ki vložke v tehnike ocenjevanja vrednosti, ki se uporabljajo za merjenje poštene vrednosti, razvršča na tri ravni (glej 76.–90. člen). V hierarhiji poštene vrednosti imajo največjo prednost kotirane cene (neprilagojene) na delujočih trgih za enaka sredstva ali obveznosti (*vložki Ravni 1*), najmanjšo prednost pa neopazovani vložki (*vložki Ravni 3*).

73 V nekaterih primerih je mogoče vložke, ki se uporabljajo za merjenje poštene vrednosti sredstva ali obveznosti, razvrstiti na različne ravni hierarhije poštene vrednosti. V teh primerih se merjenje poštene vrednosti v celoti razvrsti na enako raven hierarhije poštene vrednosti kot vložek najnižje ravni, ki je pomemben za merjenje v celoti. Pri ocenjevanju pomembnosti posameznega vložka v primerjavi z merjenjem v celoti se zahteva presoja upoštevanja dejavnikov, značilnih za sredstvo ali obveznost. Prilagoditve za doseganje merjenj na podlagi poštene vrednosti, kot so stroški prodaje pri merjenju poštene vrednosti, zmanjšane za stroške prodaje, se ne upoštevajo pri določanju ravni hierarhije poštene vrednosti, na katero je razvrščeno merjenje poštene vrednosti.

▼M33

74 Dostopnost ustreznih vložkov in njihova relativna subjektivnost bi lahko vplivali na izbiro ustreznih tehnik ocenjevanja vrednosti (glej 61. člen). Vendar se pri hierarhiji poštene vrednosti daje prednost vložkom v tehnike ocenjevanja vrednosti in ne tehnikam ocenjevanja vrednosti, ki se uporabljajo za merjenje poštene vrednosti. Na primer, merjenje poštene vrednosti, ki se razvije z uporabo tehnike sedanje vrednosti, se lahko razvrsti na Raven 2 ali Raven 3, odvisno od vložkov, ki so pomembni za merjenje v celoti, in ravni hierarhije poštene vrednosti, na katero se vložki razvrščajo.

75 Če se za opazovani vložek zahteva prilagoditev z uporabo neopazovanega vložka, pri čemer bi bila zaradi te prilagoditve izmerjena znatno višja ali nižja poštena vrednost, bi se nastalo merjenje razvrstilo na Raven 3 hierarhije poštene vrednosti. Če bi na primer udeleženec na trgu pri oceni cene za sredstvo upošteval učinek omejitve prodaje sredstva, bi podjetje prilagodilo kotirano ceno, da bi izražala učinek te omejitve. Če je ta kotirana cena *vložek Ravni 2* in prilagoditev neopazovan vložek, ki je pomemben za merjenje v celoti, bi se merjenje razvrstilo na Raven 3 hierarhije poštene vrednosti.

Vložki Ravni 1

76 Vložki Ravni 1 so kotirane cene (neprilagojene) na delujočih trgih za enaka sredstva ali obveznosti, do katerih lahko podjetje dostopa na datum merjenja.

77 Kotirana cena na delujočem trgu zagotavlja najzanesljivejši dokaz poštene vrednosti, pri čemer se mora za merjenje poštene vrednosti uporabljati brez prilagoditve, kadar je na voljo, razen kakor je določeno v 79. členu.

78 Vložek Ravni 1 bo na voljo za veliko finančnih sredstev in finančnih obveznosti, pri čemer bo nekatere od njih morda mogoče izmenjati na več delujočih trgih (npr. za različne izmenjave). Zato je poudarek v okviru Ravni 1 na:

(a) določitvi glavnega trga za sredstvo ali obveznost oziroma, kadar ni glavnega trga, na določitvi najugodnejšega trga za sredstvo ali obveznost; in

(b) ugotavljanju, ali lahko podjetje sklene transakcijo za sredstvo ali obveznost po ceni na tem trgu na datum merjenja.

79 Podjetje sme opraviti prilagoditev vložka Ravni 1 le v naslednjih okoliščinah:

(a) kadar ima podjetje veliko število podobnih (vendar ne enakih) sredstev ali obveznosti (npr. dolžniških vrednostnih papirjev), ki so izmerjene po pošteni vrednosti, pri čemer je na delujočem trgu na voljo kotirana cena, ki pa ni zlahka dostopna za vsako sredstvo ali obveznost posebej (tj. ob upoštevanju velikega števila podobnih sredstev ali obveznosti, ki so v lasti podjetja, bi bilo

▼M33

težko pridobiti informacije o cenah za vsako posamezno sredstvo ali obveznost na datum merjenja). V tem primeru lahko podjetje kot praktičen zgled izmeri pošteno vrednost z uporabo drugačne metode določanja cen, ki se ne zanaša izključno na kotirane cene (npr. matrično določanje cen). Vendar uporaba drugačne metode določanja cen povzroči razvrstitev merjenja poštene vrednosti na nižjo raven hierarhije poštene vrednosti;

(b) kadar kotirana cena na delujočem trgu ne predstavlja poštene vrednosti na datum merjenja. To bi lahko veljalo na primer v primeru pomembnih dogodkov (kot so transakcije na trgu brez posrednikov, posel na posredniškem trgu ali objave) po zaprtju trga, vendar pred datumom merjenja. Podjetje mora oblikovati in redno uporabljati usmeritev za opredelitev dogodkov, ki bi lahko vplivali na merjenja poštene vrednosti. Če pa se kotirana cena prilagodi na podlagi novih podatkov, prilagoditev povzroči razvrstitev merjenja poštene vrednosti na nižjo raven hierarhije poštene vrednosti;

(c) pri merjenju poštene vrednosti obveznosti ali lastnega kapitalskega instrumenta podjetja z uporabo kotirane cene za enako postavko, s katero se trguje kot s sredstvom na delujočem trgu, pri čemer je treba to ceno prilagoditi zaradi dejavnikov, značilnih za postavko ali sredstvo (glej 39. člen). Če prilagoditev kotirane cene sredstva ni potrebna, se merjenje poštene vrednosti razvrsti na Raven 1 hierarhije poštene vrednosti. Vendar prilagoditev kotirane cene sredstva povzroči razvrstitev merjenja poštene vrednosti na nižjo raven hierarhije poštene vrednosti.

80 Če ima podjetje pozicijo v enem samem sredstvu ali obveznosti (vključno s pozicijo, ki jo sestavlja veliko število enakih sredstev ali obveznosti, kot je delež finančnih instrumentov), pri čemer se s sredstvom ali obveznostjo trguje na delujočem trgu, se mora poštena vrednost sredstva ali obveznosti izmeriti na Ravni 1 kot produkt kotirane cene za posamezno sredstvo ali obveznost in količine, ki je v lasti podjetja. To velja tudi, kadar obseg običajnega dnevnega trgovanja na trgu ne zadostuje za absorbiranje posedovane količine in bi lahko naročila za prodajo pozicije v enkratni transakciji vplivala na kotirano ceno.

Vložki Ravni 2

81 Vložki Ravni 2 so vložki, ki niso kotirane cene, vključene v Raven 1, in jih je mogoče neposredno ali posredno opazovati za sredstvo ali obveznost.

82 Če ima sredstvo ali obveznost določeno (pogodbeno) trajanje, mora biti vložek Ravni 2 mogoče opazovati v praktično celotnem trajanju sredstva ali obveznosti. Med vložke Ravni 2 spadajo:

(a) kotirane cene za podobna sredstva ali obveznosti na delujočih trgih;

▼**M33**

(b) kotirane cene za enaka ali podobna sredstva ali obveznosti na nedelujočih trgih;

(c) vložki, ki niso kotirane cene, ki jih je mogoče opazovati za sredstvo ali obveznost, na primer:

(i) obrestne mere in krivulje donosa, ki jih je mogoče opazovati v običajno navedenih intervalih;

(ii) implicitne nestanovitnosti in

(iii) kreditni razponi;

(d) *vložki, potrjeni na trgu.*

83 Prilagoditve vložkov Ravni 2 se bodo razlikovale glede na dejavnike, značilne za sredstvo ali obveznost. Med te dejavnike spadajo:

(a) stanje ali lokacija sredstva;

(b) obseg, v katerem se vložki nanašajo na postavke, ki so primerljive s sredstvom ali obveznostjo (vključno z dejavniki iz 39. člena); in

(c) obseg ali raven dejavnosti na trgih, znotraj katerih se vložki opazujejo.

84 Prilagoditev vložka Ravni 2, ki je pomemben za merjenje v celoti, lahko povzroči razvrstitev merjenja poštene vrednosti na Raven 3 hierarhije poštene vrednosti, če se pri prilagoditvi uporabijo pomembni neopazovani vložki.

85 V B35. členu je opisana uporaba vložkov Ravni 2 za posamezna sredstva in obveznosti.

Vložki Ravni 3

86 Vložki Ravni 3 so neopazovani vložki za sredstvo ali obveznost.

87 Neopazovani vložki se morajo uporabljati za merjenje poštene vrednosti, če ustrezni opazovani vložki niso na voljo, s čimer se omogočijo okoliščine, v katerih obstaja majhna tržna dejavnost, če sploh obstaja, za sredstvo ali obveznost na datum merjenja. Vendar cilj merjenja poštene vrednosti ostane enak, tj. izhodna cena na datum merjenja z vidika udeleženca na trgu, ki ima v lasti sredstvo ali dolguje obveznost. Zato morajo neopazovani vložki izražati predpostavke, ki bi jih udeleženci na trgu uporabili pri določanju cene sredstva ali obveznosti, vključno s predpostavkami o tveganjih.

▼**M33**

88 Predpostavke o tveganjih vključujejo tveganje, povezano s posamezno tehniko ocenjevanja vrednosti, ki se uporablja za merjenje poštene vrednosti (kot je model določanja cen), in tveganje, povezano z vložki v tehniko ocenjevanja vrednosti. Merjenje, ki ne vključuje prilagoditve zaradi tveganja, ne bi predstavljalo merjenja poštene vrednosti, če bi udeleženci na trgu to prilagoditev vključili v določanje cene za sredstvo ali obveznost. Na primer, morda bi bilo treba vključiti prilagoditev zaradi tveganja, kadar obstaja znatna negotovost pri merjenju (npr. v primeru znatnega zmanjšanja obsega ali ravni dejavnosti v primerjavi z običajno tržno dejavnostjo za sredstvo ali obveznost ali podobna sredstva ali obveznosti, pri čemer je podjetje ugotovilo, da transakcijska cena ali kotirana cena ne predstavlja poštene vrednosti iz B37.–B47. člena).

89 Podjetje mora razviti neopazovane vložke z uporabo najboljših razpoložljivih informacij v zadevnih okoliščinah, ki lahko vključujejo tudi lastne podatke podjetja. Pri razvoju neopazovanih vložkov lahko podjetje začne z lastnimi podatki, vendar mora te podatke prilagoditi, če razumno razpoložljive informacije kažejo, da bi drugi udeleženci na trgu uporabili drugačne podatke ali da neka posebna značilnost podjetja ni na voljo drugim udeležencem na trgu (npr. sinergija, značilna za podjetje). Podjetju ni treba vložiti obsežnega napora, da bi pridobilo informacije o predpostavkah udeleženca na trgu. Vendar mora podjetje upoštevati vse informacije o predpostavkah udeleženca na trgu, ki so razumno na voljo. Neopazovani vložki, ki so bili razviti na zgoraj opisan način, veljajo za predpostavke udeleženca na trgu ter izpolnjujejo cilj merjenja poštene vrednosti.

90 V B36. členu je opisana uporaba vložkov Ravni 3 za posamezna sredstva in obveznosti.

RAZKRITJE

91 Podjetje mora razkriti informacije, na podlagi katerih lahko uporabniki njegovih računovodskih izkazov ocenijo:

(a) **za sredstva in obveznosti, ki se večkrat ali enkrat merijo po pošteni vrednosti, v izkazu finančnega položaja po začetnem pripoznavanju: tehnike ocenjevanja vrednosti in vložke, uporabljene za razvoj teh merjenj;**

(b) **za večkratna merjenja poštene vrednosti na podlagi pomembnih neopazovanih vložkov (Raven 3): učinek merjenja na poslovni izid ali drugi vseobsegajoči donos za določeno obdobje.**

▼**M33**

92 Za izpolnjevanje ciljev iz 91. člena mora podjetje upoštevati:

(a) raven podrobnosti, ki je potrebna za izpolnjevanje zahtev po razkritju;

(b) kolikšen poudarek je treba nameniti posamezni od različnih zahtev;

(c) v kakšnem obsegu naj se izvede združevanje ali razdruževanje;

(d) ali uporabniki računovodskih izrazov potrebujejo dodatne informacije za oceno razkritih kvantitativnih informacij.

Če razkritja v skladu s tem MSRP in drugimi MSRP niso zadostna za izpolnjevanje ciljev iz 91. člena, mora podjetje razkriti dodatne informacije, potrebne za izpolnjevanje teh ciljev.

93 Za izpolnjevanje ciljev iz 91. člena mora podjetje za vsako vrsto sredstev in obveznosti (za informacije o določanju ustreznih vrst sredstev in obveznosti glej 94. člen), merjenih po pošteni vrednosti (vključno z merjenjem na podlagi poštene vrednosti znotraj področja uporabe tega MSRP), v izkazu finančnega položaja po začetnem pripoznavanju razkriti vsaj naslednje informacije:

(a) za večkratna in enkratna merjenja poštene vrednosti: merjenje poštene vrednosti ob koncu poročevalnega obdobja; za enkratna merjenja poštene vrednosti: razloge za merjenje. Večkratna merjenja poštene vrednosti sredstev ali obveznosti so merjenja, ki jih drugi MSRP zahtevajo ali dovoljujejo v izkazu finančnega položaja ob koncu vsakega poročevalnega obdobja. Enkratna merjenja poštene vrednosti sredstev ali obveznosti so merjenja, ki jih drugi MSRP zahtevajo ali dovoljujejo v izkazu finančnega položaja v določenih okoliščinah (npr. če podjetje meri sredstvo za prodajo po pošteni vrednosti, zmanjšani za stroške prodaje, v skladu z MSRP 5 *Nekratkoročna sredstva v posesti za prodajo in ustavljeno poslovanje*, ker je poštena vrednost sredstva, zmanjšana za stroške prodaje, nižja od njegove knjigovodske vrednosti);

(b) za večkratna in enkratna merjenja poštene vrednosti: raven hierarhije poštene vrednosti, na katero se merjenja poštene vrednosti v celoti razvrščajo (Raven 1, 2 ali 3);

(c) za sredstva in obveznosti v posesti ob koncu poročevalnega obdobja, ki se večkrat merijo po pošteni vrednosti: zneski katerih koli prenosov med Ravnjo 1 in Ravnjo 2 hierarhije poštene vrednosti, razloge za te prenose in politiko podjetja glede določanja, kdaj se šteje, da so se zgodili prenosi med ravnmi (glej 95. člen). Prenosi na posamezno raven morajo biti razkriti in obravnavani ločeno od prenosov s posamezne ravni;

▼M33

(d) za večkratna in enkratna merjenja poštene vrednosti, razvrščena na Raven 2 in Raven 3 hierarhije poštene vrednosti: opis tehnik(-e) ocenjevanja vrednosti in vložkov, uporabljenih pri merjenju poštene vrednosti. Če je bila tehnika ocenjevanja vrednosti spremenjena (npr. uporaba na donosu zasnovanega načina namesto tržnega načina ali uporaba dodatne tehnike ocenjevanja vrednosti), mora podjetje razkriti to spremembo in razlog(-e) zanjo. Za merjenja poštene vrednosti, razvrščena na Raven 3 hierarhije poštene vrednosti, mora podjetje predložiti kvantitativne informacije o pomembnih neopazovanih vložkih, uporabljenih pri merjenju poštene vrednosti. Podjetju za izpolnjevanje te zahteve po razkritju ni treba oblikovati kvantitativnih informacij, če pri merjenju poštene vrednosti ne razvije kvantitativnih neopazovanih vložkov (npr. če podjetje uporabi cene iz prejšnjih transakcij ali informacije o cenah tretje osebe brez prilagoditve). Vendar mora podjetje pri tem razkritju upoštevati kvantitativne neopazovane vložke, če so ti pomembni za merjenje poštene vrednosti in so razumno na voljo podjetju;

(e) za večkratna merjenja poštene vrednosti, razvrščena na Raven 3 hierarhije poštene vrednosti: uskladitev od začetnega salda do končnega salda, pri čemer se ločeno razkrijejo spremembe med obdobji, ki se nanašajo na:

(i) skupne dobičke ali izgube za obdobje, pripoznano v poslovnem izidu, in vrstično(-e) postavko(-e) v poslovnem izidu, v katerem so ti dobički ali izgube pripoznani;

(ii) skupne dobičke ali izgube za obdobje, pripoznano v drugem vseobsegajočem donosu, in vrstično(-e) postavko(-e) v drugem vseobsegajočem donosu, v katerem so ti dobički ali izgube pripoznani;

(iii) nakupe, prodaje, izdaje in poravnave (vsaka od teh vrst sprememb se razkrije ločeno);

(iv) zneski katerih koli prenosov na Raven 3 hierarhije poštene vrednosti ali z nje, razloge za te prenose in usmeritev podjetja glede določanja, kdaj se šteje, da so se zgodili prenosi med ravnmi (glej 95. člen). Prenosi na Raven 3 morajo biti razkriti in obravnavani ločeno od prenosov z Ravni 3;

(f) za večkratna merjenja poštene vrednosti, razvrščena na Raven 3 hierarhije poštene vrednosti: znesek skupnih dobičkov ali izgub za obdobje iz točke (e)(i), vključen v poslovni izid, ki se nanaša na spremembo pri nerealiziranih dobičkih ali izgubah, povezanih s sredstvi in obveznostmi v posesti ob koncu poročevalnega obdobja, ter vrstično(-e) postavko(-e) v poslovnem izidu, v katerem so ti nerealizirani dobički ali izgube pripoznani;

(g) za večkratna in enkratna merjenja poštene vrednosti, razvrščena na Raven 3 hierarhije poštene vrednosti: opis postopka ocenjevanja vrednosti, ki ga uporablja podjetje (kar na primer vključuje tudi način, kako podjetje določa svojo usmeritev in postopke ocenjevanja vrednosti ter analizira spremembe pri merjenjih poštene vrednosti v posameznih obdobjih);

▼M33

(h) za večkratna merjenja poštene vrednosti, razvrščena na Raven 3 hierarhije poštene vrednosti:

(i) za vsa takšna merjenja besedni opis občutljivosti merjenja poštene vrednosti na spremembe neopazovanih vložkov, če je lahko zaradi spremembe teh vložkov na drugo vrednost izmerjena bistveno višja ali nižja poštena vrednost. Če obstaja povezava med temi vložki in drugimi neopazovanimi vložki, uporabljenimi pri merjenju poštene vrednosti, mora podjetje predložiti tudi opis teh medsebojnih povezav in načina, kako bi se lahko z njimi povečal ali zmanjšal učinek sprememb neopazovanih vložkov na merjenje poštene vrednosti. Za izpolnjevanje te zahteve po razkritju mora besedni opis občutljivosti na spremembe neopazovanih vložkov vključevati vsaj neopazovane vložke, razkrite v primeru izpolnjevanja zahtev točke (d);

(ii) za finančna sredstva in finančne obveznosti, če bi sprememba enega ali več neopazovanih vložkov, s katero bi se izrazile razumno mogoče druge predpostavke, pomembno spremenila pošteno vrednost, mora podjetje navesti to dejstvo in razkriti učinek teh sprememb. Podjetje mora razkriti, kako je bil izračunan učinek spremembe, s katero se izraža razumno mogoča druga predpostavka. V ta namen je treba pomembnost ocenjevati glede na poslovni izid ter vsa sredstva ali vse obveznosti ali, če so spremembe poštene vrednosti pripoznane v drugem vseobsegajočem donosu, glede na ves lastniški kapital;

(i) za večkratna in enkratna merjenja poštene vrednosti: če se največja in najboljša uporaba nefinančnega sredstva razlikuje od njegove trenutne uporabe, mora podjetje razkriti to dejstvo in razkriti, zakaj se nefinančno sredstvo uporablja na način, ki se razlikuje od njegove največje in najboljše uporabe.

94 Podjetje mora ustrezne vrste sredstev in obveznosti določiti na podlagi:

(a) narave, značilnosti in tveganj sredstva ali obveznosti ter

(b) ravni hierarhije poštene vrednosti, na katero je razvrščeno merjenje poštene vrednosti.

Število vrst mora morda biti večje za merjenja poštene vrednosti, razvrščena na Raven 3 hierarhije poštene vrednosti, ker je stopnja negotovosti in subjektivnosti teh merjenj večja. Pri določanju ustreznih skupin sredstev in obveznosti, za katere je treba predložiti razkritja o merjenjih poštene vrednosti, je treba izvesti presojo. Pri posamezni vrsti sredstev in obveznosti je pogosto potrebno večje razdruževanje kot pri vrstičnih postavkah, prikazanih v izkazu finančnega položaja. Vendar mora podjetje predložiti zadostne informacije, ki omogočajo uskladitev z vrstičnimi postavkami, prikazanimi v izkazu finančnega položaja. Če drugi MSRP določa vrsto za sredstvo ali obveznost, lahko podjetje pri razkritjih, zahtevanih v tem MSRP, uporabi to vrsto, če zadevna vrsta izpolnjuje zahteve iz tega člena.

▼M33

95 Podjetje mora razkriti in dosledno upoštevati svojo politiko določanja, kdaj se šteje, da so bili prenosi med ravnmi hierarhije poštene vrednosti izvedeni v skladu s 93(c). in (e)(iv) členom. Usmeritev glede časovnega okvira prepoznavanja prenosov mora biti enaka pri prenosih na ravni in prenosih z ravni. Primeri usmeritev za določanje časovnega okvira prenosov vključujejo:

(a) datum dogodka ali spremembe okoliščin, ki je povzročila prenos;

(b) začetek poročevalnega obdobja;

(c) konec poročevalnega obdobja.

96 Če podjetje v zvezi z računovodsko usmeritvijo sprejme odločitev, da bo uporabilo izjemo iz 48. člena, mora to dejstvo razkriti.

97 Za vsako vrsto sredstev in obveznosti, ki niso izmerjeni po pošteni vrednosti v izkazu finančnega položaja, vendar je razkrita njihova poštena vrednost, mora podjetje razkriti informacije iz 93.(b), (d) in (i) člena. Vendar podjetju ni treba zagotoviti kvantitativnih razkritij o pomembnih neopazovanih vložkih, uporabljenih pri merjenjih poštene vrednosti, razvrščenih na Raven 3 hierarhije poštene vrednosti, zahtevanih v skladu s 93(d). členom. Za takšna sredstva in obveznosti podjetju ni treba zagotoviti drugih razkritij, ki se zahtevajo v tem MSRP.

98 Za obveznost, merjeno po pošteni vrednosti in izdano z neločljivim povečanjem kredita tretje osebe, mora izdajatelj razkriti obstoj tega povečanja kredita in ali je to izraženo v merjenju poštene vrednosti obveznosti.

99 Podjetje mora kvantitativna razkritja, ki se zahtevajo v tem MSRP, predstaviti v obliki tabele, razen če je druga oblika primernejša.

Priloga A

Opredeljeni izrazi

Ta priloga je sestavni del MSRP.

Delujoči trg	Trg, na katerem se transakcije za sredstvo ali obveznosti izvajajo dovolj pogosto in v zadostnem obsegu, da se redno zagotavljajo informacije o cenah.
Stroškovni način	Tehnika ocenjevanja vrednosti, ki izraža znesek, ki bi se trenutno zahteval za nadomestitev storitvene zmogljivosti sredstva (pogosto imenovana tudi dnevna nadomestitvena vrednost).
Vhodna cena	Cena, ki se plača za pridobitev sredstva ali prejme za prevzem obveznosti pri menjalnem poslu.
Izhodna cena	Cena, ki bi se prejela za prodajo sredstva ali plačala za prenos obveznosti.
Pričakovani denarni tok	Z verjetnostjo tehtano povprečje (tj. način razdelitve) morebitnih prihodnjih denarnih tokov.

▼M33

Poštena vrednost	Cena, ki bi se prejela za prodajo sredstva ali plačala za prenos obveznosti v redni transakciji med udeleženci na trgu na datum merjenja.
Največja in najboljša uporaba	Uporaba nefinančnega sredstva s strani udeležencev na trgu, s katero bi se najbolj povečala vrednost sredstva ali skupine sredstev in obveznosti (npr. poslovni subjekt), v okviru katerih bi se sredstvo uporabilo.
Na donosu zasnovan način	Tehnike ocenjevanja vrednosti, s katerimi se prihodnji zneski (npr. denarni tokovi ali prihodki in odhodki) pretvorijo v en trenutni (tj. diskontirani) znesek. Merjenje poštene vrednosti je določeno na podlagi vrednosti, ki jo določajo trenutna tržna pričakovanja glede teh prihodnjih zneskov.
Vložki	Predpostavke, ki bi jih uporabili udeleženci na trgu pri določanju cene sredstva ali obveznosti, vključno s predpostavkami o tveganjih, kot sta: (a) tveganje, povezano s posamezno tehniko ocenjevanja vrednosti, ki se uporablja za merjenje poštene vrednosti (kot je model določanja cen), in (b) tveganje, povezano z vložki v tehniko ocenjevanja vrednosti. Ločimo med opazovanimi in neopazovanimi vložki.
Vložki Ravni 1	Kotirane cene (neprilagojene) na delujočih trgih za enaka sredstva ali obveznosti, do katerih lahko podjetje dostopa na datum merjenja.
Vložki Ravni 2	Vložki, ki niso kotirane cene, vključene na Raven 1, in jih je mogoče neposredno ali posredno opazovati za sredstvo ali obveznost.
Vložki Ravni 3	Neopazovani vložki za sredstvo ali obveznost.
Tržni način	Tehnika ocenjevanja vrednosti, pri kateri se uporabljajo cene in druge ustrezne informacije, ki nastanejo na podlagi tržnih transakcij, ki vključujejo enaka ali primerljiva (tj. podobna) sredstva, obveznosti ali skupino sredstev in obveznosti, kot je poslovni subjekt.
Vložki, potrjeni na trgu	Vložki, ki s korelacijo ali na druge načine izhajajo predvsem iz pomembnih tržnih podatkov ali so potrjeni s temi podatki.

▼M33

Udeleženci na trgu	Kupci in prodajalci na glavnem (ali najugodnejšem) trgu za sredstvo ali obveznost, ki imajo vse naslednje značilnosti: (a) drug od drugega so neodvisni, tj. niso povezane stranke, kot so opredeljene v MRS 24, čeprav se lahko cena iz transakcije povezane stranke uporabi kot vložek pri merjenju poštene vrednosti, če ima podjetje dokazila, da je bila transakcija sklenjena pod tržnimi pogoji; (b) so dobro obveščeni in primerno poznajo sredstvo ali obveznost in transakcijo na podlagi vseh razpoložljivih informacij, vključno z informacijami, ki bi se lahko pridobile s primernim prizadevanjem, ki je običajno in se uporablja; (c) so sposobni skleniti transakcijo za sredstvo ali obveznost; (d) so pripravljeni skleniti transakcijo za sredstvo ali obveznost, tj. so motivirani, vendar niso prisiljeni v to ali drugače zavezani k temu.
Najugodnejši trg	Trg, na katerem se najbolj poveča znesek, ki bi se prejel za prodajo sredstva, ali najbolj zmanjša znesek, ki bi se plačal za prenos obveznosti, potem ko se upoštevajo transakcijski stroški in stroški prevoza.
Tveganje za neuspešnost	Tveganje, da podjetje ne bo izpolnilo obveze. Tveganje za neuspešnost med drugim vključuje lastno kreditno tveganje podjetja.
Opazovani vložki	Vložki, ki se razvijejo na podlagi tržnih podatkov, kot so javno dostopne informacije o dejanskih dogodkih ali transakcijah, in ki izražajo predpostavke, ki bi jih udeleženci na trgu uporabili pri določanju cene sredstva ali obveznosti.
Redna transakcija	Transakcija, pri kateri se predpostavlja izpostavljenost trgu za obdobje pred datumom merjenja, da se omogočijo dejavnosti trženja, ki so običajne in se uporabljajo za transakcije, ki vključujejo takšna sredstva ali obveznosti, pri čemer to ni prisilna transakcija (npr. prisilna likvidacija ali prisilna prodaja).

▼M33

Glavni trg	Trg z največjim obsegom in ravnjo dejavnosti za sredstvo ali obveznost.
Premija za tveganje	Nadomestilo, ki ga zahtevajo udeleženci na trgu, ki niso naklonjeni tveganju, za prevzem negotovosti, ki je del denarnih tokov sredstva ali obveznosti. Imenuje se tudi „prilagoditev zaradi tveganja“.
Transakcijski stroški	Stroški prodaje sredstva ali prenosa obveznosti na glavnem (ali najugodnejšem) trgu za sredstvo ali obveznost, ki izhajajo neposredno iz odtujitve sredstva ali prenosa obveznosti in izpolnjujejo obe naslednji merili: (a) izhajajo neposredno iz te transakcije in so bistveni zanjo; (b) podjetje jih ne bi imelo, če odločitev o prodaji sredstva ali prenosu obveznosti ne bi bila sprejeta (podobno stroškom prodaje, kot so opredeljeni v MSRP 5).
Stroški prevoza	Stroški, ki bi nastali zaradi prevoza sredstva z njegove trenutne lokacije na njegov glavni (ali najugodnejši) trg.
Obračunska enota	Raven, na kateri se sredstvo ali obveznost v MSRP združuje ali razdružuje za namene pripoznavanja.
Neopazovani vložki	Vložki, za katere tržni podatki niso na voljo in ki se razvijejo z uporabo najboljših razpoložljivih informacij o predpostavkah, ki bi jih udeleženci na trgu uporabili pri določanju cene sredstva ali obveznosti.

Priloga B

Napotki za uporabo

Ta priloga je sestavni del MSRP. Opisuje uporabo 1.–99. člena in ima enako veljavo kot drugi deli MSRP.

B1 Presoje, ki se uporabljajo v različnih okoliščinah ocenjevanja vrednosti, so lahko različne. V tej prilogi so opisane presoje, ki bi se lahko uporabljale, kadar podjetje meri pošteno vrednost v različnih okoliščinah ocenjevanja vrednosti.

▼M33

NAČIN MERJENJA POŠTENE VREDNOSTI

B2 Cilj merjenja poštene vrednosti je oceniti ceno, po kateri bi se izvedla redna transakcija za prodajo sredstva ali prenos obveznosti med udeleženci na trgu na datum merjenja pod trenutnimi tržnimi pogoji. Podjetje mora pri merjenju poštene vrednosti določiti vse naslednje elemente:

(a) posamezno sredstvo ali obveznost, ki je predmet merjenja (v skladu z obračunsko enoto sredstva ali obveznosti);

(b) za nefinančno sredstvo: predpostavko za ocenjevanje vrednosti, ki je primerna za merjenje (v skladu z njegovo največjo in najboljšo uporabo);

(c) glavni (ali najugodnejši) trg za sredstvo ali obveznost;

(d) tehniko(-e) ocenjevanja vrednosti, primerno(-e) za merjenje, ob upoštevanju razpoložljivosti podatkov, s katerimi se ustvarijo vložki, ki predstavljajo predpostavke, ki bi jih udeleženci na trgu uporabili pri določanju cene sredstva ali obveznosti in ravni hierarhije poštene vrednosti, na katero so razvrščeni vložki.

PREDPOSTAVKA ZA OCENJEVANJE VREDNOSTI NEFINANČNIH SREDSTEV (31.–33. ČLEN)

B3 Pri merjenju poštene vrednosti nefinančnega sredstva, ki se v kombinaciji z drugimi sredstvi uporabi kot skupina (kot je nameščen ali drugače pripravljen za uporabo) ali v kombinaciji z drugimi sredstvi in obveznostmi (npr. poslovnim subjektom), je učinek predpostavke za ocenjevanje vrednosti odvisen od okoliščin. Na primer:

(a) poštena vrednost sredstva je lahko enaka, če se sredstvo uporabi samostojno ali v kombinaciji z drugimi sredstvi ali drugimi sredstvi in obveznostmi. To se lahko zgodi, če je sredstvo poslovni subjekt, s katerim bi udeleženci na trgu še naprej poslovali. V tem primeru bi transakcija vključevala ocenjevanje vrednosti celotnega poslovnega subjekta. Z uporabo sredstev kot skupine v neprekinjenem poslu bi se ustvarile sinergije, ki bi bile na voljo udeležencem na trgu (tj. sinergije udeležencev na trgu, ki zato morajo vplivati na pošteno vrednost sredstva, uporabljenega samostojno ali v kombinaciji z drugimi sredstvi ali drugimi sredstvi in obveznostmi);

(b) uporaba sredstva v kombinaciji z drugimi sredstvi ali drugimi sredstvi in obveznostmi se lahko vključi v merjenje poštene vrednosti prek prilagoditev vrednosti sredstva, uporabljenega samostojno. To se lahko zgodi, če je sredstvo stroj, pri čemer je merjenje poštene vrednosti določeno z uporabo opazovane cene za podoben stroj (ki ni nameščen ali drugače pripravljen za uporabo), prilagojene za stroške prevoza in namestitve, tako da merjenje poštene vrednosti izraža trenutno stanje in lokacijo stroja (nameščenega in pripravljenega za uporabo);

(c) uporaba sredstva v kombinaciji z drugimi sredstvi ali drugimi sredstvi in obveznostmi se lahko vključi v merjenje poštene vrednosti prek predpostavk udeleženca na trgu, ki se uporabljajo za merjenje poštene vrednosti sredstva. Na primer, če je sredstvo zaloga nedokončane proizvodnje, ki je edinstvena in bi jo udeleženci na trgu pretvorili v dokončane proizvode, se v zvezi s pošteno vrednostjo zaloge predpostavlja, da so udeleženci na trgu pridobili ali bi pridobili vse posebne stroje, potrebne za pretvorbo zaloge v dokončane proizvode;

▼M33

(d) uporaba sredstva v kombinaciji z drugimi sredstvi ali drugimi sredstvi in obveznostmi se lahko vključi v tehniko ocenjevanja vrednosti, ki se uporablja za merjenje poštene vrednosti sredstva. To se lahko zgodi, če se za merjenje poštene vrednosti neopredmetenega sredstva uporabi metoda presežnih dobičkov, ker se pri tej tehniki ocenjevanja vrednosti posebej upošteva prispevek katerih koli dopolnilnih sredstev in z njimi povezanih obveznosti v skupini, v kateri bi se takšno neopredmeteno sredstvo uporabilo;

(e) v bolj omejenem številu primerov lahko podjetje, če uporabi sredstvo znotraj skupine sredstev, meri sredstvo po znesku, ki je približek njegove poštene vrednosti, pri dodeljevanju poštene vrednosti skupine sredstev posameznemu sredstvu iz skupine. To se lahko zgodi, če ocenjevanje vrednosti vključuje nepremičnino in se poštena vrednost izboljšane nepremičnine (tj. skupine sredstev) dodeli sredstvom njenih sestavin (kot so zemljišče in izboljšave).

POŠTENA VREDNOST PRI ZAČETNEM PRIPOZNANJU (57.–60. ČLEN)

B4 Podjetje mora pri določanju, ali je poštena vrednost pri začetnem pripoznanju enaka transakcijski ceni, upoštevati dejavnike, značilne za transakcijo in sredstvo ali obveznost. Transakcijska cena na primer morda ni poštena vrednost sredstva ali obveznosti pri začetnem pripoznanju, če je izpolnjen kateri koli od naslednjih pogojev:

(a) transakcija je izvedena med povezanima strankama, čeprav se lahko cena iz transakcije povezane stranke uporabi kot vložek pri merjenju poštene vrednosti, če ima podjetje dokazila, da je bila transakcija sklenjena pod tržnimi pogoji;

(b) transakcija je izvedena pod pritiskom ali pa je prodajalec prisiljen, da sprejme ceno pri transakciji. To se lahko na primer zgodi, če ima prodajalec finančne težave.

(c) obračunska enota, ki jo predstavlja transakcijska cena, je drugačna od obračunske enote za sredstvo ali obveznost, merjeno po pošteni vrednosti. To se lahko na primer zgodi, če je sredstvo ali obveznost, merjena po pošteni vrednosti, le eden od elementov v transakciji (npr. v poslovni združitvi), če transakcija vključuje neizkazane pravice in prednosti, ki se merijo ločeno v skladu z drugim MSRP, ali če transakcijska cena vključuje transakcijske stroške;

(d) trg, na katerem se izvede transakcija, ni glavni trg (ali najugodnejši trg). Na primer, ti trgi so lahko različni, če je podjetje trgovec, ki sklepa transakcije s kupci na maloprodajnem trgu, pri čemer je glavni (ali najugodnejši) trg za izhodno transakcijo z drugimi trgovci na trgu trgovcev.

▼M33

TEHNIKE OCENJEVANJA VREDNOSTI (61.–66. ČLEN)

Tržni način

B5 Pri tržnem načinu se uporabljajo cene in druge ustrezne informacije, ki izhajajo iz tržnih transakcij, ki vključujejo enaka ali primerljiva (tj. podobna) sredstva, obveznosti ali skupino sredstev in obveznosti, kot je poslovni subjekt.

B6 Pri tehnikah ocenjevanja vrednosti, skladnih s tržnim načinom, se na primer pogosto uporabljajo tržni večkratniki, dobljeni iz sklopa primerljivih podatkov. Večkratniki so lahko v razponih z različnim večkratnikom za vsak primerljiv podatek. Pri izbiri ustreznega večkratnika znotraj razpona je treba izvesti presojo, pri kateri se upoštevajo kakovostni in kvantitativni dejavniki, značilni za merjenje.

B7 Tehnike ocenjevanja vrednosti, skladne s tržnim načinom, vključujejo matrično določanje cen. Matrično določanje cen je matematična tehnika, ki se zlasti uporablja za ocenjevanje vrednosti nekaterih vrst finančnih instrumentov, kot so dolžniški vrednostni papirji, pri čemer se ne zanaša izključno na kotirane cene za posamezne vrednostne papirje, ampak prednostno na razmerje med vrednostnimi papirji in drugimi normno kotiranimi vrednostnimi papirji.

Stroškovni način

B8 Stroškovni način izraža znesek, ki bi se trenutno zahteval za nadomestitev storitvene zmogljivosti sredstva (pogosto imenovana tudi dnevna nadomestitvena vrednost).

B9 Z vidika prodajalca, ki je udeleženec na trgu, cena, ki bi se prejela za sredstvo, temelji na strošku udeleženca na trgu, ki je kupec, v zvezi s pridobitvijo ali izdelavo nadomestnega sredstva primerljive koristnosti, prilagojenega za zastarelost. Razlog za to je, da kupec, ki je udeleženec na trgu, za sredstvo ne bi plačal več kot znesek, za katerega bi lahko nadomestil storitveno zmogljivost tega sredstva. Zastarelost obsega fizično poslabšanje, funkcionalno (tehnološko) zastarelost in gospodarsko (zunanjo) zastarelost, pri čemer je širša od amortizacije za namene računovodskega poročanja (dodelitev izvirne vrednosti) ali davčne namene (uporaba določenih življenjskih dob). Metoda dnevne nadomestitvene vrednosti se v več primerih uporablja za merjenje poštene vrednosti opredmetenih sredstev, ki se uporabljajo v kombinaciji z drugimi sredstvi ali drugimi sredstvi in obveznostmi.

Na donosu zasnovan način

B10 Z na donosu zasnovanim načinom se prihodnji zneski (npr. denarni tokovi ali prihodki in odhodki) pretvorijo v en trenutni (tj. diskontirani) znesek. Pri uporabi na donosu zasnovanega načina merjenje poštene vrednosti izraža trenutna tržna pričakovanja glede teh prihodnjih zneskov.

B11 Te tehnike ocenjevanja vrednosti na primer vključujejo:

(a) tehnike sedanje vrednosti (glej B12.–B30. člen);

(b) modeli določanja cen opcij, kot je formula Black-Scholes-Merton ali binomski model (tj. mrežni model), ki vključujejo tehnike sedanje vrednosti ter izražajo časovno vrednost in notranjo vrednost opcije, ter

▼M33

(c) metoda presežnih dobičkov, ki se uporablja za merjenje poštene vrednosti nekaterih neopredmetenih sredstev.

Tehnike sedanje vrednosti

B12 V B13.–B30. členu je opisana uporaba tehnik sedanje vrednosti za merjenje poštene vrednosti. Ti členi se osredotočajo na tehniko prilagoditve diskontne mere in tehniko *pričakovanega denarnega toka* (pričakovane sedanje vrednosti). Ti členi ne določajo uporabe enotne posebne tehnike sedanje vrednosti in ne omejujejo uporabe tehnik sedanje vrednosti za merjenje poštene vrednosti na navedene tehnike. Tehnika sedanje vrednosti, ki se uporablja za merjenje poštene vrednosti, je odvisna od dejstev in okoliščin, značilnih za sredstvo ali obveznost, ki se meri (npr. ali je mogoče cene za primerljiva sredstva ali obveznosti opazovati na trgu), in razpoložljivosti zadostnih podatkov.

Sestavine merjenja sedanje vrednosti

B13 Sedanja vrednost (tj. uporaba na donosu zasnovanega načina) je orodje, ki se uporablja za povezovanje prihodnjih zneskov (npr. denarnih tokov ali vrednosti) s sedanjim zneskom z uporabo diskontne mere. Merjenje poštene vrednosti sredstva ali obveznosti s tehniko sedanje vrednosti zajema vse naslednje elemente z vidika udeležencev na trgu na datum merjenja:

(a) oceno prihodnjih denarnih tokov za sredstvo ali obveznost, ki se meri;

(b) pričakovanja glede možnih razlik vrednosti in časovnega okvira denarnih tokov, ki predstavljajo negotovost, ki je del denarnih tokov;

(c) časovno vrednost denarja, ki jo predstavlja mera za denarna sredstva brez tveganja z datumom zapadlosti ali trajanjem, ki se ujema z obdobjem, zajetim z denarnimi tokovi, ter ne predstavljajo negotovosti glede časovnega okvira in tveganja plačilne nesposobnosti imetnika (tj. obrestna mera brez tveganja);

(d) ceno za prevzem negotovosti, ki je del denarnih tokov (tj. premija za tveganje);

(e) druge dejavnike, ki bi jih upoštevali udeleženci na trgu v zadevnih okoliščinah;

(f) za obveznost: tveganje za neuspešnost, povezano s to obveznostjo, vključno z lastnim kreditnim tveganjem podjetja (tj. dolžnika).

Splošna načela

B14 Tehnike sedanje vrednosti se razlikujejo po tem, na kakšen način zajemajo elemente iz B13. člena. Vendar vsa naslednja splošna načela urejajo uporabo katerih koli tehnik sedanje vrednosti, ki se uporabljajo za merjenje poštene vrednosti:

(a) denarni tokovi in diskontne mere morajo izražati predpostavke, ki bi jih udeleženci na trgu uporabili pri določanju cene sredstva ali obveznosti;

(b) pri denarnih tokovih in diskontnih merah je treba upoštevati le dejavnike, ki jih je mogoče pripisati sredstvu ali obveznosti, ki se meri;

▼M33

(c) da se prepreči dvojno štetje ali izpuščanje vplivov dejavnikov tveganja, morajo diskontne mere izražati predpostavke, ki so skladne s predpostavkami, ki veljajo za denarne tokove. Na primer, diskontna mera, ki izraža negotovost pri pričakovanjih o prihodnjih neplačilih, je primerna ob uporabi pogodbenih denarnih tokov posojila (tj. tehnika prilagoditve diskontne mere). Ta mera se ne sme uporabljati ob uporabi pričakovanih (tj. z verjetnostjo tehtanih) denarnih tokov (tj. tehnika pričakovane sedanje vrednosti), ker pričakovani denarni tokovi že izražajo predpostavke o negotovosti prihodnjih neplačil; namesto tega je treba uporabiti diskontno mero, ki je sorazmerna s tveganjem, povezanim s pričakovanimi denarnimi tokovi.

(d) predpostavke o denarnih tokovih in diskontnih merah morajo biti skladne znotraj podjetja. Na primer, nominalni denarni tokovi, ki vključujejo vpliv inflacije, morajo biti diskontirani po meri, ki vključuje vpliv inflacije. Nominalna obrestna mera brez tveganja vključuje vpliv inflacije. Realni denarni tokovi, ki izključujejo vpliv inflacije, morajo biti diskontirani po meri, ki izključuje vpliv inflacije. Podobno morajo biti denarni tokovi po obdavčitvi diskontirani z diskontno mero po obdavčitvi. Denarni tokovi pred obdavčitvijo morajo biti diskontirani po meri, skladni s temi denarnimi tokovi.

(e) diskontne mere morajo biti skladne s temeljnimi gospodarskimi dejavniki valute, v kateri so denarni tokovi izraženi.

Tveganje in negotovost

B15 Merjenje poštene vrednosti z uporabo tehnik sedanje vrednosti se izvaja v negotovih razmerah, ker so uporabljeni denarni tokovi predvsem ocene in ne znani zneski. V več primerih sta negotova znesek in časovni okvir denarnih tokov. Tudi pogodbeno določeni zneski, kot so plačila za posojilo, so negotovi, če obstaja tveganje neplačila.

B16 Udeleženci na trgu na splošno uveljavljajo nadomestilo (tj. premijo za tveganje) za prevzem negotovosti, ki je del denarnih tokov sredstva ali obveznosti. Merjenje poštene vrednosti mora vključevati premijo za tveganje, ki izraža znesek, ki bi ga udeleženci na trgu zahtevali kot nadomestilo za negotovost, ki je del denarnih tokov. V nasprotnem primeru z merjenjem ne bi bila natančno prikazana poštena vrednost. V nekaterih primerih je lahko določanje primerne premije za tveganje težavno. Vendar stopnja težavnosti še ni zadosten razlog za izključitev premije za tveganje.

B17 Tehnike sedanje vrednosti se razlikujejo po tem, na kakšen način se prilagodijo tveganju, in po vrsti denarnih tokov, ki jih uporabljajo. Na primer:

(a) pri tehniki prilagoditve diskontne mere (glej B18.–B22. člen) se uporabljajo tveganju prilagojena diskontna mera in pogodbeni, obljubljeni ali najverjetnejši denarni tokovi;

(b) pri metodi 1 tehnike pričakovane sedanje vrednosti (glej B25. člen) se uporabljajo tveganju prilagojeni pričakovani denarni tokovi in mera brez tveganja;

(c) pri metodi 2 tehnike pričakovane sedanje vrednosti (glej B26. člen) se uporabljajo pričakovani denarni tokovi, ki niso prilagojeni tveganju, in diskontna mera, ki je prilagojena tako, da vključuje premijo za tveganje, ki jo zahtevajo udeleženci na trgu. Ta mera se razlikuje od mere, uporabljene pri tehniki prilagoditve diskontne mere.

▼M33

Tehnika prilagoditve diskontne mere

B18 Pri tehniki prilagoditve diskontne mere se uporablja enoten sklop denarnih tokov iz obsega pogodbenih ali obljubljenih (tako kot v primeru obveznice) možnih ocenjenih vrednosti ali najverjetnejših denarnih tokov. V vseh primerih so ti denarni tokovi odvisni od pojava določenih dogodkov (npr. pogodbeni ali obljubljeni denarni tokovi za obveznico so odvisni od tega, da ni neplačila s strani dolžnika). Diskontna mera, uporabljena pri tehniki prilagoditve diskontne mere, izhaja iz opazovanih mer donosa za primerljiva sredstva ali obveznosti, s katerimi se trguje na trgu. Skladno s tem so pogodbeni, obljubljeni ali najverjetnejši denarni tokovi diskontirani po opazovani ali ocenjeni tržni meri za takšne pogojne denarne tokove (tj. po tržni meri donosa).

B19 Pri tehniki prilagoditve diskontne mere je potrebna analiza tržnih podatkov za primerljiva sredstva ali obveznosti. Pri določanju primerljivosti se upoštevajo narava denarnih tokov (npr. ali so denarni tokovi pogodbeni ali nepogodbeni in ali se bodo verjetno podobno odzvali na spremembe gospodarskih okoliščin) ter drugi dejavniki (npr. boniteta, jamstvo, trajanje, omejitvene zaveze in likvidnost). Če pa enotno primerljivo sredstvo ali obveznost ne izraža dejanskega tveganja, povezanega z denarnimi tokovi sredstva ali obveznosti, ki se meri, se lahko diskontna mera izpelje z uporabo podatkov za več primerljivih sredstev ali obveznosti v povezavi s krivuljo donosa brez tveganja (tj. z uporabo metode „dograjevanja“ (build-up)).

B20 Za prikaz metode dograjevanja predpostavimo, da je sredstvo A pogodbena pravica za prejem 800 DE ([1]) v enem letu (tj. ni negotovosti glede časovnega okvira). Obstaja uveljavljen trg za primerljiva sredstva, pri čemer so na voljo informacije o teh sredstvih, vključno z informacijami o cenah. Od teh primerljivih sredstev:

(a) je sredstvo B pogodbena pravica za prejem 1 200 DE v enem letu, pri čemer je njegova tržna cena 1 083 DE. Zato je implicitna letna mera donosa (tj. enoletna tržna mera donosa) 10,8 odstotka [(1 200 DE/1 083 DE) – 1];

(b) sredstvo C je pogodbena pravica za prejem 700 DE v dveh letih, pri čemer je njegova tržna cena 566 DE. Zato je implicitna letna mera donosa (tj. dveletna tržna mera donosa) 11,2 odstotka [(700 DE/566 DE)^0,5 – 1];

(c) vsa tri sredstva so primerljiva glede tveganja (tj. razpršitev možnih odplačil in kredita).

B21 Na podlagi časovnega okvira pogodbenih plačil, ki naj bi se prejela za sredstvo A, v povezavi s časovnim okvirom za sredstvo B in sredstvo C (tj. eno leto za sredstvo B in dve leti za sredstvo C), se šteje, da je sredstvo B bolj primerljivo s sredstvom A. Na podlagi pogodbenega plačila, ki naj bi se prejelo za sredstvo A (800 DE), in enoletne tržne mere, ki izhaja iz sredstva B (10,8 odstotka), je poštena vrednost sredstva A 722 DE (800 DE/1,108). V primeru nerazpoložljivosti tržnih informacij za sredstvo B pa lahko enoletna tržna mera izhaja iz sredstva C z uporabo metode dograjevanja. V tem primeru bi se dveletna tržna mera, določena na podlagi sredstva C (11,2 odstotka), prilagodila enoletni tržni meri z uporabo časovne strukture krivulje donosa brez tveganja. Za ugotavljanje, ali so premije za tveganje za enoletna in dveletna sredstva enake, so lahko potrebne dodatne informacije in analiza. Če se ugotovi, da premije za tveganje za enoletna in dveletna sredstva niso enake, se dveletna tržna mera donosa še dodatno prilagodi.

([1]) V tem MSRP so denarni zneski izraženi v „denarnih enotah (DE“.

▼M33

B22 Če se tehnika prilagoditve diskontne mere uporablja za stalne prejemke ali plačila, je prilagoditev zaradi tveganja, povezanega z denarnimi tokovi sredstva ali obveznosti, ki se meri, vključena v diskontno mero. Pri nekaterih uporabah tehnike prilagoditve diskontne mere denarnim tokovom, ki niso stalni prejemki ali plačila, je lahko potrebna prilagoditev denarnim tokom, da se doseže primerljivost z opazovanim sredstvom ali obveznostjo, iz katerega izhaja diskontna mera.

Tehnika pričakovane sedanje vrednosti

B23 Pri tehniki pričakovane sedanje vrednosti se kot izhodišče uporabi sklop denarnih tokov, ki predstavlja z verjetnostjo tehtano povprečje vseh možnih prihodnjih denarnih tokov (tj pričakovanih denarnih tokov). Dobljena ocena je enaka pričakovani vrednosti, ki je v statističnem smislu tehtano povprečje možnih vrednosti ločene naključne spremenljivke, pri čemer se ustrezne verjetnosti uporabijo kot ponderji. Ker so vsi možni denarni tokovi tehtani z verjetnostjo, dobljeni pričakovani denarni tok ni odvisen od pojava katerega koli določenega dogodka (za razliko od denarnih tokov, uporabljenih pri tehniki prilagoditve diskontne mere).

B24 Pri odločanju o naložbi bi udeleženci na trgu, ki niso naklonjeni tveganju, upoštevali tveganje, da se lahko dejanski denarni tokovi razlikujejo od pričakovanih denarnih tokov. Teorija portfelja razlikuje med dvema vrstama tveganja:

(a) nesistematično (razpršljivo) tveganje, ki je tveganje, značilno za določeno sredstvo ali obveznost;

(b) sistematično (nerazpršljivo) tveganje, ki je tveganje, skupno sredstvu ali obveznosti in drugim elementom razpršenega portfelja.

V skladu s teorijo portfelja bodo na trgu, ki je v ravnovesju, udeleženci na trgu prejeli nadomestilo le za prevzem sistematičnega tveganja, povezanega z denarnimi tokovi. (Na trgih, ki so neučinkoviti ali niso v ravnovesju, so lahko na voljo druge oblike donosa ali nadomestila.)

B25 Z metodo 1 tehnike pričakovane sedanje vrednosti se pričakovani denarni tokovi sredstva prilagodijo sistematičnemu (tj. tržnemu) tveganju, in sicer z odštetjem denarne premije za tveganje (tj. pričakovani denarni tokovi, prilagojeni tveganju). Ti pričakovani denarni tokovi, prilagojeni tveganju, predstavljajo denarni tok, ki je prilagojen razmeram gotovosti, pri čemer se ta tok diskontira po obrestni meri brez tveganja. Razmeram gotovosti prilagojeni denarni tok se nanaša na pričakovani denarni tok (kot je določen), prilagojen tveganju, tako da udeleženca na trgu ne zanima menjava gotovega denarnega toka za pričakovani denarni tok. Če je bil na primer udeleženec na trgu pripravljen zamenjati pričakovani denarni tok 1 200 DE za gotovi denarni tok 1 000 DE, je 1 000 DE razmeram gotovosti prilagojen ustreznik 1 200 DE (tj. 200 DE bi predstavljalo denarno premijo za tveganje). V tem primeru bi bilo udeležencu na trgu vseeno, katero sredstvo ima v lasti.

▼**M33**

B26 V nasprotju s tem gre pri metodi 2 tehnike pričakovane sedanje vrednosti za prilagoditev sistematičnemu (tj. tržnemu) tveganju z uporabo premije za tveganje pri obrestni meri brez tveganja. Skladno s tem so pričakovani denarni tokovi diskontirani po meri, ki ustreza pričakovani meri, povezani z denarnimi tokovi, tehtanimi z verjetnostjo (tj. pričakovani meri donosa). Modeli, ki se uporabljajo za določanje cen tveganih sredstev, kot je model ocenjevanja dolgoročnih sredstev, se lahko uporabijo za oceno pričakovane mere donosa. Ker je diskontna mera, uporabljena pri tehniki prilagoditve diskontne mere, mera donosa v zvezi s pogojnimi denarnimi tokovi, je ta mera verjetno višja od diskontne mere, uporabljene pri metodi 2 tehnike pričakovane sedanje vrednosti, ki je pričakovana mera donosa v zvezi s pričakovanimi denarnimi tokovi ali denarnimi tokovi, tehtanimi z verjetnostjo.

B27 Za ponazoritev metod 1 in 2 predpostavimo, da ima sredstvo v enem letu 780 DE pričakovanih denarnih tokov, določenih na podlagi možnih denarnih tokov in verjetnosti, prikazanih spodaj. Veljavna obrestna mera brez tveganja za denarne tokove z enoletnim časovnim okvirom je 5 odstotkov, medtem ko je sistematična premija za tveganje za sredstvo z enakim profilom tveganja 3 odstotke.

Možni denarni tokovi	Verjetnost	Z verjetnostjo tehtani denarni tokovi
500 DE	15 %	75 DE
800 DE	60 %	480 DE
900 DE	25 %	225 DE
Pričakovani denarni tokovi		780 DE

B28 Pri tej preprosti ponazoritvi pričakovani denarni tokovi (780 DE) predstavljajo z verjetnostjo tehtano povprečje treh možnih rezultatov. V bolj realnih razmerah bi bilo lahko več možnih rezultatov. Vendar za uporabo tehnike pričakovane sedanje vrednosti ni treba vedno upoštevati razdelitev vseh možnih denarnih tokov z uporabo zapletenih modelov in tehnik. Verjetno je namesto tega mogoče razviti omejeno število ločenih scenarijev in verjetnosti, ki zajemajo celo vrsto možnih denarnih tokov. Na primer, podjetje lahko uporabi realizirane denarne tokove za neko določeno predhodno obdobje, prilagojene spremembam okoliščin, ki so nastale pozneje (npr. spremembam zunanjih dejavnikov, vključno z gospodarskimi ali tržnimi pogoji, trendom v industriji in konkurenci ter spremembam notranjih dejavnikov, ki bolj specifično vplivajo na podjetje), ob upoštevanju predpostavk udeležencev na trgu.

B29 Teoretično je sedanja vrednost (tj. poštena vrednost) denarnih tokov sredstva enaka, ne glede na to, ali je določena z metodo 1 ali metodo 2:

▼M33

(a) z uporabo metode 1 se pričakovani denarni tokovi prilagodijo sistematičnemu (tj. tržnemu) tveganju. Če ni na voljo tržnih podatkov, s katerimi bi se neposredno določil obseg prilagoditve tveganja, se lahko takšna prilagoditev opredeli z modelom ocenjevanja dolgoročnih sredstev z uporabo koncepta razmeram gotovosti prilagojenih ustreznikov. Na primer, prilagoditev zaradi tveganja (tj. denarna premija za tveganje v višini 22 DE) se lahko določi z uporabo sistematične premije za tveganje v višini 3 odstotkov (780 DE – [780 DE × (1,05/1,08)]), na podlagi česar nastanejo pričakovani denarni tokovi, prilagojeni tveganju, v višini 758 DE (780 DE – 22 DE). 758 DE je razmeram gotovosti prilagojen ustreznik 780 DE, pri čemer je diskontiran po obrestni meri brez tveganja (5 odstotkov). Sedanja vrednost (tj. poštena vrednost) sredstva je 722 DE (758 DE/1,05).

(b) z uporabo metode 2 se pričakovani denarni tokovi ne prilagodijo sistematičnemu (tj. tržnemu) tveganju. V tem primeru je prilagoditev zaradi tega tveganja vključena v diskontno mero. Zato so pričakovani denarni tokovi diskontirani po pričakovani 8-odstotni meri donosa (tj. 5-odstotna obrestna mera brez tveganja plus 3-odstotna sistematična premija za tveganje). Sedanja vrednost (tj. poštena vrednost) sredstva je 722 DE (780 DE/1,08).

B30 Če se za merjenje poštene vrednosti uporabi tehnika pričakovane sedanje vrednosti, se lahko uporabi metoda 1 ali metoda 2. Izbira metode 1 ali metode 2 je odvisna od dejstev in okoliščin, značilnih za sredstvo ali obveznost, ki se meri, obsega razpoložljivih zadostnih podatkov ter uporabljenih presoj.

UPORABA TEHNIK SEDANJE VREDNOSTI ZA OBVEZNOSTI IN LASTNE KAPITALSKE INSTRUMENTE PODJETJA, KI NISO V LASTI DRUGIH STRANK KOT SREDSTVA (40. IN 41. ČLEN)

B31 Pri uporabi tehnike sedanje vrednosti za merjenje poštene vrednosti obveznosti, ki ni v lasti druge stranke kot sredstvo (npr. obveznost razgradnje), mora podjetje med drugim oceniti prihodnje denarne odtoke, ki bi jih udeleženci na trgu pričakovali ob izpolnjevanju obveze. Ti prihodnji denarni odtoki morajo vključevati pričakovanja udeležencev na trgu v zvezi s stroški izpolnjevanja obveze in nadomestilom, ki bi ga udeleženec na trgu zahteval za prevzem obveze. Takšno nadomestilo vključuje donos, ki bi ga udeleženec na trgu zahteval za:

(a) prevzem dejavnosti (tj. vrednost izpolnjevanja obveze; npr. z uporabo virov, ki bi se lahko uporabili za druge dejavnosti) in

(b) prevzem tveganja, povezanega z obvezo (tj. *premija za tveganje*, ki izraža tveganje, da se lahko dejanski denarni tokovi razlikujejo od pričakovanih denarnih tokov; glej B33. člen).

B32 Nefinančna obveznost na primer ne vsebuje pogodbene mere donosa, pri čemer za to obveznost ni pomembnega tržnega donosa. V nekaterih primerih sestavin donosa, ki bi ga zahtevali udeleženci na trgu, med seboj ne bo mogoče ločiti (npr. pri uporabi cene, ki bi jo izvajalec, ki je tretja oseba, zaračunal na podlagi vnaprej določenega zneska). V drugih primerih mora podjetje navedene sestavine oceniti ločeno (npr. pri uporabi cene, ki bi jo izvajalec, ki je tretja oseba, zaračunal na podlagi stroškov in dodatkov, ker v tem primeru izvajalec ne bi nosil tveganja prihodnjih sprememb stroškov).

▼M33

B33 Podjetje lahko premijo za tveganje vključi v merjenje poštene vrednosti obveznosti ali lastnega kapitalskega instrumenta podjetja, ki ni v lasti druge stranke kot sredstvo, na enega od naslednjih načinov:

(a) s prilagoditvijo denarnih tokov (tj. kot povečanje zneska denarnih odtokov) ali

(b) s prilagoditvijo mere, uporabljene za diskontiranje prihodnjih denarnih tokov na njihove sedanje vrednosti (tj. kot znižanje diskontne mere).

Podjetje mora preprečiti dvojno štetje ali izpuščanje prilagoditev zaradi tveganja. Če so na primer ocenjeni denarni tokovi povečani, da se upošteva nadomestilo za prevzem tveganja, povezanega z obvezo, se diskontna mera ne sme prilagoditi, da bi se upoštevalo to tveganje.

VLOŽKI ZA TEHNIKE OCENJEVANJA VREDNOSTI (67.–71. ČLEN)

B34 Primeri trgov, na katerih je mogoče opazovati vložke za nekatera sredstva in obveznosti (npr. finančne instrumente), so:

(a) *borzni trgi*. Na borznem trgu so končne cene vedno na voljo in na splošno ustrezajo pošteni vrednosti. Primer takšnega trga je Londonska borza.

(b) *trgi trgovcev (dealerjev)*. Na trgu trgovcev so trgovci pripravljeni za trgovanje (kupovanje ali prodajo za svoj račun), s čimer zagotavljajo likvidnost z uporabo svojega kapitala za posedovanje zaloge postavk, za katere ustvarjajo trg. Običajno so ponudene nakupne cene in ponudbene cene (ki predstavljajo ceno, po kateri je trgovec pripravljen kupiti, in ceno, po kateri je trgovec pripravljen prodati) bolj dostopne kot končne cene. Zunajborzni trgi („over the counter“) (za katere so cene javno objavljene) so trgi trgovcev. Trgi trgovcev obstajajo tudi za nekatera druga sredstva in obveznosti, vključno z nekaterimi finančnimi instrumenti, blagom in fizičnimi sredstvi (npr. rabljeno opremo).

(c) *posredniški trgi*. Na posredniškem trgu borzni posredniki poskušajo sklepati posle med kupci in prodajalci, vendar niso pripravljeni trgovati za svoj račun. To pomeni, da borzni posredniki ne uporabljajo svojega lastnega kapitala za posedovanje zaloge postavk, za katere ustvarjajo trg. Borzni posrednik pozna cene, po katerih kupujejo in prodajajo zadevne stranke, vendar posamezne stranke običajno ne poznajo cenovnih zahtev druge stranke. Včasih so na voljo cene končanih transakcij. Posredniški trgi vključujejo elektronska komunikacijska omrežja, v katerih se usklajujejo naročila za nakup in prodajo, ter trge poslovnih in stanovanjskih nepremičnin.

(d) *trgi brez posrednikov (principal-to-principal)*. Na trgu brez posrednikov pogajanje o transakcijah, in sicer pri začetni in nadaljnji prodaji, poteka neodvisno brez posrednika. O teh transakcijah je javno dostopnih malo informacij.

HIERARHIJA POŠTENE VREDNOSTI (72.–90. ČLEN)

Vložki Ravni 2 (81.–85. člen)

B35 Primeri vložkov Ravni 2 za določena sredstva in obveznosti vključujejo naslednje:

(a) *zamenjavo obrestnih mer s fiksnim prejemom in spremenljivim plačilom na podlagi obrestne mere zamenjave LIBOR* (*London Interbank Offered Rate*). Vložek Ravni 2 je obrestna mera zamenjave LIBOR, če je to mero mogoče opazovati v običajno določenih intervalih v praktično celotnem trajanju zamenjave;

▼**M33**

(b) *zamenjavo obrestnih mer s fiksnim prejemom in spremenljivim plačilom na podlagi krivulje donosa, izražene v tuji valuti.* Vložek Ravni 2 je obrestna mera zamenjave na podlagi krivulje donosa, izražene v tuji valuti, ki jo je mogoče opazovati v običajno določenih intervalih v praktično celotnem trajanju zamenjave. To se lahko zgodi, če je čas trajanja zamenjave 10 let in je mero mogoče 9 let opazovati v običajno določenih intervalih, pri čemer nobena razumna ekstrapolacija krivulje donosa za 10. leto ne sme biti pomembna za celotno merjenje poštene vrednosti zamenjave;

(c) *zamenjavo obrestnih mer s fiksnim prejemom in spremenljivim plačilom na podlagi prednostne mere določene banke*. Vložek Ravni 2 je prednostna mera banke, dobljena z ekstrapolacijo, če so ekstrapolirane vrednosti potrjene s pomembnimi tržnimi podatki, na primer s korelacijo z obrestno mero, ki jo je mogoče opazovati v praktično celotnem času trajanja zamenjave;

(d) *triletno opcijo za delnice, s katerimi se trguje na borzi*. Vložek Ravni 2 je implicitna nestanovitnost za delnice, dobljena z ekstrapolacijo za 3. leto, če sta izpolnjena oba naslednja pogoja:

(i) cene za enoletne in dveletne opcije za delnice je mogoče opazovati;

(ii) ekstrapolirana implicitna nestanovitnost triletne opcije je potrjena s pomembnimi tržnimi podatki za praktično celoten čas trajanja opcije.

V tem primeru bi se lahko implicitna nestanovitnost dobila z ekstrapoliranjem iz implicitne nestanovitnosti enoletnih in dveletnih opcij za delnice ter potrdila z implicitno nestanovitnostjo za triletne opcije za primerljive delnice podjetja, če bi bila vzpostavljena korelacija z enoletno in dvoletno implicitno nestanovitnostjo;

(e) *licenčni dogovor*. Pri licenčnem dogovoru, ki je bil prevzet v poslovni združitvi in ga je prevzeto podjetje (stranka licenčnega dogovora) nedavno sklenilo z nepovezano stranko, bi bil vložek Ravni 2 mera licenčnine v pogodbi z nepovezano stranko na začetku dogovora;

(f) *zaloga dokončanih proizvodov na maloprodajnem mestu*. Pri zalogi dokončanih proizvodov, ki se prevzame v poslovni združitvi, bi bil vložek Ravni 2 cena za kupce na maloprodajnem trgu ali cena za prodajalce na trgu na debelo, prilagojena za razlike med stanjem in lokacijo postavke v zalogi ter primerljivih (tj. podobnih) postavk v zalogi, tako da merjenje poštene vrednosti izraža ceno, ki bi se prejela v transakciji za prodajo zaloge drugemu prodajalcu, ki bi zaključil potrebno prizadevanje za prodajo. Načeloma bo merjenje poštene vrednosti enako, ne glede na to, ali so prilagoditve izvedene pri maloprodajni ceni (navzdol) ali veleprodajni ceni (navzgor). Na splošno je treba za merjenje poštene vrednosti uporabiti ceno, pri kateri je potrebnih najmanj subjektivnih prilagoditev.

(g) *zgradba v lasti in uporabi*. Vložek Ravni 2 bi bila cena za kvadratni meter zgradbe (večkratnik ocenjevanja vrednosti), ki izhaja iz pomembnih tržnih podatkov, npr. večkratnikov, dobljenih iz cen v opazovanih transakcijah, ki vključujejo primerljive (tj. podobne) zgradbe na podobnih lokacijah;

▼M33

(h) *denar ustvarjajoča enota*. Vložek Ravni 2 bi bil večkratnik ocenjevanja vrednosti (npr. večkratnik čistih dobičkov ali prihodkov ali podobno merilo uspešnosti), dobljen na podlagi pomembnih tržnih podatkov, npr. večkratnikov, dobljenih iz cen v opazovanih transakcijah, ki vključujejo primerljive (tj. podobne) posle, ob upoštevanju operativnih, tržnih, finančnih in nefinančnih dejavnikov.

Vložki Ravni 3 (86.–90. člen)

B36 Primeri vložkov Ravni 3 za določena sredstva in obveznosti so:

(a) *dolgoročno datirane valutne zamenjave*. Vložek Ravni 3 bi bila obrestna mera v določeni valuti, ki je ni mogoče opazovati in tudi ne potrditi s pomembnimi tržnimi podatki v običajno določenih intervalih ali drugače v praktično celotnem trajanju valutne zamenjave. Obrestne mere v valutni zamenjavi so mere zamenjave, izračunane na podlagi krivulj donosa zadevnih držav;

(b) *triletna opcija za delnice, s katerimi se trguje na borzi*. Vložek Ravni 3 bi bila pretekla nestanovitnost, tj. nestanovitnost za delnice, dobljena na podlagi preteklih cen delnic. Pretekla nestanovitnost običajno ne predstavlja trenutnih pričakovanj udeležencev na trgu glede prihodnje nestanovitnosti, čeprav je to edina informacija, ki je na voljo glede določanja cene opcije;

(c) *zamenjava obrestnih mer*. Vložek Ravni 3 bi bila prilagoditev srednji splošni (nezavezujoči) tržni ceni za zamenjavo, določena na podlagi podatkov, ki jih ni mogoče neposredno opazovati in tudi ne drugače potrditi s pomembnimi tržnimi podatki;

(d) *obveznost razgradnje, prevzeta v poslovni združitvi*. Vložek Ravni 3 bi bila trenutna ocena na podlagi lastnih podatkov podjetja o prihodnjih denarnih odtokih, ki jih je treba plačati za izpolnitev obveze (vključno s pričakovanji udeležencev na trgu v zvezi s stroški izpolnjevanja obveze in nadomestilom, ki bi ga udeleženec na trgu zahteval za prevzem obveze za razgradnjo sredstva), če v razumni meri ni na voljo informacij, ki bi kazale, da bi udeleženci na trgu uporabili druge predpostavke. Ta vložek Ravni 3 bi se uporabil pri tehniki sedanje vrednosti skupaj z drugimi vložki, npr. trenutno obrestno mero brez tveganja ali kreditu prilagojeno mero brez tveganja, če je vpliv bonitete podjetja na pošteno vrednost obveznosti izražen v diskontni meri in ne v oceni prihodnjih denarnih odtokov;

(e) *denar ustvarjajoča enota*. Vložek Ravni 3 bi bila finančna napoved (npr. denarnih tokov ali poslovnega izida), oblikovana na podlagi lastnih podatkov podjetja, če v razumni meri ni na voljo informacij, ki bi kazale, da bi udeleženci na trgu uporabili druge predpostavke.

▼**M33**

MERJENJE POŠTENE VREDNOSTI V PRIMERU ZNATNEGA ZMANJŠANJA OBSEGA ALI RAVNI DEJAVNOSTI ZA SREDSTVO ALI OBVEZNOST

B37 Na pošteno vrednost sredstva ali obveznosti lahko vpliva znatno zmanjšanje obsega ali ravni dejavnosti za to sredstvo ali obveznost glede na običajno tržno dejavnost za sredstvo ali obveznost (ali podobna sredstva ali obveznosti). Da se na podlagi razpoložljivih dokazil določi, ali se je znatno zmanjšal obseg ali raven dejavnosti za sredstvo ali obveznost, mora podjetje oceniti pomembnost in ustreznost dejavnikov, kot so:

(a) majhno število nedavnih transakcij;

(b) neupoštevanje trenutnih informacij pri navedbah cen;

(c) bistvene razlike med navedbami cen v posameznih obdobjih ali med ustvarjalci trgov (npr. nekaterimi posredniškimi trgi);

(d) očitna nepovezanost kazalnikov, ki so bili prej zelo povezani s poštenimi vrednostmi sredstva ali obveznosti, z nedavnimi pokazatelji poštene vrednosti za to sredstvo ali obveznost;

(e) znatno povečanje premij za tveganje zaradi implicitne likvidnosti, donosov ali kazalnikov uspešnosti (kot so stopnje kršitev ali resnost izgub) za opazovane transakcije ali kotirane cene, če se primerjajo z oceno podjetja glede pričakovanih denarnih tokov, ob upoštevanju vseh razpoložljivih tržnih podatkov o kreditnem tveganju in drugem tveganju za neuspešnost za sredstvo ali obveznost;

(f) velik cenovni razpon med najnižjo in najvišjo ponujeno ceno oziroma znatno povečanje tega razpona;

(g) veliko zmanjšanje dejavnosti trga za nove izdaje (tj. primarnega trga) za sredstvo ali obveznost ali podobna sredstva ali obveznosti ali odsotnost tega trga;

(h) malo javno dostopnih informacij (npr. za transakcije, ki se izvajajo na trgu brez posrednikov).

B38 Če podjetje ugotovi, da se je znatno zmanjšal obseg ali raven dejavnosti za sredstvo ali obveznost glede na običajno tržno dejavnost za sredstvo ali obveznost (ali podobna sredstva ali obveznosti), je potrebna dodatna analiza transakcij ali kotiranih cen. Samo zmanjšanje obsega ali ravni dejavnosti ne pomeni nujno, da transakcijska cena ali kotirana cena ne predstavlja poštene vrednosti ali da transakcija na tem trgu ni redna. Če pa podjetje ugotovi, da transakcijska ali kotirana cena ne predstavlja poštene vrednosti (npr. morda obstajajo transakcije, ki niso redne), je potrebna prilagoditev transakcijam ali kotiranim cenam, če podjetje te cene uporablja kot podlago za merjenje poštene vrednosti, pri čemer je lahko ta prilagoditev pomembna za celotno merjenje poštene vrednosti. Prilagoditve so lahko potrebne tudi v drugih okoliščinah (npr. če je treba ceno za podobno sredstvo znatno prilagoditi, da je primerljiva s sredstvom, ki se meri, ali kadar je cena zastarela).

▼M33

B39 V tem MSRP metodologija za izvedbo znatnih prilagoditev transakcij ali kotiranih cen ni določena. V zvezi z uporabo tehnik ocenjevanja vrednosti pri merjenju poštene vrednosti glej 61.–66. in B5.–B11. člen. Podjetje mora ne glede na uporabljeno tehniko ocenjevanja vrednosti vključiti ustrezne prilagoditve zaradi tveganja, vključno s premijo za tveganje, ki izraža znesek, ki bi ga udeleženci na trgu zahtevali kot nadomestilo za negotovost, ki je del denarnih tokov sredstva ali obveznosti (glej B17. člen). V nasprotnem primeru z merjenjem ni natančno prikazana poštena vrednost. V nekaterih primerih je lahko določanje primerne prilagoditve zaradi tveganja težavno. Vendar stopnja težavnosti še ni zadostna podlaga za izključitev prilagoditve zaradi tveganja. Prilagoditev zaradi tveganja mora izražati redno transakcijo med udeleženci na trgu na datum merjenja pod trenutnimi tržnimi pogoji.

B40 V primeru znatnega zmanjšanja obsega ali ravni dejavnosti za sredstvo ali obveznost, je morda primerno spremeniti tehniko ocenjevanja vrednosti ali uporabiti več tehnik ocenjevanja vrednosti (npr. uporaba tržnega načina in tehnike sedanje vrednosti). Pri tehtanju pokazateljev poštene vrednosti, dobljene z uporabo več tehnik ocenjevanja vrednosti, mora podjetje preučiti razumnost razpona merjenj poštene vrednosti. Cilj je določiti točko znotraj razpona, ki najbolj ustreza pošteni vrednosti pod trenutnimi tržnimi pogoji. Širok razpon merjenj poštene vrednosti lahko pomeni, da je potrebna dodatna analiza.

B41 V primeru znatnega zmanjšanja obsega ali ravni dejavnosti za sredstvo ali obveznost, je cilj merjenja poštene vrednosti še vedno isti. Poštena vrednost je cena, ki bi se prejela za prodajo sredstva ali plačala za prenos obveznosti v redni transakciji (torej ne prisilni likvidaciji ali prisilni prodaji) med udeleženci na trgu na datum merjenja pod trenutnimi tržnimi pogoji.

B42 Ocena cene, po kateri bi bili udeleženci na trgu pripravljeni skleniti transakcijo na datum merjenja pod trenutnimi tržnimi pogoji, v primeru znatnega zmanjšanja obsega ali ravni dejavnosti za sredstvo ali obveznost, je odvisna od dejstev in okoliščin na datum merjenja, pri čemer je treba izvesti presojo. Namen podjetja, da ima v lasti sredstvo ali da poravna ali drugače izpolni obveznost, ni pomemben pri merjenju poštene vrednosti, ker gre pri pošteni vrednosti za merjenje glede na trg in ne za merjenje, značilno za podjetje.

Prepoznavanje transakcij, ki niso redne

B43 Ugotavljanje, ali je transakcija redna (ali ne), je težje v primeru znatnega zmanjšanja obsega ali ravni dejavnosti za sredstvo ali obveznost glede na običajno tržno dejavnost za sredstvo ali obveznost (ali podobna sredstva ali obveznosti). V takšnih okoliščinah se ne sme sklepati, da nobena od transakcij na tem trgu ni redna (tj. prisilna likvidacija ali prisilna prodaja). Okoliščine, ki lahko pomenijo, da transakcija ni redna, vključujejo naslednje:

(a) nezadostno izpostavljenost trgu v obdobju pred datumom merjenja, da bi se omogočile dejavnosti trženja, ki so običajne in se uporabljajo za transakcije, ki vključujejo takšna sredstva ali obveznosti pod trenutnimi tržnimi pogoji;

(b) obstoj obdobja trženja, ki je običajno in se uporablja, vendar je prodajalec sredstvo ali obveznost prodal le enemu udeležencu na trgu;

▼M33

(c) stečaj ali skorajšnji stečaj prodajalca (tj. prisilna prodaja prodajalca);

(d) nujno prodajo s strani prodajalca, da se izpolnijo regulativne ali pravne zahteve (tj. prodajalec je bil prisiljen);

(e) odstopanje transakcijske cene od cen pri drugih nedavnih transakcijah za enako ali podobno sredstvo ali obveznost.

Podjetje mora oceniti okoliščine, da ugotovi, ali je glede na razpoložljiva dokazila transakcija redna.

B44 Podjetje mora pri merjenju poštene vrednosti ali ocenjevanju tržnih premij za tveganje upoštevati vse naslednje dejavnike:

(a) če iz dokazil izhaja, da transakcija ni redna, mora podjetje to transakcijsko ceno obravnavati kot manj pomembno ali nepomembno (v primerjavi z drugimi pokazatelji poštene vrednosti);

(b) če iz dokazil izhaja, da je transakcija redna, mora podjetje to transakcijsko ceno upoštevati; kako pomembna je transakcijska cena v primerjavi z drugimi pokazatelji poštene vrednosti, je odvisno od dejstev in okoliščin, kot so:

(i) obseg transakcije;

(ii) primerljivost transakcije s sredstvom ali obveznostjo, ki se meri;

(iii) bližina transakcije datumu merjenja;

(c) če podjetje nima dovolj informacij za ugotavljanje, ali je transakcija redna, mora upoštevati transakcijsko ceno. Vendar ta transakcijska cena ne sme predstavljati poštene vrednosti (tj. transakcijska cena ni nujno edina ali glavna podlaga za merjenje poštene vrednosti ali ocenjevanje tržnih premij za tveganje). Kadar podjetje nima dovolj informacij za ugotavljanje, ali so posamezne transakcije redne, mora te transakcije obravnavati kot manj pomembne v primerjavi z drugimi transakcijami, za katere je znano, da so redne.

Čeprav podjetju ni treba vložiti obsežnega napora, da bi ugotovilo, ali je transakcija redna, mora upoštevati informacije, ki so razumno na voljo. Če je podjetje stranka pri transakciji, se predpostavlja, da ima dovolj informacij za ugotavljanje, ali je transakcija redna.

Uporaba kotiranih cen, ki jih zagotovijo tretje osebe

B45 Ta MSRP ne izključuje uporabe kotiranih cen, ki jih zagotovijo tretje osebe, kot so službe za cene ali borzni posredniki, če je podjetje ugotovilo, da so kotirane cene, ki so jih zagotovile te osebe, oblikovane v skladu s tem MSRP.

B46 V primeru znatnega zmanjšanja obsega ali ravni dejavnosti za sredstvo ali obveznost mora podjetje oceniti, ali so kotirane cene, ki so jih zagotovile tretje osebe, oblikovane na podlagi trenutnih informacij, ki izražajo redne transakcije, ali tehnike vrednotenja, ki izraža predpostavke udeležencev na trgu (vključno s predpostavkami o tveganju). Pri tehtanju kotirane cene kot vložka pri merjenju poštene vrednosti, mora podjetje kot manj pomembne (v primerjavi z drugimi pokazatelji poštene vrednosti, ki izražajo rezultate transakcij) obravnavati kotirane cene, ki ne izražajo rezultata transakcij.

B47 Poleg tega je treba pri tehtanju razpoložljivih dokazil upoštevati naravo kotirane cene (npr. ali je kotirana cena okvirna cena ali zavezujoča ponudba), pri čemer je treba kot pomembnejše obravnavati kotirane cene, ki jih zagotovijo tretje osebe in predstavljajo zavezujoče ponudbe.

▼M33

Priloga C

Datum uveljavitve in prehod

Ta priloga je sestavni del MSRP in ima enako veljavo kot drugi deli MSRP.

C1 Podjetje mora uporabiti ta MSRP za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2013 ali pozneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporablja ta MSRP pred tem datumom, mora to razkriti.

C2 Ta MSRP je treba uporabljati za naprej od začetka letnega obračunskega obdobja, v katerem se prvič začne uporabljati.

C3 Zahtev po razkritju iz tega MSRP ni treba uporabiti pri primerjalnih informacijah, zagotovljenih za obdobja pred prvo uporabo tega MSRP.

▼M42

C4 *Cikel letnih izboljšav 2011–2013*, ki je bil izdan decembra 2013, je spremenil 52. člen. Podjetje mora uporabljati navedeno spremembo za letna obdobja, ki se začnejo 1. julija 2014 ali pozneje. Podjetje mora uporabljati navedeno spremembo za naprej od začetka letnega obdobja, v katerem je bil prvič uporabljen MSRP 13. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje to spremembo uporabi za zgodnejše obdobje, mora to razkriti.

▼M53

C5 Z MSRP 9, kot je bil izdan julija 2014, je bil spremenjen 52. člen. Podjetje mora uporabljati navedeno spremembo, kadar uporablja MSRP 9.

▼M52

MEDNARODNI STANDARD RAČUNOVODSKEGA POROČANJA 15

Prihodki iz pogodb s kupci

CILJ

1. Cilj tega standarda je določiti načela, ki jih mora podjetje uporabljati za poročanje koristnih informacij uporabnikom računovodskih izkazov o naravi, znesku, časovnem okviru in negotovosti *prihodkov* in denarnih tokov, ki izhajajo iz *pogodbe* s *kupcem*.

Doseganje cilja

2. Za doseganje cilja iz 1. člena je osnovno načelo v tem standardu, da podjetje pripoznava prihodke, da bi prikazalo prenos obljubljenega blaga ali storitev kupcu, in sicer v znesku, ki odraža pričakovano nadomestilo, do katerega bo podjetje upravičeno v zameno za to blago ali storitve.

3. Pri uporabi tega standarda podjetje upošteva pogoje iz pogodbe ter vsa ustrezna dejstva in okoliščine. Podjetje ta standard, vključno z uporabo kakršnih koli praktičnih rešitev, dosledno uporablja za pogodbe s podobnimi značilnostmi in v podobnih okoliščinah.

4. Ta standard določa obračunavanje posamezne pogodbe s kupcem. Vendar se lahko podjetje odloči za praktično rešitev, v skladu s katero ta standard uporabi za portfelj pogodb (ali *izvršitvene obveze*) s podobnimi značilnostmi, če razumno pričakuje, da se učinki na računovodske izkaze zaradi uporabe tega standarda za portfelj ne bi pomembno razlikovali od uporabe tega standarda za posamezne pogodbe (ali izvršitvene obveze) v tem portfelju. Pri obračunavanju portfelja podjetje uporabi ocene in predpostavke, ki odražajo velikost in sestavo portfelja.

PODROČJE UPORABE

5. Podjetje ta standard uporablja za vse pogodbe s kupci, razen za naslednje:

(a) najemne pogodbe, ki spadajo na področje uporabe MRS 17 – *Najemi*,

(b) zavarovalne pogodbe, ki spadajo na področje uporabe MSRP 4 – *Zavarovalne pogodbe*,

(c) finančne instrumente in druge pogodbene pravice ali obveze, ki spadajo na področje uporabe MSRP 9 – *Finančni instrumenti*, MSRP 10 – *Konsolidirani računovodski izkazi*, MSRP 11 – *Skupni aranžmaji*, MRS 27 – *Ločeni računovodski izkazi* in MRS 28 – *Finančne naložbe v pridružena podjetja in skupne podvige*, ter

(d) nedenarne menjalne posle med podjetji, ki izvajajo enako dejavnost, za olajšanje prodaje kupcem ali potencialnim kupcem. Ta standard se na primer ne bi uporabljal za pogodbo med dvema naftnima družbama, ki se dogovorita za izmenjavo nafte, da bi pravočasno zadostili povpraševanju njunih kupcev na različnih določenih lokacijah.

▼**M52**

6. Podjetje uporablja ta standard za pogodbo (razen za pogodbo, navedeno v 5. členu) samo, če je nasprotna stranka v pogodbi kupec. Kupec je stranka, ki je s podjetjem sklenila pogodbo za pridobitev blaga ali storitev, ki so rezultat rednega poslovanja podjetja, v zameno za nadomestilo. Nasprotna stranka v pogodbi ne bi bila kupec, če je na primer nasprotna stranka s podjetjem sklenila pogodbo za sodelovanje pri dejavnosti ali postopku, v katerem pogodbene stranke delijo tveganja in koristi, ki izhajajo iz te dejavnosti ali postopka (kot je razvoj sredstva na podlagi dogovora o sodelovanju), in ne za pridobitev rezultata rednega poslovanja podjetja.

7. Pogodba s kupcem lahko delno spada na področje uporabe tega standarda in delno na področje uporabe drugih standardov, navedenih v 5. členu.

(a) Če drugi standardi določajo, kako ločiti in/ali na začetku meriti enega ali več delov pogodbe, podjetje najprej uporabi zahteve glede ločevanja in/ali merjenja v teh standardih. Podjetje iz *transakcijske cene* izključi znesek dela (ali delov) pogodbe, ki se na začetku meri v skladu z drugimi standardi, ter uporabi 73.–86. člen za razporeditev (morebitnega) preostalega zneska transakcijske cene na vsako izvršitveno obvezo, ki spada na področje uporabe tega standarda, in na vse druge dele pogodbe, opredeljene v 7.(b) členu.

(b) Če drugi standardi ne določajo, kako ločiti in/ali na začetku meriti enega ali več delov pogodbe, potem podjetje za ločevanje in/ali začetno merjenje dela (ali delov) pogodbe uporabi ta standard.

8. Ta standard določa obračunavanje dodatnih stroškov za pridobitev pogodbe s kupcem in stroškov, ki so nastali v zvezi z izpolnitvijo pogodbe s kupcem, če ti stroški ne spadajo na področje uporabe drugega standarda (glej 91.–104. člen). Podjetje uporablja te člene samo za stroške, ki so nastali v zvezi s pogodbo s kupcem (ali delom te pogodbe), ki spada na področje uporabe tega standarda.

PRIPOZNAVANJE

Opredelitev pogodbe

9. Podjetje obračuna pogodbo s kupcem, ki spada na področje uporabe tega standarda, samo če so izpolnjena vsa naslednja merila:

(a) pogodbene stranke so odobrile pogodbo (pisno, ustno ali v skladu z drugimi običajnimi poslovnimi praksami) in so zavezane k izpolnitvi svojih obvez,

(b) podjetje lahko opredeli pravice vsake stranke v zvezi z blagom ali storitvami, ki bodo prenesene,

(c) podjetje lahko opredeli plačilne pogoje za blago ali storitve, ki bodo prenesene,

▼**M52**

(d) pogodba ima komercialno vsebino (tj. pričakuje se, da bo zaradi pogodbe prišlo do spremembe tveganja, časovnega okvira ali zneska denarnih tokov podjetja v prihodnosti) in

(e) verjetno je, da bo podjetje prejelo nadomestilo, do katerega bo imelo pravico v zameno za blago ali storitve, ki bodo prenesene kupcu. Pri ocenjevanju, ali je unovčljivost zneska nadomestila verjetna, podjetje upošteva samo kupčevo sposobnost in namen, da plača ta znesek nadomestila do roka. Znesek nadomestila, do katerega bo podjetje upravičeno, je lahko nižji od cene, navedene v pogodbi, če je nadomestilo variabilno, ker lahko podjetje kupcu ponudi znižano ceno (glej 52. člen).

10. Pogodba je dogovor med dvema ali več strankami, ki ustvarja izvršljive pravice in obveze. Izvršljivost pravic in obvez iz pogodbe je pravno vprašanje. Pogodbe so lahko pisne, ustne ali implicitne v skladu z običajnimi poslovnimi praksami podjetja. Prakse in postopki za sklepanje pogodb s kupci se med jurisdikcijami, panogami in podjetji razlikujejo. Poleg tega se lahko razlikujejo znotraj podjetja (lahko so na primer odvisne od razreda kupca ali narave obljubljenega blaga ali storitev). Podjetje upošteva te prakse in postopke pri ugotavljanju, ali ter kdaj dogovor s kupcem ustvarja izvršljive pravice in obveze.

11. Nekatere pogodbe s kupci niso sklenjene za točno določeno obdobje in katera koli stranka jih lahko kadar koli odpove ali spremeni. Druge pogodbe se redno avtomatsko podaljšujejo v skladu s pogodbenimi določbami. Podjetje ta standard uporablja za obdobje trajanja pogodbe (tj. pogodbeno obdobje), v katerem za pogodbene stranke veljajo izvršljive pravice in obveze.

12. Za namen uporabe tega standarda pogodba ne obstaja, če ima vsaka pogodbena stranka enostransko izvršljivo pravico do odpovedi v celoti neizpolnjene pogodbe brez nadomestila drugi stranki (ali strankam). Pogodba je v celoti neizpolnjena, če sta izpolnjeni naslednji dve merili:

(a) podjetje kupcu še ni preneslo nobenega obljubljenega blaga ali storitev ter

(b) podjetje še ni prejelo in še ni upravičeno do prejema kakršnega koli nadomestila v zameno za obljubljeno blago ali storitve.

13. Če pogodba s kupcem izpolnjuje merila iz 9. člena od začetka pogodbe, podjetje ne oceni ponovno teh meril, razen če obstajajo znaki, da je prišlo do bistvene spremembe dejstev in okoliščin. Na primer, če se nadomestilna sposobnost kupca pomembno poslabša, bi podjetje ponovno ocenilo, ali je verjetno, da bo podjetje prejelo nadomestilo, do katerega bo imelo pravico v zameno za preostalo blago ali storitve, ki bodo preneseni kupcu.

▼**M52**

14. Če pogodba s kupcem ne izpolnjuje meril iz 9. člena, podjetje nadaljuje z ocenjevanjem pogodbe, da bi ugotovilo, ali so bila merila iz 9. člena izpolnjena naknadno.

15. Če pogodba s kupcem ne izpolnjuje meril iz 9. člena in podjetje od kupca prejme nadomestilo, podjetje pripozna prejeto nadomestilo kot prihodek samo v primeru enega od naslednjih dogodkov:

(a) podjetje nima več nobenih obvez za prenos blaga ali storitev kupcu, pri čemer je podjetje prejelo celotno ali skoraj celotno nadomestilo, ki ga je obljubil kupec, in to ni vračljivo, ali

(b) pogodba je bila odpovedana, pri čemer nadomestilo, prejeto od kupca, ni vračljivo.

16. Podjetje pripozna nadomestilo, prejeto od kupca, kot obveznost, dokler ne pride do enega od dogodkov iz 15. člena ali dokler niso merila iz 9. člena naknadno izpolnjena (glej 14. člen). Glede na dejstva in okoliščine v zvezi s pogodbo predstavlja pripoznana obveznost obvezo podjetja, da bodisi prenese blago ali storitve v prihodnosti bodisi vrne prejeto nadomestilo. V obeh primerih se obveznost meri kot znesek nadomestila, prejetega od kupca.

Združevanje pogodb

17. Podjetje združi dve ali več pogodb, ki jih je sklenilo ob istem ali skoraj istem času z istim kupcem (ali povezanimi strankami kupca), in pogodbe obračuna kot eno pogodbo, če je izpolnjeno eno ali več od naslednjih meril:

(a) pogodbe se sklenejo v paketu z enim samim komercialnim ciljem,

(b) znesek za nadomestilo v okviru ene pogodbe je odvisen od cene ali izvajanja druge pogodbe ali

(c) blago ali storitve, obljubljene v pogodbah (ali določeno blago ali storitve, obljubljene v vsaki od pogodb), se štejejo kot ena izvršitvena obveza v skladu z 22.–30. členom.

Spremembe pogodbe

18. Sprememba pogodbe pomeni spremembo obsega ali cene (ali obojega) pogodbe, ki jo odobrijo zadevne pogodbene stranke. V nekaterih panogah in jurisdikcijah se lahko sprememba pogodbe opiše kot naročilo spremembe, različica ali dopolnilo. Do spremembe pogodbe pride, če pogodbene stranke odobrijo spremembo, ki bodisi ustvarja nove bodisi spreminja obstoječe izvršljive pravice in obveze pogodbenih strank. Sprememba pogodbe se lahko odobri v pisni obliki, z ustnim dogovorom ali implicitno v skladu z običajnimi poslovnimi praksami. Če pogodbene stranke niso odobrile spremembe pogodbe, podjetje še naprej uporablja ta standard za obstoječo pogodbo do odobritve spremembe pogodbe.

▼**M52**

19. Sprememba pogodbe lahko obstaja, čeprav so pogodbene stranke v sporu glede obsega ali cene (ali obojega) spremembe ali so stranke odobrile spremembo obsega pogodbe, vendar še niso določile ustrezne spremembe cene. Pri ugotavljanju izvršljivosti pravic in obvez, ustvarjenih ali spremenjenih s spremembo, podjetje upošteva vsa ustrezna dejstva in okoliščine, vključno s pogoji iz pogodbe in drugimi dokazili. Če so pogodbene stranke odobrile spremembo obsega pogodbe, vendar še niso določile ustrezne spremembe cen, podjetje oceni spremembo transakcijske cene, ki izhaja iz spremembe, v skladu s 50.–54. členom o oceni variabilnih nadomestil in 56.–58. členom o omejenih ocenah variabilnih nadomestil.

20. Podjetje obračuna spremembo pogodbe kot ločeno pogodbo, če sta izpolnjena oba naslednja pogoja:

(a) obseg pogodbe se poveča zaradi dodatno obljubljenega blaga ali storitev, ki so ločene (v skladu s 26.–30. členom), in

(b) cena pogodbe se poveča za znesek nadomestila, ki odraža *samostojne prodajne cene* podjetja za dodatno obljubljeno blago ali storitve in vse ustrezne prilagoditve tej ceni, da se upoštevajo okoliščine določene pogodbe. Podjetje lahko na primer prilagodi samostojno prodajno ceno dodatnega blaga ali storitev za znižanje, ki ga prejme kupec, ker podjetju ni treba kriti s prodajo povezanih stroškov, ki bi nastali pri prodaji podobnega blaga ali storitev novemu kupcu.

21. Če se spremembe pogodbe ne obračuna kot ločene pogodbe v skladu z 20. členom, podjetje obračuna obljubljeno blago ali storitve, ki na datum spremembe pogodbe še niso bile prenesene (tj. preostalo obljubljeno blago ali storitve), na enega od naslednjih ustreznih načinov:

(a) Podjetje obračuna spremembo pogodbe, kot da bi šlo za odpoved obstoječe pogodbe in sklenitev nove pogodbe, če so preostalo blago ali storitve ločeni od blaga ali storitev, prenesenih na datum spremembe pogodbe ali pred njim. Znesek nadomestila, ki se razporedi na preostale izvršitvene obveze (ali na preostalo ločeno blago ali storitve v okviru ene izvršitvene obveze, opredeljene v skladu z 22.(b) členom), je vsota:

(i) nadomestila, ki ga je obljubil kupec (vključno z zneski, ki so bili že prejeti od kupca) in je bilo vključeno v oceno transakcijske cene ter ni bilo pripoznano kot prihodek, in

(ii) nadomestila, ki je bilo obljubljeno kot del spremembe pogodbe.

▼M52

(b) Podjetje obračuna spremembo pogodbe, kot da bi bila del obstoječe pogodbe, če preostalo blago ali storitve niso ločene in so torej del ene izvršitvene obveze, ki je delno izpolnjena na dan spremembe pogodbe. Učinek spremembe pogodbe na transakcijsko ceno in merjenje napredka podjetja v smeri popolne izpolnitve izvršitvene obveze se pripozna kot prilagoditev prihodkov (bodisi kot povečanje ali zmanjšanje prihodkov) na datum spremembe pogodbe (tj. prilagoditev prihodkov se izvede na kumulativni naknadni podlagi).

(c) Če gre pri preostalem blagu ali storitvah za kombinacijo postavk (a) in (b), podjetje obračuna učinke spremembe na neizpolnjene (vključno na delno neizpolnjene) izvršitvene obveze v spremenjeni pogodbi na način, ki je skladen s cilji iz tega člena.

Opredelitev izvršitvenih obvez

22. **Na začetku pogodbe podjetje oceni blago ali storitve, obljubljene v pogodbi s kupcem, in opredeli kot izvršitveno obvezo vsako obljubo za prenos kupcu bodisi:**

(a) blaga ali storitve (ali skupine blaga ali storitev), ki je ločena, ali

(b) niza ločenega blaga ali storitev, ki so v bistvu enake ter imajo enak vzorec prenosa kupcu (glej 23. člen).

23. Niz ločenega blaga ali storitev ima enak vzorec prenosa kupcu, če sta izpolnjeni obe naslednji merili:

(a) vsako ločeno blago ali storitev v nizu, za katerega podjetje obljubi, da ga bo preneslo kupcu, bi izpolnjevalo merila iz 35. člena za izvršitveno obvezo, ki se izpolni postopoma, in

(b) v skladu z 39.–40. členom bi se ista metoda uporabljala za merjenje napredka podjetja v smeri popolne izpolnitve izvršitvene obveze za prenos kupcu vsakega ločenega blaga ali storitve v nizu.

Obljube v pogodbah s kupci

24. Pogodba s kupcem navado eksplicitno navaja blago ali storitve, za katere podjetje obljubi, da jih bo preneslo kupcu. Toda izvršitvene obveze, ki so opredeljene v pogodbi s kupcem, niso vedno omejene na blago ali storitve, ki so eksplicitno navedene v zadevni pogodbi. To je zato, ker lahko pogodba s kupcem vključuje tudi obljube, ki so implicitne v skladu z običajnimi poslovnimi praksami podjetja, objavljenimi politikami ali posebnimi izjavami, če v času sklenitve pogodbe te obljube ustvarjajo utemeljeno pričakovanje kupca, da mu bo podjetje preneslo blago ali storitve.

▼M52

25. Izvršitvene obveze ne vključujejo dejavnosti, ki jih mora izvesti podjetje za izpolnitev pogodbe, razen če se s temi dejavnostmi prenese blago ali storitev kupcu. Ponudnik storitev bo na primer morda moral opraviti različne upravne naloge za sklenitev pogodbe. Opravljanje teh nalog ne prenese storitve kupcu, ko se te naloge opravljajo. Zato te dejavnosti v zvezi s sklenitvijo niso izvršitvene obveze.

Ločeno blago ali storitve

▼M54

26. Odvisno od pogodbe lahko obljubljeno blago ali storitve vključujejo, vendar niso omejene na, naslednje:

(a) prodajo blaga, ki ga je podjetje proizvedlo (na primer zaloge proizvajalca),

(b) ponovno prodajo blaga, ki ga je podjetje kupilo (na primer trgovsko blago trgovca na drobno),

(c) ponovno prodajo pravic do blaga ali storitev, ki jih je podjetje kupilo (na primer ponovna prodaja vstopnice s strani podjetja, ki deluje kot principal, v skladu z opisom v B34.–B38. členu),

(d) izvajanje pogodbeno dogovorjene naloge (ali nalog) za kupca,

(e) zagotavljanje storitve pripravljenosti za zagotavljanje blaga ali storitev (na primer nespecificirane posodobitve programske opreme, ki se zagotovijo, ko in če so na voljo) ali zagotavljanje razpoložljivosti blaga ali storitev kupcu za uporabo, kot in ko se kupec odloči,

(f) zagotavljanje storitve prenosa blaga ali storitev kupcu za drugo osebo (na primer tako, da deluje kot agent druge osebe v skladu z opisom v B34.–B38. členu),

(g) podeljevanje pravic do blaga ali storitev, ki se bodo zagotovile v prihodnosti in jih kupec lahko ponovno proda ali zagotovi svojim kupcem (na primer podjetje, ki prodaja izdelek trgovcu na drobno, obljubi prenos dodatnega blaga ali storitve posamezniku, ki kupi izdelek od trgovca na drobno),

(h) gradnjo, proizvodnjo ali razvoj sredstva v imenu kupca,

(i) podeljevanje licenc (glej B52.–B63.B člen), in

(j) podeljevanje možnosti za nakup dodatnega blaga ali storitev (kadar te možnosti kupcu zagotavljajo stvarno pravico v skladu z opisom v B39.–B43. členu).

27. Blago ali storitev, ki se obljubi kupcu, je ločena, če sta izpolnjeni obe naslednji merili:

(a) kupec lahko koristi blago ali storitev bodisi samostojno bodisi skupaj z drugimi viri, do katerih ima enostaven dostop (tj. blago ali storitev se lahko loči), in

▼**M54**

(b) obljubo podjetja za prenos blaga ali storitve kupcu se lahko opredeli ločeno od drugih obljub v pogodbi (tj. obljuba za prenos blaga ali storitev je ločena v okviru pogodbe).

▼**M52**

28. Kupec lahko koristi blago ali storitev v skladu s 27.(a) členom, če bi bilo blago ali storitev mogoče uporabiti, potrošiti, prodati za znesek, ki je večji od preostale vrednosti, ali kako drugače imeti v lasti tako, da ustvari gospodarske koristi. Pri določenem blagu ali storitvah ima kupec možnost, da koristi blago ali storitev samostojno. Pri drugem blagu ali storitvah lahko kupec koristi blago ali storitev samo v povezavi z drugimi enostavno dostopnimi viri. Enostavno dostopen vir pomeni blago ali storitev, ki se prodaja ločeno (in ga prodaja zadevno ali drugo podjetje), ali vir, ki ga je kupec že pridobil od podjetja (vključno z blagom ali storitvami, ki jih bo podjetje kupcu že preneslo na podlagi pogodbe) ali v okviru drugih transakcij ali dogodkov. Različni dejavniki lahko predstavljajo dokazila, da lahko kupec koristi blago ali storitev bodisi samostojno bodisi v povezavi z drugimi enostavno dostopnimi viri. Dejstvo, da podjetje redno prodaja blago ali storitev ločeno, bi na primer kazalo, da lahko kupec koristi blago ali storitev samostojno ali v povezavi z drugimi enostavno dostopnimi viri.

▼**M54**

29. Pri ocenjevanju, ali se lahko obljube podjetja za prenos blaga ali storitve kupcu opredelijo ločeno v skladu s 27.(b) členom, je cilj določiti, ali je narava obljube v okviru pogodbe prenos vsake od teh postavk blaga ali storitev ločeno ali namesto tega prenos združene postavke ali postavk, za katere so obljubljeno blago ali storitve vložki. Dejavniki, ki kažejo, da se dve ali več obljub podjetja za prenos blaga ali storitev kupcu ne morejo opredeliti ločeno, vključujejo, vendar niso omejeni na, naslednje:

(a) podjetje zagotavlja pomembno storitev povezovanja blaga ali storitev z drugim blagom ali storitvami, obljubljenimi v pogodbi, v skupino blaga ali storitev, ki predstavljajo združen izložek ali izložke, za katere je kupec sklenil pogodbo. Z drugimi besedami, podjetje uporablja blago ali storitve kot vložke za proizvodnjo ali zagotavljanje združenega izložka ali izložkov, ki jih določi kupec. Združeni izložek ali izložki lahko vključujejo več kot eno fazo, element ali enoto;

(b) ena ali več postavk blaga ali storitev bistveno spremeni ali prilagodi oziroma jih bistveno spremenijo ali prilagodijo ena ali več postavk drugega blaga ali storitev, obljubljenih v pogodbi;

(c) blago ali storitve so zelo odvisne od ali tesno povezane z drugim blagom ali storitvami. Povedano drugače, na vsako postavko blaga ali storitev pomembno vpliva ena ali več postavk drugega blaga ali storitev v pogodbi. Na primer, v nekaterih primerih dve ali več postavk blaga ali storitev pomembno vplivajo druge na drugo, ker podjetje ne bi bilo sposobno izpolniti svoje obljube s posamičnim prenosom vsake postavke blaga ali storitev.

▼M52

30. Če obljubljeno blago ali storitev ni ločena, podjetje združi to blago ali storitev z drugim obljubljenim blagom ali storitvami, dokler ne opredeli skupine blaga ali storitev, ki je ločena. V nekaterih primerih bi to pomenilo, da bi podjetje vse blago ali storitve, obljubljene v pogodbi, obračunalo kot eno izvršitveno obvezo.

Izpolnitev izvršitvenih obvez

31. Podjetje pripozna prihodek, ko podjetje izpolni (ali izpolnjuje) izvršitveno obvezo s prenosom obljubljenega blaga ali storitve (tj. sredstva) kupcu. Sredstvo je preneseno, ko kupec pridobi (ali pridobiva) obvladovanje tega sredstva.

32. Za vsako izvršitveno obvezo, opredeljeno v skladu z 22.–30. členom, podjetje na začetku pogodbe določi, ali izpolnjuje izvršitveno obvezo postopoma (v skladu s 35.–37. členom) ali jo izpolni v določenem trenutku (v skladu z 38. členom). Če podjetje ne izpolnjuje izvršitvene obveze postopoma, se ta izpolni v določenem trenutku.

33. Blago in storitve so sredstva, tudi če samo za kratek čas, ko so prejete in uporabljene (kot v primeru mnogih storitev). Obvladovanje sredstva se nanaša na možnost neposredne uporabe sredstva in pridobitev praktično vseh preostalih koristi sredstva. Obvladovanje vključuje sposobnost preprečevanja drugim podjetjem, da usmerjajo uporabo sredstva in pridobijo koristi iz naslova tega sredstva. Koristi iz naslova sredstva so morebitni denarni tokovi (prilivi ali prihranki pri odlivih), ki se lahko pridobijo neposredno ali posredno na številne načine, na primer z:

(a) uporabo sredstva za proizvodnjo blaga ali zagotavljanje storitev (vključno z javnimi storitvami),

(b) uporabo sredstva za povečanje vrednosti drugih sredstev,

(c) uporabo sredstva za poravnavo obveznosti ali zmanjšanje stroškov,

(d) prodajo ali menjavo sredstva,

(e) zastavo sredstva za zavarovanje posojila in

(f) posedovanjem sredstva.

34. Pri ocenjevanju, ali kupec pridobi obvladovanje sredstva, podjetje upošteva morebiten dogovor o ponovnem nakupu sredstva (glej B64.–B76. člen).

Izvršitvene obveze, ki se izpolnijo postopoma

35. Podjetje prenese obvladovanje blaga ali storitve postopoma ter tako postopoma izpolni izvršitveno obvezo in pripozna prihodke, če je izpolnjeno eno od naslednjih meril:

▼**M52**

(a) kupec istočasno prejme in porabi koristi izvajanja obveze s strani podjetja, ko se ta izvaja (glej B3.–B4. člen),

(b) izvajanje obveze s strani podjetja ustvari ali poveča sredstvo (npr. nedokončana proizvodnja), ki ga obvladuje kupec, ko se to sredstvo ustvarja ali povečuje (glej B5. člen), ali

(c) izvajanje obveze s strani podjetja ne ustvari sredstva, ki ga lahko podjetje uporabi na drug način (glej 36. člen), pri čemer ima podjetje izvršljivo pravico do plačila za do tistega trenutka izpolnjeni del obveze (glej 37. člen).

36. Sredstva, ki se ustvari z izvajanjem obveze s strani podjetja, podjetje ne more uporabiti na drug način, če podjetju pogodba ne omogoča preproste usmeritve sredstva v drugo uporabo med ustvarjanjem ali povečevanjem tega sredstva ali podjetje iz praktičnih razlogov ne more enostavno usmeriti dokončanega sredstva v drugo uporabo. Ocena, ali lahko podjetje sredstvo uporabi na drug način, se izvede na začetku pogodbe. Po začetku pogodbe podjetje ne dopolni ocene glede možnosti uporabe sredstva na drug način, razen če pogodbene stranke potrdijo spremembo pogodbe, ki bistveno spremeni izvršitveno obvezo. B6.–B8. člen vsebujejo napotke za oceno, ali lahko podjetje sredstvo uporabi na drug način.

37. Podjetje pri ocenjevanju, ali ima izvršljivo pravico do plačila za do tistega trenutka izpolnjeni del obveze, v skladu s 35.(c) členom, upošteva pogodbene pogoje ter vse zakone, ki veljajo za pogodbo. Pravica do plačila za do tistega trenutka izpolnjeni del obveze, ni nujno fiksni znesek. Toda podjetje mora biti ves čas trajanja pogodbe upravičeno do zneska, ki ustreza plačilu za do tistega trenutka izpolnjeni del obveze, s strani podjetja, če kupec ali druga stranka odpove pogodbo iz drugih razlogov, kot je neizvršitev obljubljenega s strani podjetja. B9.–B13. člen vsebujejo napotke za oceno obstoja in izvršljivosti pravice do plačila ter tega, ali bi bilo podjetje na podlagi pravice podjetja do plačila upravičeno do plačila za do tistega trenutka izpolnjeni del obveze.

Izvršitvene obveze, ki se izpolnijo v določenem trenutku

38. Če se izvršitvena obveza ne izpolni postopoma v skladu s 35.–37. členom, podjetje izpolni izvršitveno obvezo v določenem trenutku. Za določitev trenutka, ko kupec pridobi obvladovanje obljubljenega sredstva in podjetje izpolni izvršitveno obvezo, podjetje upošteva zahteve za obvladovanje v 31.–34. členu. Poleg tega podjetje upošteva kazalnike prenosa obvladovanja, ki med drugim vključujejo naslednje:

(a) podjetje ima trenutno pravico do plačila za sredstvo – če je kupec trenutno obvezan plačati za sredstvo, potem to lahko pomeni, da je kupec pridobil možnost usmerjanja uporabe in pridobitve praktično vseh preostalih koristi izmenjanega sredstva;

▼M52

(b) kupec ima lastninsko pravico do sredstva – lastninska pravica lahko kaže, katera pogodbena stranka lahko usmerja uporabo in pridobi praktično vse preostale koristi sredstva ali omeji dostop drugih podjetij do teh koristi. Zato lahko prenos lastninske pravice do sredstva kaže, da je kupec pridobil obvladovanje sredstva. Če podjetje obdrži lastninsko pravico izključno kot zaščito pred neplačilom kupca, ta lastninska pravica podjetja kupcu ne bi preprečevala pridobitve obvladovanja sredstva;

(c) podjetje je preneslo fizično posedovanje sredstva – fizično posedovanje sredstva s strani kupca lahko kaže, da lahko kupec usmerja uporabo in pridobi praktično vse preostale koristi sredstva ali omeji dostop drugih podjetij do teh koristi. Vendar fizično posedovanje ne sovpada nujno z obvladovanjem sredstva. Na primer, v okviru nekaterih pogodb o ponovnem nakupu in nekaterih dogovorov o konsignaciji lahko kupec ali prejemnik fizično poseduje sredstvo, ki ga obvladuje podjetje. Nasprotno lahko v okviru nekaterih dogovorov po načelu zaračunaj in zadrži podjetje fizično poseduje sredstvo, ki ga obvladuje kupec. B64.–B76., B77.–B78. in B79.–B82. člen vsebujejo napotke o obračunavanju pogodbe o ponovnem nakupu, dogovorov o konsignaciji oziroma dogovorov po načelu zaračunaj in zadrži;

(d) kupec ima pomembna tveganja in koristi lastništva sredstva – prenos pomembnih tveganj in koristi lastništva sredstva na kupca lahko kaže, da je kupec pridobil možnost neposredne uporabe in pridobitve praktično vseh preostalih koristi sredstva. Vendar podjetje pri oceni tveganj in koristi lastništva obljubljenega sredstva izključi vsa tveganja, ki vodijo do ločene izvršitvene obveze poleg izvršitvene obveze za prenos sredstva. Podjetje je lahko na primer preneslo obvladovanje sredstva na kupca, vendar še ni izpolnilo dodatne izvršitvene obveze za zagotovitev storitev vzdrževanja, povezanih s prenesenim sredstvom;

(e) kupec je sprejel sredstvo – sprejetje sredstva s strani kupca lahko kaže, da je ta pridobil možnost, da usmerja uporabo in pridobi praktično vse preostale koristi sredstva. Za oceno učinka pogodbene klavzule o sprejetju s strani kupca na to, kdaj se obvladovanje sredstva prenese, podjetje upošteva napotke v B83.–B86. členu.

Merjenje napredka v smeri popolne izpolnitve izvršitvene obveze

39. Za vsako izvršitveno obvezo, ki se izpolni postopoma v skladu s 35.–37. členom, podjetje pripoznava prihodek postopoma z merjenjem napredka v smeri popolne izpolnitve te obveze. Cilj pri merjenju napredka je prikazati, kako podjetje izvaja obveze pri prenašanju obvladovanja blaga ali storitev, obljubljenih kupcu (tj. izpolnjevanje izvršitvenih obvez s strani podjetja).

▼**M52**

40. Podjetje uporablja eno samo metodo za merjenje napredka za vsako izvršitveno obvezo, ki se izpolni postopoma, pri čemer podjetje to metodo dosledno uporablja za podobne izvršitvene obveze in v podobnih okoliščinah. Ob koncu vsakega poročevalskega obdobja podjetje ponovno izmeri napredek v smeri popolne izpolnitve izvršitvene obveze, ki se izpolni postopoma.

Metode za merjenje napredka

41. Ustrezne metode za merjenje napredka obsegajo metode izložkov in metode vložkov. B14.–B19. člen vsebujejo napotke za uporabo metod izložkov in metod vložkov za merjenje napredka podjetja v smeri popolne izpolnitve izvršitvene obvez. Pri določanju ustrezne metode za merjenje napredka podjetje upošteva naravo blaga ali storitve, ki jo je podjetje obljubilo prenesti kupcu.

42. Pri uporabi metode za merjenje napredka podjetje iz izmere napredka izključi vse blago ali storitve, za katere ne prenese obvladovanja na kupca. Nasprotno podjetje v izmero napredka vključi vse blago ali storitve, za katere prenese obvladovanje na kupca pri izpolnjevanju te izvršitvene obveze.

43. Ker se okoliščine s časom spreminjajo, podjetje posodobi svojo izmero napredka, tako da ta odraža vse spremembe v izpolnjevanju izvršitvene obveze. Take spremembe izmere napredka podjetja se obračuna kot spremembo računovodske ocene v skladu z MRS 8 – *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake*.

Razumne izmere napredka

44. Podjetje pripozna prihodke za izvršitveno obvezo, ki se izpolni postopoma, samo če lahko razumno izmeri svoj napredek v smeri popolne izpolnitve izvršitvene obveze. Podjetje ne bi moglo razumno izmeriti svojega napredka v smeri popolne izpolnitve izvršitvene obveze, če nima zanesljivih informacij, ki bi bile potrebne za uporabo ustrezne metode za merjenje napredka.

45. V nekaterih okoliščinah (na primer v začetnih fazah pogodbe) podjetje morda ne more razumno izmeriti rezultatov glede izvajanja izvršitvene obveze, toda podjetje pričakuje povrnitev stroškov, nastalih pri izpolnjevanju te obveze. V takih okoliščinah podjetje pripozna prihodke samo do obsega nastalih stroškov, in sicer do takrat, ko lahko razumno izmeri rezultate glede izpolnjevanja izvršitvene obveze.

MERJENJE

46. Ko se izvršitvena obveza izpolni (ali izpolnjuje), podjetje pripozna kot prihodek znesek transakcijske cene (ki ne vključuje ocen variabilnega nadomestila, ki so omejene v skladu s 56.–58. členom), ki se razporedi na to obvezo.

▼M52

Določanje transakcijske cene

47. Podjetje pri določitvi transakcijske cene upošteva pogoje iz pogodbe in svoje običajne poslovne prakse. Transakcijska cena je znesek nadomestila, do katerega podjetje pričakuje, da bo upravičeno v zameno za prenos obljubljenega blaga ali storitev kupcu, razen zneskov, ki se zbirajo v imenu tretjih oseb (na primer nekateri prometni davki). Nadomestilo, ki je obljubljeno v pogodbi s kupcem, lahko vključuje fiksne zneske, variabilne zneske ali oboje.

48. Na oceno transakcijske cene vplivajo narava, čas in znesek nadomestila, ki ga je obljubil kupec. Pri določanju transakcijske cene podjetje upošteva učinke vsega naslednjega:

(a) variabilnega nadomestila (glej 50.–55. in 59. člen),

(b) omejenih ocen variabilnega nadomestila (glej 56.–58. člen),

(c) obstoja pomembne sestavine financiranja v pogodbi (glej 60.–65. člen),

(d) nedenarnega nadomestila (glej 66.-69. člen) in

(e) nadomestila, ki se plača kupcu (glej 70.–72. člen).

49. Za namen določanja transakcijske cene podjetje predpostavlja, da bodo blago ali storitve preneseni na kupca, kot je bilo obljubljeno v skladu z obstoječo pogodbo, in da pogodba ne bo razveljavljena, podaljšana ali spremenjena.

Variabilno nadomestilo

50. Če v pogodbi obljubljeno nadomestilo vključuje variabilni znesek, podjetje oceni znesek nadomestila, do katerega bo podjetje upravičeno v zameno za prenos obljubljenega blaga ali storitev kupcu.

51. Znesek nadomestila se lahko spremeni zaradi popustov, rabatov, povračil, dobropisov, znižanj cene, spodbud, dodatkov za uspešnost, penalov ali podobnih postavk. Obljubljeno nadomestilo se lahko spremeni tudi, če je upravičenost podjetja do nadomestila pogojena z nastopom ali odsotnostjo dogodka v prihodnosti. Znesek nadomestila bi bil na primer variabilen, če je bil proizvod prodan s pravico do vračila ali pa se obljubi fiksen znesek kot dodatek za uspešnost, če se doseže določen mejnik.

52. Variabilnost nadomestila, ki ga je obljubil kupec, je lahko eksplicitno navedena v pogodbi. Poleg pogojev iz pogodbe je obljubljeno nadomestilo variabilno, če obstaja katera od naslednjih okoliščin:

▼**M52**

(a) kupec ima upravičena pričakovanja, ki so posledica običajnih poslovnih praks, objavljenih politik ali posebnih navedb podjetja, da bo podjetje sprejelo znesek nadomestila, ki je nižji od cene, navedene v pogodbi. To pomeni, da se pričakuje, da bo podjetje ponudilo znižanje cene. Glede na jurisdikcijo, panogo ali kupca se taka ponudba lahko imenuje popust, rabat, povračilo ali dobropis;

(b) druga dejstva in okoliščine kažejo, da je namen podjetja pri sklepanju pogodbe s kupcem ponuditi znižanje cene kupcu.

53. Podjetje oceni znesek variabilnega nadomestila z uporabo ene od naslednjih metod, odvisno od tega, za katero metodo podjetje pričakuje, da bo bolje predvidela znesek nadomestila, do katerega bo upravičeno:

(a) pričakovana vrednost – pričakovana vrednost je vsota z verjetnostjo tehtanih zneskov v naboru možnih zneskov nadomestila. Pričakovana vrednost je lahko ustrezna ocena zneska variabilnega nadomestila, če ima podjetje veliko število pogodb s podobnimi značilnostmi;

(b) najverjetnejši znesek – najverjetnejši znesek je posamezen najbolj verjeten znesek v naboru možnih zneskov nadomestila (tj. posamezen najbolj verjeten rezultat pogodbe). Najverjetnejši znesek je lahko ustrezna ocena zneska variabilnega nadomestila, če ima pogodba le dva možna rezultata (na primer, da podjetje bodisi dobi dodatek za uspešnost ali pa ga ne dobi).

54. Podjetje pri ocenjevanju učinka negotovosti na znesek variabilnega nadomestila, do katerega bo podjetje upravičeno, dosledno uporablja eno metodo za celotno pogodbo. Poleg tega podjetje upošteva vse informacije (pretekle, tekoče in napovedi), ki so podjetju razumno na voljo, in določi razumno število možnih zneskov nadomestila. Informacije, ki jih podjetje uporablja za oceno zneska variabilnega nadomestila, so običajno podobne informacijam, ki jih poslovodstvo podjetja uporablja v postopku ponudb in predlogov ter pri določanju cen za obljubljeno blago ali storitve.

Obveznosti povračila

55. Podjetje pripozna obveznost povračila, če prejme nadomestilo od kupca in pričakuje, da bo zadevno nadomestilo deloma ali v celoti povrnilo kupcu. Obveznost povračila se meri kot znesek prejetega nadomestila (ali terjatve), za katerega podjetje ne pričakuje, da je do njega upravičeno (tj. zneski, ki niso vključeni v transakcijsko ceno). Obveznost povračila (in ustrezna sprememba transakcijske cene ter posledično *obveznosti iz pogodbe*) se posodobi ob koncu vsakega poročevalskega obdobja v skladu s spremembami okoliščin. Za obračun obveznosti povračila v zvezi s prodajo s pravico do vračila podjetje upošteva napotke iz B20.–B27. člena.

▼**M52**

Omejene ocene variabilnega nadomestila

56. Podjetje vključi v transakcijsko ceno del ali celotni znesek variabilnega nadomestila, ocenjen v skladu s 53. členom, samo, v kolikor je zelo verjetno, da ne bo prišlo do pomembnega zmanjšanja zneska pripoznanih skupnih prihodkov, ko bo naknadno odpravljena negotovost, povezana z variabilnim nadomestilom.

57. Pri ocenjevanju, ali je zelo verjetno, da ne bo prišlo do pomembnega zmanjšanja zneska pripoznanih skupnih prihodkov, ko bo naknadno odpravljena negotovost, povezana z variabilnim nadomestilom, podjetje upošteva tako verjetnost kot obseg zmanjšanja prihodkov. Dejavniki, ki bi lahko povečali verjetnost ali obseg zmanjšanja pripoznanih prihodkov, vključujejo, vendar niso omejeni na, naslednje:

(a) znesek nadomestila je močno odvisen od dejavnikov, na katere podjetje nima vpliva. Ti dejavniki lahko vključujejo nestanovitnost trga, presojo ali dejanja tretjih oseb, vremenske razmere in visoko tveganje zastarelosti obljubljenega blaga ali storitve;

(b) za negotovost glede zneska nadomestila se pričakuje, da še dolgo ne bo odpravljena;

(c) izkušnje (ali drugi dokazi) podjetja v zvezi s podobnimi vrstami pogodb so omejene oziroma omejena je napovedna vrednost teh izkušenj (ali drugih dokazov);

(d) podjetje običajno bodisi ponudi številne možnosti za znižanje cene ali ima prakso spreminjanja plačilnih pogojev pri podobnih pogodbah v podobnih okoliščinah;

(e) pogodba ima veliko število in širok nabor možnih zneskov nadomestila.

58. Podjetje uporablja B63. člen za obračun nadomestila v obliki licenčnine na podlagi prodaje ali uporabe, obljubljene v zameno za licenco za uporabo intelektualne lastnine.

Ponovna ocena variabilnega nadomestila

59. Ob koncu vsakega poročevalskega obdobja podjetje posodobi ocenjeno transakcijsko ceno (vključno s posodobitvijo svoje ocene o tem, ali je ocena variabilnega nadomestila omejena), da se verodostojno prikažejo okoliščine ob koncu poročevalskega obdobja in spremembe okoliščin tekom poročevalskega obdobja. Podjetje obračuna spremembe transakcijske cene v skladu s 87.–90. členom.

▼**M52**

Obstoj pomembne sestavine financiranja v pogodbi

60. Pri določanju transakcijske cene podjetje prilagodi obljubljeni znesek nadomestila za učinke časovne vrednosti denarja, če časovni okvir nadomestil, za katerega so se dogovorile pogodbene stranke (eksplicitno ali implicitno), kupcu ali podjetju zagotavlja pomembno korist financiranja prenosa blaga ali storitev kupcu. V takih okoliščinah pogodba vsebuje pomembno sestavino financiranja. Pomembna sestavina financiranja lahko obstaja ne glede na to, ali je obljuba financiranja eksplicitno navedena v pogodbi ali je implicitna v skladu s plačilnimi pogoji, za katere so se dogovorile pogodbene stranke.

61. Cilj pri prilagajanju obljubljenega zneska nadomestila za pomembno sestavino financiranja je, da podjetje pripozna prihodke v znesku, ki odraža ceno, ki bi jo kupec plačal za obljubljeno blago ali storitve, če bi kupec z denarjem plačal za to blago ali storitev, ko se prenesejo (ali prenašajo) na kupca (tj. denarna prodajna cena). Podjetje pri oceni, ali pogodba vsebuje sestavino financiranja in ali je ta sestavina financiranja pomembna za pogodbo, upošteva vsa relevantna dejstva in okoliščine, vključno z obema naslednjima:

(a) morebitno razliko med zneskom obljubljenega nadomestila in denarno prodajno ceno obljubljenega blaga ali storitev ter

(b) skupnim učinkom obojega naslednjega:

(i) predvidenega časa, ki preteče od takrat, ko podjetje prenese obljubljeno blago ali storitve kupcu, in takrat, ko kupec plača za to blago ali storitve, in

(ii) prevladujočih obrestnih mer na zadevnem trgu.

62. Ne glede na oceno iz 61. člena pogodba s kupcem ne bi vsebovala pomembne sestavine financiranja, če obstaja kateri koli od naslednjih dejavnikov:

(a) kupec je plačal za blago ali storitve vnaprej in kupec odloča o času prenosa tega blaga ali storitev;

(b) znaten znesek nadomestila, ki ga je obljubil kupec, je variabilen, pri čemer se znesek ali čas tega nadomestila spreminja na podlagi nastopa ali odsotnosti dogodka v prihodnosti, nad katerim kupec ali podjetje v veliki meri nimata nadzora (na primer, če je nadomestilo licenčnina na podlagi prodaje);

▼M52

(c) razlika med obljubljenim nadomestilom in denarno prodajno ceno blaga ali storitve (v skladu z opisom v 61. členu) je posledica drugih razlogov, kot so zagotavljanje financiranja kupcu ali podjetju, pri čemer je razlika med navedenima zneskoma sorazmerna z razlogom za to razliko. V skladu s plačilnimi pogoji je lahko na primer podjetje ali kupec zavarovan za primer, da druga pogodbenica ne izpolni ustrezno nekaterih ali vseh svojih obvez v skladu s pogodbo.

63. Obstaja praktična rešitev, v skladu s katero podjetju ni treba prilagoditi obljubljenega zneska nadomestila za učinke pomembne sestavine financiranja, če podjetje na začetku pogodbe pričakuje, da bo obdobje, ki preteče od takrat, ko podjetje prenese obljubljeno blago ali storitev kupcu, do takrat, ko kupec plača za to blago ali storitev, eno leto ali manj.

64. Za doseganje cilja iz 61. člena podjetje pri prilagajanju obljubljenega nadomestila za pomembno sestavino financiranja uporabi diskontno mero, ki bi se odražala v ločenem poslu financiranja med podjetjem in njegovim kupcem na začetku pogodbe. Ta mera bi odražala kreditne značilnosti stranke, ki prejme financiranje v pogodbi, pa tudi morebitno zavarovanje s premoženjem ali poroštvo, ki ga zagotovi kupec ali podjetje, vključno s sredstvi, prenesenimi v pogodbi. Podjetje lahko morda določi to mero z opredelitvijo mere, ki diskontira nominalni znesek obljubljenega nadomestila glede na ceno, ki bi jo kupec plačal v denarju za blago ali storitve, ko se prenesejo (ali prenašajo) kupcu. Po začetku pogodbe podjetje ne sme posodobiti diskontne mere zaradi spremembe obrestnih mer ali drugih okoliščin (kot je sprememba ocene kreditnega tveganja kupca).

65. Podjetje predstavi učinke financiranja (prihodke od obresti ali odhodke za obresti) ločeno od prihodkov iz pogodb s kupci v izkazu vseobsegajočega donosa. Prihodki od obresti in odhodki za obresti se pripoznajo samo v obsegu, v katerem se *sredstvo iz pogodbe* (ali terjatev) ali obveznost iz pogodbe pripozna pri obračunavanju pogodbe s kupcem.

Nedenarno nadomestilo

66. Za določitev transakcijske cene za pogodbe, v katerih kupec obljubi nadomestilo v nedenarni obliki, podjetje izmeri nedenarno nadomestilo (ali obljubljeno nedenarno nadomestilo) po pošteni vrednosti.

67. Če podjetje ne more razumno oceniti poštene vrednosti nedenarnega nadomestila, podjetje izmeri nadomestilo posredno s sklicevanjem na samostojno prodajno ceno blaga ali storitev, obljubljenih kupcu (ali razredu kupcev) v zameno za nadomestilo.

68. Poštena vrednost nedenarnega nadomestila se lahko spremeni zaradi oblike nadomestila (na primer spremembe cene delnice, ki jo je podjetje upravičeno prejeti od kupca). Če se poštena vrednost nedenarnega nadomestila, ki ga je obljubil kupec, spremeni iz razlogov, ki niso povezani izključno z obliko nadomestila (poštena vrednost bi se na primer lahko spremenila zaradi izvajanja obvez podjetja), podjetje uporabi zahteve iz 56.–58. člena.

▼M52

69. Če kupec prispeva blago ali storitve (na primer materiale, opremo ali delo), da podjetju olajša izpolnitev pogodbe, podjetje oceni, ali pridobi obvladovanje prispevanega blaga ali storitev. Če je tako, podjetje obračuna prispevano blago ali storitve kot nedenarno nadomestilo, prejeto od kupca.

Nadomestilo, ki se plača kupcu

70. Nadomestilo kupcu vključuje denarne zneske, ki jih podjetje plača ali pričakuje, da jih bo plačalo, kupcu (ali drugim strankam, ki kupijo blago ali storitve podjetja od kupca). Nadomestilo, ki se plača kupcu, zajema tudi dobropis ali druge postavke (na primer kupon ali bon), ki se lahko uporabijo za zneske, dolgovane podjetju (ali drugim strankam, ki kupijo blago ali storitve podjetja od kupca). Podjetje obračuna nadomestilo, ki se plača kupcu, kot znižanje transakcijske cene in posledično prihodkov, razen če se plačilo kupcu opravi v zameno za ločeno blago ali storitev (kot je opisano v 26.–30. členu), ki jo kupec prenese na podjetje. Če nadomestilo, ki se plača kupcu, vključuje variabilni znesek, podjetje oceni transakcijsko ceno (vključno z oceno tega, ali je ocena variabilnega nadomestila omejena) v skladu s 50.–58. členom.

71. Če gre pri nadomestilu, ki se plača kupcu, za plačilo ločenega blaga ali storitve s strani kupca, potem podjetje obračuna nakup blaga ali storitve na enak način, kot obračuna druge nakupe od dobaviteljev. Če nadomestilo, ki se plača kupcu, presega pošteno vrednost ločenega blaga ali storitve, ki jo podjetje prejme od kupca, potem podjetje obračuna tak presežek kot znižanje transakcijske cene. Če podjetje ne more razumno oceniti poštene vrednosti blaga ali storitve, prejete od kupca, obračuna celotno nadomestilo, ki se plača kupcu, kot znižanje transakcijske cene.

72. V skladu s tem podjetje, če se nadomestilo, ki se plača kupcu, obračuna kot znižanje transakcijske cene, pripozna zmanjšanje prihodkov, ko nastopi (ali poteka) poznejši od naslednjih dveh dogodkov:

(a) podjetje pripozna prihodke za prenos povezanega blaga ali storitev kupcu ali

(b) podjetje plača ali obljubi, da bo plačalo nadomestilo (tudi če je nadomestilo odvisno od dogodka v prihodnosti). Ta obljuba je lahko implicitna v skladu z običajnimi poslovnimi praksami podjetja.

Razporeditev transakcijske cene na izvršitvene obveze

73. Cilj pri razporejanju transakcijske cene je, da podjetje razporedi transakcijsko ceno na vsako izvršitveno obvezo (ali ločeno blago ali storitev) v znesku, ki prikazuje znesek nadomestila, do katerega podjetje pričakuje, da bo upravičeno v zameno za prenos obljubljenega blaga ali storitve kupcu.

▼**M52**

74. Za izpolnitev cilja razporeditve podjetje razporedi transakcijsko ceno na vsako izvršitveno obvezo, ki je opredeljena v pogodbi, na podlagi relativne samostojne prodajne cene v skladu s 76.–80. členom, razen kot je določeno v 81.–83. členu (za razporejanje popustov) in 84.–86. členu (za razporejanje nadomestila, ki vključuje variabilne zneske).

75. Če ima pogodba samo eno izvršitveno obvezo, se 76.–86. člen ne uporabljajo. Kljub temu se 84.–86. člen lahko uporabljajo, če podjetje obljubi, da bo preneslo niz ločenega blaga ali storitev, opredeljenih kot ena sama izvršitvena obveza v skladu z 22.(b) členom, in obljubljeno nadomestilo vključuje variabilne zneske.

Razporejanje na podlagi samostojnih prodajnih cen

76. Za razporeditev transakcijske cene na vsako izvršitveno obvezo na podlagi relativne samostojne prodajne cene podjetje na začetku pogodbe določi samostojno prodajno ceno ločenega blaga ali storitve, ki je podlaga posamezne izvršitvene obveze v pogodbi, in razporedi transakcijsko ceno sorazmerno glede na zadevne samostojne prodajne cene.

77. Samostojna prodajna cena je cena, po kateri bi podjetje obljubljeno blago ali storitev ločeno prodalo kupcu. Najboljši dokaz samostojne prodajne cene je opažena cena blaga ali storitve, ko podjetje proda zadevno blago ali storitev ločeno v podobnih okoliščinah in podobnim kupcem. Cena za blago ali storitev, ki je navedena v pogodbi ali na ceniku, je lahko (vendar se ne predpostavlja, da je) samostojna prodajna cena tega blaga ali storitve.

78. Če samostojne prodajne cene ni mogoče neposredno določiti, podjetje oceni samostojno prodajno ceno na podlagi zneska, pri katerem bi razporeditev transakcijske cene izpolnila cilj razporeditve iz 73. člena. Pri ocenjevanju samostojne prodajne cene podjetje upošteva vse informacije (vključno s tržnimi pogoji, dejavniki, značilnimi za podjetje, in informacijami o kupcu ali razredu kupcev), ki so mu razumno na voljo. Pri tem mora v čim večji meri uporabljati tržne podatke in metode ocenjevanja dosledno uporabljati v podobnih okoliščinah.

79. Ustrezne metode za ocenjevanje samostojne prodajne cene blaga ali storitve med drugim vključujejo:

(a) metodo določanja na podlagi tržne prilagoditve – podjetje bi lahko ocenilo trg, na katerem prodaja blago ali storitve, ter ocenilo ceno, ki bi jo bil kupec na tem trgu pripravljen plačati za to blago ali storitve. Ta metoda lahko vključuje tudi sklicevanje na cene konkurentov podjetja za podobno blago ali storitve ter po potrebi prilagoditev teh cen tako, da odražajo stroške in pribitke podjetja;

(b) metodo pričakovanih stroškov s pribitkom – podjetje bi lahko predvidelo svoje pričakovane stroške za izpolnitev izvršitvene obveze in nato dodalo ustrezen pribitek za to blago ali storitev;

▼**M52**

(c) metodo preostanka – podjetje lahko oceni samostojno prodajno ceno glede na skupno ceno posla, zmanjšano za vsoto opaženih samostojnih prodajnih cen drugega blaga ali storitev, obljubljenih v pogodbi. Vendar lahko podjetje uporabi metodo preostanka za oceno samostojne prodajne cene blaga ali storitve v skladu z 78. členom samo, če je izpolnjeno eno od naslednjih meril:

(i) podjetje prodaja isto blago ali storitev različnim kupcem (istočasno ali skoraj istočasno) za zelo različne zneske (tj. prodajna cena je zelo spremenljiva, ker reprezentativna samostojna prodajna cena ni razvidna iz preteklih transakcij ali drugih razpoložljivih dokazov), ali

(ii) podjetje za zadevno blago ali storitev še ni določilo cene, pri čemer se blago ali storitev doslej ni prodajala na samostojni osnovi (tj. prodajna cena je negotova).

80. Za oceno samostojne prodajne cene blaga ali storitev, obljubljenih v pogodbi, je morda treba uporabiti kombinacijo metod, če so samostojne prodajne cene dveh ali več enot tega blaga ali storitev zelo spremenljive ali negotove. Na primer, podjetje lahko uporabi metodo preostanka za oceno skupne samostojne prodajne cene za obljubljeno blago ali storitve z zelo spremenljivimi ali negotovimi samostojnimi prodajnimi cenami, nato pa uporabi drugo metodo za oceno samostojnih prodajnih cen posameznih enot blaga ali storitev glede na zadevno ocenjeno skupno samostojno prodajno ceno, določeno z metodo preostanka. Kadar podjetje za oceno samostojne prodajne cene posameznega obljubljenega blaga ali storitve v pogodbi uporablja kombinacijo metod, oceni, ali bi bila razporeditev transakcijske cene glede na te ocenjene samostojne prodajne cene skladna s ciljem razporeditve iz 73. člena in zahtevami za ocenjevanje samostojnih prodajnih cen iz 78. člena.

Razporeditev popusta

81. Kupec prejme popust za nakup skupine blaga ali storitev, če vsota samostojnih prodajnih cen tega v pogodbi obljubljenega blaga ali storitev presega v pogodbi obljubljeno nadomestilo. Razen kadar ima podjetje na voljo dokaze v skladu z 82. členom, da se celotni popust nanaša le na eno ali več, vendar ne vse, izvršitvene obveze v pogodbi, razporedi popust sorazmerno na vse izvršitvene obveze v pogodbi. Sorazmerna razporeditev popusta v teh okoliščinah je posledica tega, da podjetje razporedi transakcijsko ceno vsaki izvršitveni obvezi na podlagi relativnih samostojnih prodajnih cen zadevnega ločenega blaga ali storitev.

82. Podjetje razporedi popust v celoti na eno ali več, vendar ne na vse, izvršitvene obveze v pogodbi, če so izpolnjena vsa naslednja merila:

(a) podjetje redno prodaja vsako ločeno blago ali storitev (ali vsako skupino ločenega blaga ali storitev) v pogodbi na samostojni osnovi,

▼M52

(b) podjetje na samostojni osnovi tudi redno prodaja skupino (ali skupine) nekaterih enot tega ločenega blaga ali storitev s popustom glede na samostojne prodajne cene blaga ali storitev v posamezni skupini in

(c) popust, ki se dodeli vsaki skupini blaga ali storitev in je opisan v 82.(b) členu, je v bistvu enak kot popust v pogodbi, analiza blaga ali storitev v posamezni skupini pa zagotavlja vidne dokaze glede izvršitvene obveze (ali obvez), na katero se nanaša celoten popust v pogodbi.

83. Če se popust v celoti razporedi na eno ali več izvršitvenih obvez v pogodbi v skladu z 82. členom, podjetje razporedi popust pred uporabo metode preostanka za oceno samostojne prodajne cene blaga ali storitev v skladu z 79.(c) členom.

Razporeditev variabilnega nadomestila

84. Variabilno nadomestilo, ki je obljubljeno v pogodbi, se lahko pripiše celotni pogodbi ali določenemu delu pogodbe, na primer enemu od naslednjega:

(a) eni ali več, vendar ne vsem, izvršitvenim obvezam v pogodbi (dodatek je lahko na primer pogojen s tem, da podjetje prenese obljubljeno blago ali storitev v določenem časovnem obdobju), ali

(b) enemu ali več, vendar ne vsemu, obljubljenemu ločenemu blagu ali storitvam v nizu ločenega blaga ali storitev, ki so del ene izvršitvene obveze v skladu z 22.(b) členom (na primer nadomestilo, obljubljeno za drugo leto dveletne pogodbe za storitve čiščenja, se bo povečalo na podlagi gibanj določenega indeksa inflacije).

85. Podjetje razporedi variabilni znesek (in naknadne spremembe tega zneska) v celoti na izvršitveno obvezo ali na ločeno blago ali storitev, ki je del ene izvršitvene obveze v skladu z 22.(b) členom, če sta izpolnjeni obe naslednji merili:

(a) pogoji variabilnega plačila se nanašajo posebej na prizadevanja podjetja, da izpolni izvršitveno obvezo ali prenese ločeno blago ali storitev (ali na določen rezultat v zvezi z izvršitveno obvezo ali prenosom ločenega blaga ali storitve), in

(b) razporeditev variabilnega zneska nadomestila v celoti na izvršitveno obvezo ali na ločeno blago ali storitev je v skladu s ciljem razporeditve iz 73. člena, in sicer ob upoštevanju vseh izvršitvenih obvez in plačilnih pogojev v pogodbi.

86. Zahteve glede razporeditve iz 73.–83. člena se uporabijo za razporeditev preostalega zneska transakcijske cene, ki ne izpolnjuje meril iz 85. člena.

▼M52

Spremembe transakcijske cene

87. Po začetku pogodbe se lahko transakcijska cena spremeni zaradi različnih razlogov, vključno z razpletom negotovih dogodkov ali drugih sprememb okoliščin, ki spremenijo znesek nadomestila, do katerega podjetje pričakuje, da bo upravičeno v zameno za obljubljeno blago ali storitve.

88. Podjetje razporedi na izvršitvene obveze v pogodbi vse naknadne spremembe transakcijske cene na enaki podlagi kot na začetku pogodbe. Posledično podjetje ne prerazporedi transakcijske cene tako, da odraža spremembe samostojnih prodajnih cen po začetku pogodbe. Zneski, razporejeni na izpolnjeno izvršitveno obvezo, se pripoznajo kot prihodki ali kot zmanjšanje prihodkov v obdobju, v katerem se transakcijska cena spremeni.

89. Podjetje razporedi spremembo transakcijske cene v celoti na eno ali več, vendar ne vse, izvršitvene obveze ali ločeno blago ali storitve, obljubljene v nizu, ki je del ene izvršitvene obveze v skladu z 22.(b) členom samo, če so izpolnjena merila iz 85. člena glede razporeditve variabilnega nadomestila.

90. Podjetje obračuna spremembo transakcijske cene, ki nastane zaradi spremembe pogodbe, v skladu z 18.–21. členom. Za spremembo transakcijske cene, ki nastane po spremembi pogodbe, pa podjetje uporabi 87.–89. člen, da razporedi spremembo transakcijske cene na katerega koli od naslednjih načinov, ki je ustrezen:

(a) podjetje razporedi spremembo transakcijske cene na izvršitvene obveze, ki so opredeljene v pogodbi pred spremembo, če in v obsegu, v katerem se sprememba transakcijske cene pripiše znesku variabilnega nadomestila, obljubljenega pred spremembo, sprememba pa se obračuna v skladu z 21.(a) členom;

(b) v vseh drugih primerih, v katerih se sprememba ni obračunala kot ločena pogodba v skladu z 20. členom, podjetje razporedi spremembo transakcijske cene na izvršitvene obveze v spremenjeni pogodbi (tj. izvršitvene obveze, ki niso bile izpolnjene ali delno niso bile izpolnjene takoj po spremembi).

POGODBENI STROŠKI

Dodatni stroški za pridobitev pogodbe

91. Podjetje pripozna kot sredstvo dodatne stroške za pridobitev pogodbe s kupcem, če pričakuje povrnitev teh stroškov.

92. Dodatni stroški za pridobitev pogodbe so tisti stroški, ki jih ima podjetje s tem, da pridobi pogodbo s kupcem, in ki ne bi nastali, če pogodbe ne bi pridobilo (na primer prodajna provizija).

93. Stroški za pridobitev pogodbe, ki bi nastali ne glede na to, ali je bila pogodba pridobljena, se pripoznajo kot odhodki, ko nastanejo, razen če eksplicitno bremenijo kupca ne glede na to, ali se pogodba pridobi.

▼M52

94. Možna je tudi praktična rešitev, v skladu s katero lahko podjetje pripozna dodatne stroške za pridobitev pogodbe kot odhodke, ko nastanejo, če je obdobje amortizacije za sredstvo, ki bi ga podjetje sicer pripoznalo, eno leto ali manj.

Stroški izpolnitve pogodbe

95. Če stroški, ki nastanejo pri izpolnjevanju pogodbe s kupcem, ne spadajo na področje uporabe drugega standarda (na primer MRS 2 – *Zaloge*, MRS 16 – *Opredmetena osnovna sredstva* ali MRS 38 – *Neopredmetena sredstva*), podjetje pripozna sredstvo na podlagi stroškov, ki so nastali pri izpolnitvi pogodbe, samo, če ti stroški izpolnjujejo vsa naslednja merila:

(a) stroški so neposredno povezani s pogodbo ali pričakovano pogodbo, ki jo lahko podjetje natančno opredeli (na primer stroški za storitve, ki jih bo treba zagotoviti po obnovi obstoječe pogodbe, ali stroški oblikovanja sredstva, ki se bo preneslo na podlagi posamezne pogodbe, ki še ni odobrena),

(b) stroški ustvarijo ali povečajo vire podjetja, ki se bodo uporabljali pri izpolnjevanju (ali nadaljevanju izpolnjevanja) izvršitvenih obvez v prihodnosti, in

(c) pričakuje se, da bodo stroški povrnjeni.

96. Kar zadeva stroške, nastale pri izpolnjevanju pogodbe s kupcem, ki spadajo na področje uporabe drugega standarda, podjetje te stroške obračuna v skladu z zadevnimi drugimi standardi.

97. Stroški, ki so neposredno povezani s pogodbo (ali posamezno pričakovano pogodbo), vključujejo kar koli od naslednjega:

(a) neposredno delo (na primer plače zaposlenih, ki neposredno zagotavljajo obljubljene storitve kupcu),

(b) neposredne materiale (na primer zaloge, uporabljene pri zagotavljanju obljubljenih storitev kupcu),

(c) razporeditve stroškov, ki so neposredno povezani s pogodbo ali pogodbenimi dejavnostmi (na primer stroški upravljanja in nadzorovanja pogodbe ter zavarovanja in amortizacije orodja in opreme, uporabljenih pri izpolnjevanju pogodbe),

(d) stroške, ki v skladu s pogodbo eksplicitno bremenijo kupca, in

(e) druge stroške, ki nastanejo samo zato, ker je podjetje sklenilo pogodbo (na primer plačila podizvajalcem).

98. Podjetje pripozna naslednje stroške kot odhodke, ko nastanejo:

(a) splošne in upravne stroške (razen če ti stroški v skladu s pogodbo eksplicitno bremenijo kupca; v tem primeru podjetje te stroške oceni v skladu s 97. členom),

▼M52

(b) stroške materiala, dela ali drugih virov, ki so bili porabljeni za izpolnjevanje pogodbe, vendar niso bili upoštevani v ceni pogodbe,

(c) stroške, ki so povezani z izpolnjenimi izvršitvenimi obvezami (ali delno izpolnjenimi izvršitvenimi obvezami) v pogodbi (tj. stroške, ki so povezani s preteklim izvajanjem), in

(d) stroške, za katere podjetje ne more razlikovati, ali so stroški povezani z neizpolnjenimi izvršitvenimi obvezami ali izpolnjenimi izvršitvenimi obvezami (ali delno izpolnjenimi izvršitvenimi obvezami).

Amortizacija in oslabitev

99. Sredstvo, pripoznano v skladu z 91. ali 95. členom, se sistematično amortizira skladno s prenosom blaga ali storitev, na katere se sredstvo nanaša, kupcu. Sredstvo se lahko nanaša na blago ali storitve, ki se bodo prenesle na podlagi posamezne pričakovane pogodbe (kot je opisano v 95.(a) členu).

100. Podjetje posodobi znesek amortizacije, da ta odraža pomembno spremembo pričakovanega časa, v katerem prenese blago ali storitve, na katere se sredstvo nanaša, kupcu. Takšna sprememba se obračuna kot sprememba računovodske ocene v skladu z MRS 8.

101. Podjetje pripozna izgubo zaradi oslabitve v poslovnem izidu v obsegu, v katerem knjigovodska vrednost sredstva, pripoznanega v skladu z 91. ali 95. členom, presega:

(a) preostali znesek nadomestila, za katerega pričakuje, da ga bo prejelo v zameno za blago ali storitve, na katere se sredstvo nanaša, zmanjšan za

(b) stroške, ki se nanašajo neposredno na zagotavljanje tega blaga ali storitev in niso bili pripoznani kot odhodki (glej 97. člen).

102. Za namene uporabe 101. člena za določitev zneska nadomestila, za katerega pričakuje, da ga bo prejelo, podjetje uporabi načela za določanje transakcijske cene (razen za zahteve iz 56.–58. člena o omejenih ocenah variabilnega nadomestila) in prilagodi ta znesek tako, da odraža učinke kreditnega tveganja kupca.

103. Preden podjetje pripozna izgubo zaradi oslabitve za sredstvo, pripoznano v skladu z 91. ali 95. členom, pripozna morebitno izgubo zaradi oslabitve za sredstva, ki se nanašajo na pogodbe, pripoznane na podlagi drugega standarda (na primer MRS 2, MRS 16 in MRS 38). Po uporabi preizkusa oslabitve v 101. členu, podjetje vključi dobljeno knjigovodsko vrednost sredstva, pripoznanega v skladu z 91. ali 95. členom, v knjigovodsko vrednost denar ustvarjajoče enote, ki ji pripada, za namene uporabe MRS 36 – *Oslabitev sredstev* za zadevno denar ustvarjajočo enoto.

▼**M52**

104. Podjetje v poslovnem izidu pripozna zmanjšanje dela ali celotne izgube zaradi oslabitve, ki je bila prej pripoznana v skladu s 101. členom, ko pogoji za oslabitev ne obstajajo več ali so se izboljšali. Povečana knjigovodska vrednost sredstva ne sme presegati zneska, ki bi bil določen (po odštetju amortizacije), če predhodno ne bi bila priznana izguba zaradi oslabitve.

PREDSTAVLJANJE

105. Ko katera koli pogodbena stranka izpolni svoje obveze, podjetje pogodbo predstavi v izkazu finančnega položaja kot sredstvo iz pogodbe ali obveznost iz pogodbe, odvisno od razmerja med izvedbo obvez s strani podjetja in plačilom kupca. Podjetje predstavi vse brezpogojne pravice do nadomestila ločeno kot terjatev.

106. Če kupec plača nadomestilo ali ima podjetje pravico do zneska nadomestila, ki je brezpogojna (tj. terjatev), podjetje pred prenosom blaga ali storitve kupcu predstavi pogodbo kot obveznost iz pogodbe, ko se nadomestilo izvede oziroma ko zapade (kar nastopi prej). Obveznost iz pogodbe je obveza podjetja za prenos blaga ali storitve kupcu, za katere je podjetje od kupca prejelo nadomestilo (ali za katere je znesek nadomestila zapadel).

107. Če podjetje izvede prenos blaga ali storitev kupcu, preden kupec plača nadomestilo ali preden plačilo zapade, podjetje predstavi pogodbo kot sredstvo iz pogodbe, pri čemer izključi vse zneske, ki so predstavljeni kot terjatev. Sredstvo iz pogodbe je pravica podjetja do nadomestila v zameno za blago ali storitve, ki jih je podjetje preneslo kupcu. Podjetje oceni oslabitev sredstva iz pogodbe v skladu z MSRP 9. Oslabitev sredstva iz pogodbe se meri, predstavlja in razkriva na enaki podlagi kot finančno sredstvo, ki spada na področje uporabe MSRP 9 (glej tudi 113.(b) člen).

108. Terjatev je pravica podjetja do nadomestila, ki je brezpogojna. Pravica do nadomestila je brezpogojna, če mora za to, da to nadomestilo zapade v plačilo, samo miniti čas. Podjetje bi na primer pripoznalo terjatev, če ima trenutno pravico do plačila, čeprav je lahko ta znesek v prihodnosti predmet povračila. Podjetje terjatev obračuna v skladu z MSRP 9. Po začetnem pripoznanju terjatve iz pogodbe s kupcem se kakršna koli razlika med merjenjem terjatve v skladu z MSRP 9 in ustreznim zneskom pripoznanih prihodkov predstavi kot odhodek (na primer kot izguba zaradi oslabitve sredstev).

109. V tem standardu sta uporabljena izraza „sredstvo iz pogodbe“ in „obveznost iz pogodbe“, vendar podjetju ni prepovedano, da v izkazu finančnega položaja za ti postavki uporablja drugačna opisa. Če podjetje uporablja drugačen opis za sredstvo iz pogodbe, predloži zadostne informacije, da lahko uporabnik računovodskih izkazov razlikuje med terjatvami in sredstvi iz pogodbe.

▼M52

RAZKRITJA

110. Cilj zahtev po razkritju je, da podjetje razkrije zadostne informacije, da lahko uporabniki računovodskih izkazov razumejo naravo, znesek, časovni okvir in negotovost prihodkov in denarnih tokov, ki izhajajo iz pogodb s kupci. Za doseganje navedenega cilja podjetje razkrije kvalitativne in kvantitativne informacije o vsem naslednjem:

(a) svojih pogodbah s kupci (glej 113.–122. člen),

(b) pomembnih presojah in spremembah presoj pri uporabi tega standarda za navedene pogodbe (glej 123.–126. člen) in

(c) vseh sredstvih, pripoznanih na podlagi stroškov za pridobitev ali izpolnitev pogodbe s kupcem v skladu z 91. ali 95. členom (glej 127.–128. člen).

111. Podjetje preuči raven podrobnosti, ki je potrebna za doseganje cilja razkritja, in kolikšen poudarek je treba nameniti vsaki od različnih zahtev. Podjetje razkritja združi ali loči tako, da se pomen uporabnih informacij ne zmanjša zaradi vključitve velikega obsega nepomembnih podrobnosti ali združitve postavk, ki imajo bistveno različne značilnosti.

112. Podjetju ni treba razkriti informacij v skladu s tem standardom, če je informacije zagotovilo v skladu z drugim standardom.

Pogodbe s kupci

113. Podjetje razkrije vse naslednje zneske za poročevalsko obdobje, razen če so ti zneski prikazani ločeno v izkazu vseobsegajočega donosa v skladu z drugimi standardi:

(a) prihodke, pripoznane na podlagi pogodb s kupci, ki jih podjetje razkrije ločeno od drugih virov prihodkov, in

(b) vse izgube zaradi oslabitve, pripoznane (v skladu z MSRP 9) za katero koli terjatev ali sredstvo iz pogodbe, ki izhaja iz pogodb podjetja s kupci, ki jih podjetje razkrije ločeno od izgub zaradi oslabitve iz drugih pogodb.

Razčlenjevanje prihodkov

114. Podjetje razčleni prihodke, pripoznane na podlagi pogodb s kupci, v kategorije, ki prikazujejo, kako gospodarski dejavniki vplivajo na naravo, znesek, časovni okvir ter negotovost prihodkov in denarnih tokov. Pri izbiri kategorij, ki se uporabijo za razčlenitev prihodkov, podjetje upošteva napotke iz B87.–B89. člena.

▼**M52**

115. Poleg tega podjetje razkrije zadostne informacije, da lahko uporabniki računovodskih izkazov razumejo razmerje med razkritjem razčlenjenih prihodkov (v skladu s 114. členom) in informacijah o prihodkih, ki se razkrijejo za vsak odsek, o katerem se poroča, če podjetje uporablja MSRP 8 – *Poslovni odseki*.

Stopnja izpolnjenosti pogodb

116. Podjetje razkrije vse naslednje:

(a) začetne in končne salde terjatev, sredstev iz pogodb in obveznosti iz pogodb, ki izhajajo iz pogodb s kupci, če se sicer ne predstavijo ali razkrijejo ločeno,

(b) prihodke, pripoznane v poročevalskem obdobju, ki so bili vključeni v saldo obveznosti iz pogodb na začetku obdobja, in

(c) prihodke, pripoznane v poročevalskem obdobju, od izpolnjenih (ali delno izpolnjenih) izvršitvenih obvez v prejšnjih obdobjih (na primer spremembe transakcijskih cen).

117. Podjetje obrazloži razmerje med časovnim okvirom izpolnjevanja izvršitvenih obvez (glej 119.(a) člen) in običajnim časovnim okvirom plačila (glej 119.(b) člen) ter učinek, ki ga imata zadevna dejavnika na saldo sredstev iz pogodb in saldo obveznosti iz pogodb. Za predloženo obrazložitev se lahko uporabijo kvalitativne informacije.

118. Podjetje obrazloži pomembne spremembe salda sredstev iz pogodb in salda obveznosti iz pogodb med poročevalskim obdobjem. Obrazložitev vsebuje kvalitativne in kvantitativne informacije. Primeri sprememb salda sredstev iz pogodb in salda obveznosti iz pogodb podjetja vključujejo kar koli od naslednjega:

(a) spremembe zaradi poslovnih združitev,

(b) kumulativne naknadne prilagoditve prihodkov, ki vplivajo na zadevno sredstvo iz pogodbe ali obveznost iz pogodbe, vključno s prilagoditvami zaradi spremembe pri merjenju napredka, spremembe ocene transakcijske cene (vključno z vsemi spremembami ocene, ali je ocena variabilnega nadomestila omejena) ali spremembe pogodbe,

(c) oslabitev sredstva iz pogodbe,

(d) spremembo časovnega okvira, po katerem postane pravica do nadomestila brezpogojna (tj. sredstvo iz pogodbe se prerazvrsti kot terjatev), in

(e) spremembo časovnega okvira za izpolnitev izvršitvene obveze (tj. za pripoznanje prihodkov, ki izhajajo iz obveznosti iz pogodbe).

▼**M52**

Izvršitvene obveze

119. Podjetje razkrije informacije o svojih izvršitvenih obvezah v pogodbah s kupci, vključno z opisom vsega naslednjega:

(a) kdaj podjetje običajno izpolni svoje izvršitvene obveze (na primer ob pošiljanju, ob dobavi, v času opravljanja storitev ali po opravljeni storitvi)in tudi kdaj so izvršitvene obveze izpolnjene pri dogovoru po načelu zaračunaj in zadrži,

(b) pomembnih plačilnih pogojev (na primer, kdaj običajno zapade plačilo, ali pogodba vsebuje pomembno sestavino financiranja, ali je znesek nadomestila variabilen in ali je ocena variabilnega nadomestila običajno omejena v skladu s 56.–58. členom),

(c) narave blaga ali storitev, ki jih je podjetje obljubilo prenesti, z izpostavitvijo kakršnih koli izvršitvenih obvez v zvezi z dogovorom, da bo blago ali storitve prenesla druga stranka (tj. če podjetje deluje kot agent),

(d) obvez glede vračila, povračila in drugih podobnih obvez ter

(e) vrst jamstev in s tem povezanih obvez.

Transakcijska cena, razporejena na preostale izvršitvene obveze

120. Podjetje razkrije naslednje informacije o svojih preostalih izvršitvenih obvezah:

(a) skupni znesek transakcijske cene, razporejene na izvršitvene obveze, ki so neizpolnjene (ali delno neizpolnjene) ob koncu poročevalskega obdobja, in

(b) obrazložitev, kdaj podjetje pričakuje, da bo kot prihodek pripoznalo znesek, razkrit v skladu s 120.(a) členom, kar podjetje razkrije na enega od naslednjih načinov:

(i) na kvantitativni podlagi z uporabo časovnih sklopov, ki bi bili najbolj ustrezni za čas trajanja preostalih izvršitvenih obvez, ali

(ii) z uporabo kvalitativnih informacij.

121. Obstaja praktična rešitev, v skladu s katero podjetju za izvršitvene obveze ni treba razkriti informacij iz 120. člena, če je izpolnjen eden od naslednjih pogojev:

(a) izvršitvena obveza je del pogodbe, za katero je prvotno predviden čas trajanja eno leto ali manj, ali

(b) podjetje pripozna prihodke od izpolnitve izvršitvenih obvez v skladu z B16. členom.

▼M52

122. Podjetje opisno obrazloži, ali uporablja praktično rešitev iz 121. člena in ali katero koli nadomestilo iz pogodb s kupci ni vključeno v transakcijsko ceno ter posledično ni vključeno v informacije, razkrite v skladu s 120. členom. Ocena transakcijske cene na primer ne bi vključevala nobenih ocenjenih zneskov variabilnega nadomestila, ki so omejeni (glej 56.–58. člen).

Pomembne presoje pri uporabi tega standarda

123. Podjetje razkrije presoje in spremembe presoj, opravljene v skladu s tem standardom, ki bistveno vplivajo na določitev zneska in časovnega okvira prihodkov iz pogodb s kupci. Zlasti podjetje obrazloži presoje in spremembe presoj, ki se uporabljajo pri določitvi obojega od naslednjega:

(a) časovnega okvira izpolnitve izvršitvene obveze (glej 124.–125. člen) ter

(b) transakcijske cene in zneskov, razporejenih na izvršitvene obveze (glej 126. člen).

Določitev časovnega okvira za izpolnitev izvršitvenih obvez

124. Za izvršitvene obveze, ki jih podjetje izpolni postopoma, podjetje razkrije oboje od naslednjega:

(a) metode, uporabljene za pripoznanje prihodkov (na primer opis uporabljenih metod izložkov in metod vložkov in kako se te metode uporabljajo), in

(b) obrazložitev, zakaj uporabljene metode zagotavljajo zanesljiv prikaz prenosa blaga ali storitev.

125. Za izvršitvene obveze, ki se izpolnijo v določenem trenutku, podjetje razkrije pomembne presoje, opravljene pri ocenjevanju, kdaj kupec pridobi obvladovanje obljubljenega blaga ali storitev.

Določitev transakcijske cene in zneskov, razporejenih na izvršitvene obveze

126. Podjetje razkrije informacije o metodah, vhodnih podatkih in predpostavkah, uporabljenih za vse naslednje:

(a) določitev transakcijske cene, ki vključuje, vendar ni omejena na, oceno variabilnega nadomestila, prilagoditev nadomestila za učinek časovne vrednosti denarja in merjenje nedenarnega nadomestila,

(b) oceno, ali je ocena variabilnega nadomestila omejena,

(c) razporeditev transakcijske cene, vključno z oceno samostojne prodajne cene obljubljenega blaga ali storitev ter razporeditvijo popustov in variabilnega nadomestila na določen del pogodbe (če je to ustrezno), ter

▼M52

(d) merjenje obvez glede vračila, povračila in drugih podobnih obvez.

Sredstva, pripoznana na podlagi stroškov za pridobitev ali izpolnitev pogodbe s kupcem

127. Podjetje opiše oboje od naslednjega:

(a) presoje, ki jih je opravilo pri določitvi zneska stroškov, nastalih za pridobitev ali izpolnitev pogodbe s kupcem (v skladu z 91. ali 95. členom), ter

(b) metodo, ki se uporablja za določitev amortizacije za vsako poročevalsko obdobje.

128. Podjetje razkrije vse naslednje:

(a) končne salde sredstev, pripoznanih na podlagi stroškov za pridobitev ali izpolnitev pogodbe s kupcem (v skladu z 91. ali 95. členom), po glavnih kategorijah sredstev (na primer stroški za pridobitev pogodb s kupci, stroški pred sklenitvijo pogodb in stroški v zvezi z njihovo sklenitvijo), ter

(b) znesek amortizacije in morebitne izgube zaradi oslabitve, pripoznane v poročevalskem obdobju.

Praktične rešitve

129. Če se podjetje odloči za uporabo praktične rešitve iz 63. člena (o obstoju pomembne sestavine financiranja) ali 94. člena (o dodatnih stroških za pridobitev pogodbe), to dejstvo razkrije.

Priloga A

Opredelitve pojmov

Ta priloga je sestavni del standarda.

pogodba	Dogovor med dvema ali več strankami, ki ustvarja izvršljive pravice in obveze.
sredstvo iz pogodbe	Pravica podjetja do nadomestila v zameno za blago ali storitve, ki jih je podjetje preneslo na **kupca**, če je ta pravica odvisna od česa drugega kot zgolj minevanja časa (na primer izpolnjevanja obvez podjetja v prihodnosti).
obveznost iz pogodbe	Obveza podjetja za prenos blaga ali storitev **kupcu**, za katere je podjetje od kupca prejelo nadomestilo (ali za katere je znesek nadomestila zapadel v plačilo).
kupec	Stranka, ki je s podjetjem sklenila pogodbo za pridobitev blaga ali storitev, ki so rezultat rednega poslovanja podjetja, v zameno za nadomestilo.

▼M52

dohodki	Povečanja gospodarskih koristi v obračunskem obdobju v obliki prilivov ali povečanja sredstev ali zmanjšanja obveznosti, ki povzročijo povečanje lastniškega kapitala, razen tistih, povezanih s prispevki lastnikov kapitalskih deležev.
izvršitvena obveza	Obljuba v **pogodbi** s **kupcem**, da se bo na kupca preneslo bodisi: (a) blago ali storitev (ali skupina blaga ali storitev), ki sta ločena, ali (b) niz ločenega blaga ali storitev, ki so v bistvu enake ter imajo enak vzorec prenosa kupcu.
prihodki	**Dohodek**, ki nastane med rednim poslovanjem podjetja.
samostojna prodajna cena (blaga ali storitve)	Cena, po kateri bi podjetje obljubljeno blago ali storitev ločeno prodalo **kupcu**.
transakcijska cena (za pogodbo s kupcem)	Znesek nadomestila, do katerega podjetje pričakuje, da bo upravičeno v zameno za prenos obljubljenega blaga ali storitev **kupcu**, razen zneskov, ki se zbirajo v imenu tretjih oseb.

Priloga B

Napotki za uporabo

Ta priloga je sestavni del standarda. Opisuje uporabo 1.–129. člena in ima enako veljavo kot drugi deli standarda.

▼M54

B1 Ti napotki za uporabo so urejeni glede na naslednje kategorije:

▼M52

(a) izvršitvene obveze, ki se izpolnijo postopoma (B2.–B13. člen),

(b) metode za merjenje napredka v smeri popolne izpolnitve izvršitvene obveze (B14.–B19. člen),

(c) prodaja s pravico do vračila (B20.–B27. člen),

(d) jamstva (B28.–B33. člen),

(e) principal in agent (B34.–B38. člen),

(f) možnosti kupca glede dodatnega blaga ali storitev (B39.–B43. člen),

▼**M52**

(g) neuveljavljene pravice kupcev (B44.–B47. člen),

(h) nevračljive vnaprejšnje provizije (in s tem povezani stroški) (B48.–B51. člen),

▼**M54**

(i) licenciranje (B52.–B63.B člen),

▼**M52**

(j) pogodbe o ponovnem nakupu (B64.–B76. člen),

(k) dogovor o konsignaciji (B77.–B78. člen),

(l) dogovori po načelu zaračunaj in zadrži (B79.–B82. člen),

(m) sprejetje s strani kupca (B83.–B86. člen) in

(n) razkrivanje razčlenjenih prihodkov (B87.–B89. člen).

Izvršitvene obveze, ki se izpolnijo postopoma

B2 V skladu s 35. členom se izvršitvena obveza izpolni postopoma, če je izpolnjeno eno od naslednjih meril:

(a) kupec istočasno prejme in porabi koristi, ki jih zagotavlja izvajanje obvez podjetja, med izvajanjem obvez s strani podjetja (glej B3.–B4. člen),

(b) izvajanje obvez podjetja ustvari ali poveča sredstvo (na primer nedokončana proizvodnja), ki ga obvladuje kupec, med ustvarjanjem ali povečevanjem tega sredstva (glej B5. člen), ali

(c) izvajanje obveze s strani podjetja ne ustvari sredstva, ki ga lahko podjetje uporabi kako drugače (glej B6.–B8. člen), pri čemer ima podjetje izvršljivo pravico do plačila za do tistega trenutka izpolnjeni del obveze (glej B9–B13. člen).

Istočasni prejem in poraba koristi, ki jih zagotavlja izvajanje obvez podjetja (35.(a) člen)

B3 Za nekatere vrste izvršitvenih obvez bo ocena, ali kupec prejme koristi izvajanja obvez podjetja, medtem ko poteka izvajanje obvez s strani podjetja, in istočasno porabi te koristi, ko jih prejme, enostavna. Primeri vključujejo običajne ali ponavljajoče se storitve (kot so storitve čiščenja), pri katerih je mogoče prejem in istočasno porabo koristi izvajanja obvez podjetja enostavno ugotoviti.

▼**M52**

B4 Za druge vrste izvršitvenih obvez podjetje morda ne bo moglo enostavno ugotoviti, ali kupec istočasno prejme in porabi koristi izvajanja podjetja med izvajanjem podjetja. V teh okoliščinah se izvršitvena obveza izpolni postopoma, če podjetje ugotovi, da drugemu podjetju ne bi bilo treba dejansko ponovno opraviti dela, ki ga je podjetje opravilo do tistega trenutka, če bi to drugo podjetje izpolnilo preostanek izvršitvene obveze do kupca. Pri ugotavljanju, ali drugemu podjetju ne bi bilo treba dejansko ponovno opraviti dela, ki ga je podjetje opravilo do tistega trenutka, podjetje ravna v skladu z obema naslednjima predpostavkama:

(a) ne upošteva morebitnih pogodbenih omejitev ali praktičnih omejitev, ki bi sicer podjetju preprečile prenos preostale izvršitvene obveze na drugo podjetje, in

(b) domneva, da drugo podjetje, ki izpolnjuje preostanek izvršitvene obveze, ne bo moglo koristiti nobenega sredstva, ki ga trenutno obvladuje podjetje in ki bi ga podjetje še naprej obvladovalo, če bi se izvršitvena obveza prenesla na drugo podjetje.

Kupec obvladuje sredstvo med njegovim ustvarjanjem ali povečevanjem (35.(b) člen)

B5 Pri določanju, ali kupec obvladuje sredstvo med njegovim ustvarjanjem ali povečevanjem v skladu s 35.(b) členom, podjetje uporabi zahteve za obvladovanje v 31.–34. in 38. členu. Sredstvo, ki se ustvarja ali povečuje (na primer nedokončano sredstvo), je lahko opredmeteno ali neopredmeteno.

Izvajanje obvez podjetja ne ustvari sredstva, ki se lahko uporabi na drug način (35.(c) člen)

B6 Pri ocenjevanju, ali lahko podjetje sredstvo uporabi na drug način v skladu s 36. členom, podjetje upošteva učinke pogodbenih omejitev ali praktičnih omejitev zmožnosti podjetja, da to sredstvo enostavno usmeri v drugo uporabo, na primer ga proda drugemu kupcu. Možnost odpovedi pogodbe s kupcem se ne upošteva pri ocenjevanju, ali bi podjetje lahko enostavno usmerilo sredstvo v drugo uporabo.

B7 Pogodbena omejitev zmožnosti podjetja, da sredstvo usmeri v drugo uporabo, mora biti znatna, da podjetje sredstva ne bi moglo uporabiti na drug način. Pogodbena omejitev je znatna, če bi kupec lahko uveljavljal svoje pravice do obljubljenega sredstva v primeru, da bi podjetje poskušalo usmeriti sredstvo v drugo uporabo. V nasprotju s tem pogodbena omejitev ni znatna, če je na primer posamezno sredstvo v veliki meri zamenljivo z drugimi sredstvi, ki bi jih podjetje lahko preneslo drugemu kupcu brez kršitve pogodbe in brez nastanka znatnih stroškov, ki sicer ne bi nastali v zvezi s pogodbo.

▼**M52**

B8 Praktična omejitev zmožnosti podjetja, da usmeri sredstvo v drugo uporabo, obstaja, če bi podjetje utrpelo znatne gospodarske izgube zaradi usmeritve sredstva v drugo uporabo. Znatna gospodarska izguba bi lahko nastala zato, ker bi podjetje utrpelo znatne stroške za preoblikovanje sredstva ali bi lahko sredstvo prodalo samo z znatno izgubo. Podjetje je na primer lahko v praksi omejeno pri preusmeritvi sredstev, ki so zasnovana na podlagi specifikacij, ki so edinstvene za stranko, ali se nahajajo na oddaljenih območjih.

Pravica do plačila za do tistega trenutka izpolnjeni del obveze (35.(c) člen)

B9 V skladu s 37. členom ima podjetje pravico do plačila za do tistega trenutka izpolnjeni del obveze, če bi imelo podjetje pravico do zneska, s katerim se podjetje vsaj poplača za njegov do tistega trenutka izpolnjeni del obveze, v primeru da kupec ali druga stranka odpove pogodbo iz drugih razlogov, kot je neizvršitev obljubljenega s strani podjetja. Znesek, s katerim bi se podjetje poplačalo za do tistega trenutka izpolnjeni del obveze, bi bil znesek, ki je približek prodajne cene do tistega trenutka prenesenega blaga ali storitev (na primer povrnitev stroškov, ki jih ima podjetje pri izpolnjevanju izvršitvene obveze, in razumna stopnja dobička), ne pa samo plačilo potencialne izgube dobička podjetja v primeru odpovedi pogodbe. Ni treba, da je plačilo razumne stopnje dobička enako pričakovani stopnji dobička v primeru izpolnitve pogodbe, kot je bilo obljubljeno, toda podjetje bi moralo imeti pravico do plačila enega od naslednjih zneskov:

(a) dela pričakovane stopnje dobička v pogodbi, ki razumno odraža obseg izvedbe obvez podjetja v skladu s pogodbo pred odpovedjo s strani kupca (ali druge stranke), ali

(b) razumnega donosa glede na stroške kapitala podjetja za podobne pogodbe (ali običajnega dobička podjetja iz poslovanja za podobne pogodbe), če je stopnja za zadevno pogodbo višja od donosa, ki ga podjetje običajno ustvari iz naslova podobnih pogodb.

B10 Pravica podjetja do plačila za do tistega trenutka izpolnjeni del obveze ni nujno sedanja brezpogojna pravica do plačila. V številnih primerih bo imelo podjetje brezpogojno pravico do plačila samo ob dogovorjenih mejnikih ali po popolni izpolnitvi izvršitvene obveze. Pri ocenjevanju, ali ima pravico do plačila za do tistega trenutka izvedeni del obveze, podjetje upošteva, ali bi imelo izvršljivo pravico zahtevati ali obdržati plačilo za do tistega trenutka izvedeni del obveze, če bi bila pogodba odpovedana pred zaključkom iz drugih razlogov, kot je neizvršitev obljubljenega s strani podjetja.

▼**M52**

B11 V nekaterih pogodbah ima lahko kupec pravico, da odpove pogodbo samo v določenih trenutkih med trajanjem pogodbe ali pa kupec sploh nima pravice odpovedati pogodbe. Če kupec ukrepa, da bi odpovedal pogodbo, ne da bi imel v tistem trenutku pravico odpovedati pogodbo (vključno takrat, ko kupec ne izpolni svojih obvez, kot je bilo obljubljeno), lahko pogodba (ali drugi zakoni) podjetju dajejo pravico, da še naprej prenaša kupcu blago ali storitve, obljubljene v pogodbi, in od kupca zahteva nadomestilo, obljubljeno v zameno za to blago ali storitve. V teh okoliščinah ima podjetje pravico do plačila za do tistega trenutka izpolnjeni del obveze, ker ima pravico, da še naprej izvaja svoje obveze v skladu s pogodbo in zahteva, da kupec izpolni svoje obveze (ki vključujejo plačilo obljubljenega nadomestila).

B12 Pri ocenjevanju obstoja in izvršljivosti pravice do plačila za do tistega trenutka izpolnjeni del obveze podjetje upošteva pogodbene pogoje in kakršno koli zakonodajo ali pravni precedens, ki bi lahko dopolnili ali razveljavili te pogodbene pogoje. To bi vključevalo oceno, ali:

(a) dajejo zakonodaja, upravna praksa ali pravni precedens podjetju pravico do plačila za do tistega trenutka izpolnjeni del obveze, čeprav ta pravica ni navedena v pogodbi s kupcem,

(b) ustrezen pravni precedens kaže, da podobne pravice do plačila za do tistega trenutka izpolnjeni del obveze v podobnih pogodbah nimajo zavezujočega pravnega učinka, ali

(c) je zaradi običajne poslovne prakse podjetja, da ne uveljavlja pravice do plačila, ta pravica postala v zadevnem pravnem okolju neizvršljiva. Toda ne glede na to, da se lahko podjetje odloči odpovedati svoji pravici do plačila v podobnih pogodbah, bi podjetje še naprej imelo pravico do plačila za do tistega trenutka izpolnjeni del obveze, če je v pogodbi s kupcem njegova pravica do plačila za do tistega trenutka izpolnjeni del obveze še vedno izvršljiva.

B13 Časovni razpored plačil, določen v pogodbi, ni nujno pokazatelj tega, ali ima podjetje izvršljivo pravico do plačila za do tistega trenutka izpolnjeni del obveze. Čeprav časovni razpored plačil v pogodbi določa čas in znesek nadomestila, ki ga plača kupec, časovni razpored plačil ni nujno dokaz o pravici podjetja do plačila za do tistega trenutka izpolnjeni del obveze. Razlog je, da bi lahko na primer pogodba določala, da je nadomestilo, prejeto od kupca, vračljivo iz drugih razlogov, kot je neizpolnjevanje obljubljenega v pogodbi s strani podjetja.

Metode za merjenje napredka v smeri popolne izpolnitve izvršitvene obveze

B14 Metode, ki se lahko uporabijo za merjenje postopnega napredka podjetja v smeri popolne izpolnitve izvršitvene obveze v skladu s 35.–37. členom, vključujejo naslednje:

▼M52

(a) metode izložkov (glej B15.–B17. člen); in

(b) metode vložkov (glej B18.–B19. člen);

Metode izložkov

B15 Metode izložkov pripoznavajo prihodke na podlagi neposrednih meritev vrednosti za kupca, ki jo imajo blago ali storitve, prenesene do datuma meritve, glede na preostalo blago ali storitve, obljubljene v okviru pogodbe. Metode izložkov vključujejo metode, kot so raziskave izpolnjenosti obvez do določenega trenutka, ocene dobljenih rezultatov, doseženi mejniki, pretekel čas in proizvedene enote ali dostavljene enote oz. opravljene storitve. Ko podjetje ocenjuje, ali naj uporablja metodo izložkov za merjenje svojega napredka, upošteva, ali bi izbrani rezultati točno prikazali, kako podjetje izvaja izvršitveno obvezo v smeri popolne izpolnitve. Metoda izložkov ne bi zagotovila točnega prikaza izvajanja obvez podjetja, če proizvedeno blago oz. opravljene storitve, izbrane za meritve, ne bi zajemale blaga ali storitev, za katere je bilo obvladovanje preneseno na kupca. Na primer, metode izložkov, ki temeljijo na proizvedenih ali dostavljenih enotah ali opravljenih storitvah, ne bi točno prikazale, kako podjetje izpolnjuje izvršitveno obvezo, če podjetje ob koncu poročevalskega obdobja še ne bi dokončalo blaga ali je proizvedlo blago, ki ga obvladuje kupec ter ki ni vključeno v merjenje proizvedenega blaga oz. opravljenih storitev.

B16 Če je podjetje upravičeno do nadomestila kupca v znesku, ki neposredno ustreza vrednosti do tistega trenutka izpolnjenega dela obveze podjetja (na primer, pogodba o opravljanju storitev, v skladu s katero podjetje zaračuna fiksni znesek za vsako uro opravljanja storitev), lahko podjetje pripozna prihodke v znesku, ki ga je upravičeno zaračunati.

B17 Slabosti metod izložkov so, da proizvedenega blaga ali opravljenih storitev, ki se uporabijo za merjenje napredka, morda ni mogoče opazovati neposredno, poleg tega informacije, ki so potrebne za uporabo teh metod morda niso na voljo podjetju brez nepotrebnih stroškov. Zato bo morda potrebna metoda vložkov.

Metoda vložkov

B18 Metode vložkov pripoznajo prihodke na podlagi prizadevanj ali vložkov podjetja za izpolnitev izvršitvene obveze (na primer porabljena sredstva, število delovnih ur, nastali stroški, pretekel čas ali število delovnih ur stroja) glede na skupne pričakovane vložke za izpolnitev zadevne izvršitvene obveze. Če so prizadevanja ali vložki podjetja enakomerno razporejeni skozi obdobje izvajanja, je za podjetje morda primerno, da prihodke pripozna po metodi enakomernega časovnega amortiziranja.

B19 Pomanjkljivost metode vložkov je, da morda ni neposredne povezave med vložki subjekta in prenosom obvladovanja blaga ali storitve na kupca. Zato mora subjekt iz metode vložkov izključiti učinke vsakega vložka, ki v skladu s ciljem merjenja napredka v 39. členu, ne prikazuje, kako podjetje izvaja prenos obvladovanja blaga ali storitve na kupca. Na primer, pri uporabi metode vložkov na podlagi stroškov je morda treba prilagoditi merjenje napredka v naslednjih okoliščinah:

▼M52

(a) kadar nastali stroški ne prispevajo k napredku podjetja pri izpolnjevanju izvršitvene obveze. Na primer, podjetje ne bi pripoznalo prihodkov na podlagi nastalih stroškov, ki se pripisujejo precejšni neučinkovitosti pri izvajanju obvez podjetja, ki ni bila upoštevana v ceni pogodbe (na primer stroški nepričakovane količine potrošenega materiala, dela ali drugih virov, ki so nastali pri izpolnjevanju izvršitvene obveze);

(b) kadar nastali stroški niso sorazmerni z napredkom podjetja pri izpolnjevanju izvršitvene obveze. V teh okoliščinah je lahko najboljši prikaz, kako podjetje izvaja obveze, prilagoditev metode vložkov, tako da se prihodki pripoznavajo samo v višini nastalih stroškov. Na primer, točen prikaz, kako podjetje izvaja obveze, bi lahko bil pripoznanje prihodkov v znesku, ki je enak stroškom blaga, ki se porabi za izpolnitev izvršitvene obveze, če podjetje na začetku pogodbe pričakuje, da bodo izpolnjeni vsi naslednji pogoji:

(i) blago ni ločeno;

(ii) kupec naj bi pridobil obvladovanje blaga bistveno prej, kot bo prejel storitve, povezane z blagom;

(iii) stroški prenesenega blaga so precejšnji v primerjavi s skupnimi pričakovanimi stroški za celotno izpolnitev izvršitvene obveze; ter

(iv) podjetje nabavi blago pri tretji stranki in nima pomembnejše vloge pri oblikovanju in proizvodnji blaga (vendar podjetje deluje kot principal v skladu z B34.–B38. členom).

Prodaja s pravico do vračila

B20 V nekaterih pogodbah podjetje prenese obvladovanje blaga na kupca in mu da pravico, da vrne proizvod iz različnih razlogov (kot je nezadovoljstvo s proizvodom) in prejme katero koli kombinacijo naslednjega:

(a) popolnega ali delnega vračila plačanega nadomestila;

(b) dobropisa, ki se lahko uporabi za plačilo zneskov, ki jih kupec dolguje ali jih bo dolgoval podjetju; ter

(c) zamenjave z drugim proizvodom.

B21 Pri obračunavanju prenosa proizvoda s pravico do vračila (in nekaterih storitev, ki se zagotavljajo z možnostjo vračila plačila) podjetje pripozna vse od naslednjega:

(a) prihodke za prenesene proizvode v znesku nadomestila, za katerega podjetje meni, da bo do njega upravičeno (torej prihodki ne bi bili pripoznani za proizvode, za katere se pričakuje, da bodo vrnjeni);

▼**M52**

(b) obveznost povračila; ter

(c) sredstvo (in ustrezno prilagoditev stroškov prodaje) za njegovo pravico do prejema proizvoda od kupca ob poravnavi obveznosti povračila.

B22 Obljuba podjetja, da je pripravljeno sprejeti vrnjeni proizvod v obdobju, v katerem je možno vračilo, se ne obračuna posebej kot izvršitvena obveza poleg obveze za plačilo vračila.

B23 Podjetje uporablja zahteve iz 47.–72. člena (vključno z zahtevami glede omejevanja ocen variabilnih nadomestil iz 56.–58. člena) za določitev zneska nadomestila, za katerega pričakuje, da bo do njega upravičeno (tj. ne upošteva proizvodov, za katere se pričakuje, da bodo vrnjeni). Za vsak prejet znesek (ali terjatev), za katerega podjetje ne pričakuje, da bo do njega upravičeno, podjetje ne pripozna prihodkov, ko prenese proizvode na kupca, ampak prejete zneske (ali terjatve) pripozna kot obveznost povračila. Zato podjetje ob koncu vsakega poročevalskega obdobja dopolni svojo oceno zneskov, za katere pričakuje, da bo do njih upravičeno v zamenjavo za prenesene proizvode, ter ustrezno spremeni ceno posla in s tem znesek pripoznanih prihodkov.

B24 Podjetje dopolni merjenje obveznosti povračila ob koncu vsakega poročevalskega obdobja s spremembami pričakovanj glede zneska povračil. Podjetje pripozna ustrezne prilagoditve kot prihodke (ali znižanja prihodkov).

B25 Sredstvo, pripoznano v zvezi s pravico podjetja do prejema proizvodov nazaj od kupcev po poravnavi obveznosti povračila, se na začetku meri po prejšnji knjigovodski vrednosti proizvoda (na primer zalog), od katere se odštejejo vsi pričakovani stroški za vrnitev teh proizvodov (vključno z morebitnim zmanjšanjem vrednosti vrnjenih proizvodov za podjetje). Ob koncu vsakega poročevalskega obdobja podjetje dopolni merjenje sredstva na podlagi sprememb pričakovanj glede tega, kateri proizvod bo vrnjen. Podjetje sredstvo predstavi ločeno od obveznosti povračila.

B26 Če kupec zamenja proizvod za drug proizvod iste vrste, kakovosti, cene in v enakem stanju (na primer proizvod določene barve ali velikosti za drugo barvo ali velikost), se to za namene uporabe tega standarda ne šteje kot vračilo.

B27 Pogodbe, pri katerih lahko kupec vrne okvarjen proizvod v zameno za delujoč proizvod, se ocenijo v skladu z napotki o jamstvih iz B28.–B33. člena.

▼**M52**

Jamstva

B28 Podjetje navadno pri prodaji proizvoda (blaga ali storitve) zanj da jamstvo (v skladu s pogodbo, zakonom ali običajno poslovno prakso podjetja). Narava jamstva se lahko precej razlikuje glede na panogo in vrsto pogodbe. Nekatera jamstva kupcu jamčijo, da bo zadevni proizvod deloval, kot bi moral, ker izpolnjuje dogovorjene specifikacije. Druga jamstva kupcu poleg jamčenja, da proizvod izpolnjuje dogovorjene specifikacije, zagotavljajo tudi storitev.

B29 Če ima kupec možnost ločeno kupiti jamstvo (na primer, ker se cena ali pogoji jamstva določijo ločeno), je jamstvo ločena storitev, ker podjetje obljubi, da bo kupcu poleg proizvoda, ki se lahko uporablja, kot je opisano v pogodbi, zagotovilo storitev. V teh okoliščinah podjetje obračuna obljubljeno jamstvo kot izvršitveno obvezo v skladu z 22.–30. členom ter del transakcijske cene pripiše izvršitveni obvezi v skladu s 73.–86. členom.

B30 Če kupec nima možnosti za ločen nakup jamstva, jamstvo obračuna v skladu z MRS 37 – *Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva*, razen če obljubljeno jamstvo ali del obljubljenega jamstva kupcu poleg jamčenja, da je proizvod v skladu z dogovorjenimi specifikacijami, zagotavlja storitev.

B31 Pri ocenjevanju, ali jamstvo naročniku poleg jamčenja, da proizvod izpolnjuje dogovorjene specifikacije, zagotavlja storitev, podjetje upošteva dejavnike, kot so:

(a) ali se jamstvo zahteva v skladu z zakonodajo – če zakon zahteva, da podjetje zagotovi jamstvo, obstoj tega zakona pomeni, da obljubljeno jamstvo ni izvršitvena obveza, ker takšne zahteve navadno obstajajo za zaščito kupcev pred tveganji nakupa okvarjenih proizvodov;

(b) obdobje, ki ga zajema jamstvo – daljše kot je obdobje kritja, večja je verjetnost, da je obljubljeno jamstvo izvršitvena obveza, saj je večja verjetnost, da bo podjetje, poleg zagotavljanja, da je proizvod skladen z dogovorjenimi specifikacijami, moralo opraviti storitev;

(c) narava nalog, ki jih podjetje obljublja – če mora podjetje opraviti določene naloge za zagotovitev, da proizvod izpolnjuje dogovorjene specifikacije (na primer, storitev pošiljanja okvarjenih proizvodov nazaj), takšne naloge verjetno ne povzročijo izvršitvene obveze.

▼M52

B32 Če jamstvo ali del jamstva kupcu poleg jamčenja, da je proizvod v skladu z dogovorjenimi specifikacijami, zagotavlja storitev, je obljubljena storitev izvršitvena obveza. Zato podjetje razporedi transakcijsko ceno na proizvod in storitev. Če podjetje obljubi tako jamstvo glede proizvoda kot jamstvo glede storitve, vendar ju ne more obračunati ločeno, podjetje obe jamstvi obračuna skupaj kot eno izvršitveno obvezo.

B33 Zakon, ki zahteva da mora podjetje plačati odškodnino, če njegov proizvod povzroči škodo, ne povzroči izvršitvene obveze. Na primer, proizvajalec lahko prodaja proizvode v jurisdikciji, v kateri je po zakonu odgovoren za vsako škodo (na primer na osebnem premoženju), ki jo lahko povzroči kupec pri uporabi proizvoda za njegov predviden namen. Podobno, obljuba podjetja, da poplača kupcu obveznosti in odškodnine, ki izhajajo iz zahtevkov v zvezi s patentom, avtorskimi pravicami, blagovno znamko ali drugih kršitev, ki jih predstavlja proizvod podjetja, ne povzroči izvršitvene obveze. Podjetje takšno obveznost obračuna v skladu z MRS 37.

Principal in agent

▼M54

B34 Kadar pri zagotavljanju blaga ali storitev kupcu sodeluje druga oseba, podjetje določi, ali je narava njegove obljube izvršitvena obveza, da bo samo zagotovilo specificirano blago ali storitev (tj. podjetje je principal), ali da bo uredilo, da bo druga oseba zagotovila to blago ali storitev (tj. podjetje je agent). Podjetje določi, ali je principal ali agent, za vsako specificirano blago ali storitev, obljubljeno kupcu. Specificirano blago ali storitev je ločeno blago ali storitev (ali ločena skupina blaga ali storitev), ki se bo zagotovila kupcu (glej 27.–30. člen). Če pogodba s kupcem vsebuje več kot eno specificirano blago ali storitev, bi lahko bilo podjetje principal za nekatero specificirano blago ali storitve in agent za drugo.

B34A Da določi naravo svoje obljube (kot je opisana v B34. členu), podjetje:

(a) opredeli specificirano blago ali storitve, ki se bodo zagotovile kupcu (to je lahko na primer pravica do blaga ali storitve, ki jo bo zagotovila druga oseba (glej 26. člen)), in

(b) oceni, ali obvladuje (kot je opisano v 33. členu) vsako specificirano blago ali storitev, preden se ta prenese na kupca.

B35 Podjetje je principal, če obvladuje specificirano blago ali storitev, preden se ta prenese na kupca. Vendar ni nujno, da podjetje obvladuje specificirano blago, če pridobi lastninsko pravico za to blago za samo kratek čas, preden se lastninska pravica prenese na kupca. Podjetje, ki je principal, lahko izpolni izvršitveno obvezo zagotoviti specificirano blago ali storitev samo ali najame drugo osebo (na primer podizvajalca), da izpolni nekatere ali vse izvršitvene obveze v njegovem imenu.

▼**M54**

B35A Če je v zagotovitev blaga ali storitev kupcu vključena druga oseba, podjetje, ki je principal, pridobi obvladovanje česar koli od naslednjega:

(a) blaga ali drugega sredstva od druge osebe, ki ga nato prenese na kupca;

(b) pravice do storitve, ki jo bo izvedla druga oseba, ki podjetju omogoča, da naroči tej osebi, da zagotovi storitev kupcu v imenu podjetja;

(c) blaga ali storitve druge osebe, ki jo nato združi z drugim blagom ali storitvami pri zagotavljanju specificiranega blaga ali storitve kupcu. Na primer, če podjetje zagotovi pomembno storitev integracije blaga ali storitev (glej 29.(a) člen), ki jih zagotovi druga oseba, v specificirano blago ali storitev, ki jo je naročil kupec, podjetje obvladuje specificirano blago ali storitev preden se to blago ali storitev prenese na kupca. To je zaradi tega, ker podjetje najprej pridobi obvladovanje vložkov za specificirano blago ali storitev (ki vključuje blago ali storitve od drugih oseb) in nato usmerja njihovo uporabo, da se ustvari združen izložek, ki je specificirano blago ali storitev.

B35B (Medtem) ko podjetje, ki je principal, izpolni(-juje) izvršitveno obvezo, pripozna prihodke v bruto znesku nadomestila, za katerega pričakuje, da bo do njega upravičeno v zameno za preneseno specificirano blago ali storitve.

B36 Podjetje je agent, če je njegova izvršitvena obveza urediti, da specificirano blago ali storitev zagotovi druga oseba. Podjetje, ki je agent, ne obvladuje specificiranega blaga ali storitve, ki jo zagotovi druga oseba, preden se to specificirano blago ali storitev prenese na kupca. (Medtem) ko podjetje, ki je agent, izpolni(-juje) izvršitveno obvezo, pripozna prihodke v znesku opravnine ali provizije, za katero pričakuje, da bo do nje upravičeno v zameno za ureditev, da specificirano blago ali storitve zagotovi druga oseba. Opravnina ali provizija podjetja je lahko neto znesek nadomestila, ki ga podjetje zadrži, potem ko drugi osebi plača nadomestilo, prejeto za blago ali storitev, ki jo mora zagotoviti ta oseba.

B37 Kazalniki, da podjetje obvladuje specificirano blago ali storitev, preden se prenese na kupca (in je zato principal (glej B35. člen)), med drugim vključujejo naslednje:

(a) podjetje je primarno odgovorno za izpolnitev obljube, da bo zagotovilo specificirano blago ali storitev. To običajno vključuje odgovornost za sprejemljivost specificiranega blaga ali storitve (npr. primarno odgovornost za to, da blago ali storitev izpolnjuje specifikacije kupca). Če je podjetje primarno odgovorno za izpolnitev obljube, da bo zagotovilo specificirano blago ali storitev, to lahko kaže, da druga oseba, ki je vključena v zagotovitev specificiranega blaga ali storitve, deluje v imenu podjetja;

▼M54

(b) podjetje nosi tveganje zmanjšanja vrednosti zalog, preden je bilo specificirano blago ali storitev prenesena na kupca ali po prenosu obvladovanja na kupca (na primer, če ima kupec pravico do vračila). Na primer, če podjetje pridobi ali se zaveže, da bo pridobilo, specificirano blago ali storitev pred sklenitvijo pogodbe s kupcem, lahko to kaže na to, da je podjetje sposobno usmerjati uporabo in pridobiti bolj ali manj vse ostale koristi, ki izhajajo iz blaga ali storitve, preden se ta prenese na kupca;

(c) podjetje lahko po lastni presoji določi ceno specificiranega blaga ali storitve. Določitev cene, ki jo kupec plača za specificirano blago ali storitev, lahko kaže na to, da je podjetje sposobno usmerjati uporabo blaga ali storitve in pridobiti bolj ali manj vse ostale koristi. Vendar lahko v nekaterih primerih pri določanju cen lastno presojo uporabi agent. Na primer, agent je lahko nekoliko prilagodljiv pri določanju cen, da bi ustvaril dodatne prihodke iz naslova svoje storitve urejanja, da kupcem blago ali storitve zagotovijo druge osebe.

B37A Kazalniki v B37. členu so lahko bolj ali manj relevantni za presojo o obvladovanju, odvisno od narave specificiranega blaga ali storitve in pogojev pogodbe. Poleg tega lahko drugačni kazalniki v drugačnih pogodbah zagotovijo prepričljivejše dokaze.

B38 Če izvršitvene obveze in pogodbene pravice podjetja iz pogodbe prevzame drugo podjetje, tako da podjetje ni več obvezano izpolnjevati izvršitvene obveze za prenos specificiranega blaga ali storitev kupcu (tj. podjetje ne deluje več kot principal), podjetje ne pripozna prihodkov za to izvršitveno obvezo. Namesto tega podjetje oceni, ali naj pripozna prihodke za izpolnitev izvršitvene obveze za pridobitev pogodbe za drugo osebo (tj. ali podjetje deluje kot agent).

▼M52

Možnosti kupca glede dodatnega blaga ali storitev

B39 Možnosti kupcev, da pridobijo dodatno blago ali storitve brezplačno ali s popustom, so različne in lahko vključujejo prodajne spodbude, dobropise (oz. točke) za zvestobo, možnosti za obnovitev pogodbe ali druge popuste pri prihodnjem blagu ali storitvah.

B40 Če podjetje da v pogodbi kupcu možnost pridobitve dodatnega blaga ali storitev, ta možnost pomeni pogodbeno izvršitveno obvezo samo, če možnost kupcu daje stvarno pravico, ki je ne bi prejel brez sklenitve te pogodbe (na primer, popust, ki se doda k običajnim popustom za zadevno blago ali storitev za isti razred kupcev v istem geografskem območju ali na istem trgu). Če možnost kupcu zagotavlja stvarno pravico, kupec podjetju dejansko plača vnaprej za prihodnje blago ali storitve, podjetje pa pripozna prihodke, ko se to blago ali storitve prenesejo ali ko možnost poteče.

▼**M52**

B41 Če ima kupec možnost pridobiti dodatno blago ali storitev po ceni, ki bi odražala samostojno prodajno ceno za to blago ali storitev, ta možnost kupcu ne zagotavlja stvarne pravice, tudi če je to možnost mogoče uveljaviti samo s sklenitvijo predhodne pogodbe. V teh primerih je podjetje dalo tržno ponudbo, ki jo obračuna v skladu s tem standardom, šele ko kupec uveljavi možnost za nakup dodatnega blaga ali storitev.

B42 74. člen zahteva od podjetja, da razporedi transakcijsko ceno na izvršitvene obveze na osnovi razmeroma samostojne prodajne cene. Če samostojne prodajne cene za možnost kupca, da pridobi dodatno blago ali storitve, ni mogoče neposredno ugotoviti, jo podjetje oceni. V tej oceni se upošteva popust, ki bi ga kupec prejel, če bi uveljavil to možnost, in je prilagojena za oboje od naslednjega:

(a) vsak popust, ki ga kupec lahko prejme, ne da bi uveljavil to možnost; in

(b) verjetnost, da se bo ta možnost uveljavila.

B43 Če ima kupec stvarno pravico do pridobitve prihodnjega blaga ali storitev ter so to blago ali storitve podobni prvotnemu blagu ali storitvam iz pogodbe ter se zagotavljajo v skladu s pogoji prvotne pogodbe, lahko podjetje kot praktično alternativo ocenjevanju samostojne prodajne cene opcije dodeli transakcijsko ceno blagu ali storitvam iz možnosti na podlagi blaga ali storitve, ki naj bi se zagotovile, in pričakovanega nadomestila. Običajno tovrstne možnosti veljajo za obnavljanje pogodbe.

Neuveljavljene pravice kupcev

B44 V skladu s 106. členom, podjetje po prejemu predplačila kupca pripozna pogodbeno obveznost v znesku predplačila za svojo izvršitveno obvezo za prenos ali pripravljenost za prenos blaga ali storitev v prihodnosti. Podjetje odpravi pripoznanje te pogodbene obveznosti (in pripozna prihodke), ko prenese to blago ali storitve in zato izpolni svojo izvršitveno obvezo.

B45 Nevračljivo predplačilo, ki ga kupec nakaže podjetje, daje kupcu pravico do prejema blaga ali storitev v prihodnosti (ter obvezuje podjetje, da je pripravljeno za prenos blaga ali storitve). Vendar kupci morda ne bodo uveljavili vseh svojih pogodbenih pravic. Te neuveljavljene pravice se pogosto imenujejo neizkoriščeni znesek.

B46 Če podjetje pričakuje, da bo v okviru pogodbene obveznosti upravičeno do neizkoriščenega zneska, podjetje pričakovani neizkoriščeni znesek pripozna kot prihodek v sorazmernem deležu glede na vzorec pravic, ki jih uveljavlja kupec. Če podjetje ne pričakuje, da bo upravičeno do neizkoriščenega zneska, podjetje pripozna pričakovani neizkoriščeni znesek kot prihodek, kadar postane verjetnost, da bo kupec uveljavil svoje preostale pravice, majhna. Da ugotovi, ali pričakuje, da bo upravičeno do neizkoriščenega zneska, podjetje upošteva zahteve iz 56.–58. člena o omejevanju ocen variabilnega nadomestila.

▼M52

B47 Podjetje pripozna obveznost (in ne prihodkov) za vsako prejeto nadomestilo, ki ga je mogoče pripisati neuveljavljenim pravicam kupca, za katere se od podjetja zahteva, da jih pošlje drugi stranki, na primer javnemu organu, v skladu z veljavnimi zakoni v zvezi z lastnino, ki ni bila prevzeta.

Nevračljive vnaprejšnje provizije (in s tem povezani stroški)

B48 V nekaterih pogodbah podjetje zaračuna kupcu nevračljivo vnaprejšnjo provizijo ob ali blizu začetka pogodbe. Primeri so provizije ob vpisu pri pogodbah o članstvu v športnih klubih, provizije za aktiviranje pri telekomunikacijskih pogodbah, provizije za vzpostavitev v nekaterih pogodbah o izvajanju storitev in začetne provizije v nekaterih pogodbah o dobavi.

B49 Da določi izvršitvene obveze v takšnih pogodbah, podjetje oceni, ali se provizija nanaša na prenos obljubljenega blaga ali storitve. V številnih primerih, tudi če se nevračljiva vnaprejšnja provizija nanaša na dejavnost, ki jo mora podjetje izvesti ob ali blizu sklenitve pogodbe, da bi izpolnilo pogodbo, ta dejavnost ne pomeni prenosa obljubljenega blaga ali storitve na kupca (glej 25. člen). Namesto tega je vnaprejšnja provizija predplačilo za prihodnje blago ali storitve in zato bi se priznala kot prihodki, ko se to prihodnje blago ali storitve dostavijo oziroma opravijo. Obdobje za pripoznanje prihodkov bi se podaljšalo prek začetnega pogodbenega obdobja, če da podjetje kupcu možnost, da podaljša pogodbo in ta možnost kupcu zagotovi stvarno pravico, kot je opisana v B40. členu.

B50 Če se nevračljiva vnaprejšnja provizija nanaša na blago ali storitev, podjetje oceni, ali naj blago ali storitev obračuna kot ločeno izvršitveno obvezo v skladu z 22.–30. členom.

B51 Podjetje lahko zaračuna nevračljivo provizijo deloma kot plačilo za stroške, nastale pri pripravi pogodbe (ali pri drugih administrativnih nalogah, kot so opisane v 25. členu). Če te pripravljalne dejavnosti ne izpolnjujejo izvršitvene obveze, podjetje teh dejavnosti ne upošteva (niti z njimi povezanih stroškov) pri merjenju napredka v skladu z B19. členom. Razlog za to je, da stroški pripravljalnih dejavnosti ne prikazujejo prenosa storitev na kupca. Podjetje oceni, ali so stroški, nastali pri pripravi pogodbe, povzročili nastanek sredstva, ki se pripozna v skladu s 95. členom.

Licenciranje

▼M54

B52 Licenca določa pravice kupca do intelektualne lastnine podjetja. Licence za intelektualno lastnino lahko med drugim vključujejo licence za kar koli od naslednjega:

(a) programsko opremo in tehnologijo;

(b) filme, glasbo in druge oblike medijev in zabavne industrije;

(c) franšize; in

(d) patente, blagovne znamke in avtorske pravice.

▼**M54**

B53 Poleg obljube o podelitvi licence (ali licenc) kupcu lahko podjetje obljubi prenos drugega blaga ali storitev kupcu. Te obljube so lahko izrecno navedene v pogodbi ali jih je mogoče pričakovati glede na običajne poslovne prakse podjetja, njegove objavljene politike ali konkretne navedbe (glej 24. člen). Kadar pogodba s kupcem poleg drugega obljubljenega blaga ali storitev vključuje obljubo o podelitvi licence (ali licenc), podjetje za določanje posameznih izvršitvenih obvez v pogodbi uporablja 22.–30. člen, tako kot pri drugih vrstah pogodb.

▼**M52**

B54 Če obljuba o podelitvi licence ni ločena od drugega blaga ali storitev, obljubljenega v pogodbi, v skladu s 26.–30. členom, podjetje obljubo o podelitvi licence in drugo obljubljeno blago ali storitve, obračuna skupaj kot eno izvršitveno obvezo. Primeri licenc, ki niso ločene od drugega blaga ali storitev, obljubljenih v pogodbi, vključujejo naslednje:

(a) licenco, ki je del opredmetenega blaga in je ključnega pomena za uporabnost blaga; in

(b) licenco, ki jo lahko kupec koristi le v povezavi s sorodno storitvijo (na primer spletna storitev podjetja, ki s podelitvijo licence kupcu omogoča dostop do vsebine).

B55 Če licenca ni ločena, podjetje uporabi 31.–38. člen za določitev, ali je izvršitvena obveza (ki vključuje obljubljeno licenco) izvršitvena obveza, ki se izpolni postopno ali ki se izpolni v določenem trenutku.

B56 Če je obljuba o podelitvi licence ločena od drugega obljubljenega blaga ali storitev v pogodbi in je zato ločena izvršitvena obveza, mora podjetje ugotoviti, ali se licenca prenese na kupca v določenem trenutku ali postopno. Pri tem mora upoštevati, ali je narava obljube, ki jo da podjetje kupcu ob izdaji licence, kupcu zagotoviti:

(a) pravico do dostopa do intelektualne lastnine podjetja, ki obstaja v celotnem obdobju veljavnosti licence; ali

(b) pravico do uporabe intelektualne lastnine podjetja, ki obstaja v trenutku, ko se licenca podeli.

Opredelitev narave obljube podjetja

▼**M54**

B57 [Črtano]

B58 Narava obljube podjetja pri podelitvi licence je obljuba, da se bo zagotovila pravica dostopa do intelektualne lastnine podjetja, če so izpolnjeni vsi spodnji pogoji:

▼M54

(a) pogodba zahteva oziroma kupec razumno pričakuje, da bo podjetje opravljalo dejavnosti, ki znatno vplivajo na intelektualno lastnino, do katere je kupec upravičen (glej B59. in B59.A člen);

(b) pravice iz licence kupca neposredno izpostavljajo pozitivnim ali negativnim učinkom dejavnosti podjetja, opredeljenih v B58.(a) členu; in

(c) te dejavnosti ob izvedbi ne privedejo do prenosa blaga ali storitve na kupca (glej 25. člen).

▼M52

B59 Dejavniki, ki lahko nakazujejo, da bi lahko kupec razumno pričakoval, da bo podjetje izvedlo dejavnosti, ki znatno vplivajo na intelektualno lastnino, vključujejo običajne poslovne prakse podjetja, njegove objavljene politike ali konkretne navedbe. Čeprav ni odločujoč, lahko obstoj skupnega gospodarskega interesa (na primer licenčnina na podlagi prodaje) pri podjetju in kupcu v zvezi z intelektualno lastnino, do katere ima kupec pravico, nakazuje tudi, da lahko kupec razumno pričakuje, da bo podjetje izvedlo takšne dejavnosti.

▼M54

B59A Dejavnosti podjetja znatno vplivajo na intelektualno lastnino, do katere ima kupec pravice, kadar:

(a) bodo te dejavnosti po pričakovanjih pomembno spremenile obliko (na primer zasnovo ali vsebino) ali funkcionalnost (na primer sposobnost izvajanja funkcije ali naloge) intelektualne lastnine; ali

(b) sposobnost kupca, da pridobi koristi od intelektualne lastnine, bolj ali manj izhaja iz navedenih dejavnosti ali je odvisna od njih. Na primer, koristi od blagovne znamke pogosto izhajajo iz ali so odvisne od tekočih dejavnosti podjetja, ki podpirajo ali ohranjajo vrednost intelektualne lastnine.

Če ima intelektualna lastnina, do katere ima kupec pravice, precejšnjo samostojno funkcionalnost, zato velik delež koristi od te intelektualne lastnine izhaja iz te funkcionalnosti. Posledično dejavnosti podjetja ne bi pomembno vplivale na sposobnost stranke, da pridobi koristi od navedene intelektualne lastnine, razen če navedene dejavnosti znatno spremenijo njeno obliko ali funkcionalnost. Vrste intelektualne lastnine, ki imajo pogosto precejšnjo samostojno funkcionalnost, vključujejo programsko opremo, biološke spojine ali formule zdravil ter zaključene medijske vsebine (na primer filmi, televizijske oddaje in glasbeni posnetki).

▼M52

B60 Če so izpolnjena merila iz B58. člena, mora podjetje obljubo o podelitvi licence obračunati kot izvršitveno obvezo, ki se izpolni postopno, ker bo kupec istočasno prejel in izkoristil korist, ki izhaja iz dostopa do intelektualne lastnine, ki mu ga omogoča podjetje, med samim dostopom (glej 35.(a) člen). Podjetje uporabi 39.–45. člen za izbor ustrezne metode za merjenje svojega napredka v smeri popolne izpolnitve te izvršitvene obveze za zagotovitev dostopa.

▼M52

B61 Če merila iz B58. člena niso izpolnjena, je narava obljube podjetja zagotoviti pravico do uporabe intelektualne lastnine podjetja, saj ta intelektualna lastnina obstaja (po obliki in funkcionalnosti) v trenutku, ko se licenca podeli kupcu. To pomeni, da lahko kupec usmerja uporabo licence in pridobi vse ostale koristi, ki izhajajo iz licence, v trenutku, ko se licenca prenese. Podjetje obljubo o zagotovitvi pravice do uporabe njegove intelektualne lastnine obračunava kot izvršitveno obvezo, izpolnjeno v določenem trenutku. Podjetje uporabi 38. člen za določitev trenutka, ko se licenca prenese na kupca. Vendar prihodkov ni mogoče pripoznati za licenco, ki zagotavlja pravico do uporabe intelektualne lastnine podjetja pred začetkom obdobja, v katerem lahko kupec uporablja licenco in je deležen njenih koristi. Na primer, če se obdobje veljavnosti licence za programsko opremo začne, preden podjetje temu kupcu zagotovi (ali kako drugače da na voljo) kodo, ki mu omogoča takojšnjo uporabo programske opreme, podjetje prihodkov ne bi pripoznalo, dokler ne zagotovi kode (ali jo kako drugače da na voljo).

B62 Podjetje pri določanju, ali licenca kupcu daje pravico do dostopa do intelektualne lastnine podjetja ali pravico do njene uporabe, ne upošteva naslednjega:

(a) časovnih omejitev, geografskih omejitev in omejitev uporabe – te omejitve opredeljujejo lastnosti obljubljene licence, ne določajo pa, ali podjetje izpolni svojo izvršitveno obvezo v določenem trenutku ali postopno;

(b) poroštev, s katerimi podjetje zagotovi, da ima veljaven patent za intelektualno lastnino ter da bo varovalo ta patent pred nepooblaščeno uporabo – obljuba o varovanju patentne pravice ni izvršitvena obveza, ker dejanje varovanja patenta ščiti vrednost intelektualne lastnine podjetja in kupcu zagotavlja jamstvo, da prenesena licenca izpolnjuje specifikacije licence, ki je bila obljubljena v pogodbi.

Licenčnine na podlagi prodaje ali uporabe

B63 Ne glede na zahteve iz 56.–59. člena podjetje pripozna prihodke za licenčnino na podlagi prodaje ali uporabe, obljubljeno v zamenjavo za licenco za intelektualno lastnino samo, če (ali ko) se zgodi poznejši od naslednjih dogodkov:

(a) naknadna prodaja ali uporaba; in

(b) izvršitvena obveza, na katero je bil razporejen del ali celotna licenčnina na podlagi prodaje ali uporabe, je izpolnjena (ali delno izpolnjena).

▼M54

B63A Zahteva po licenčninah na podlagi prodaje ali uporabe v B63. členu se uporablja, kadar se licenčnina nanaša samo na licenco za intelektualno lastnino ali kadar je licenca za intelektualno lastnino glavni element, na katerega se nanaša licenčnina (na primer, licenca za intelektualno lastnino je lahko glavni element, na katerega se nanaša licenčnina, kadar podjetje upravičeno pričakuje, da bi kupec pripisal znatno več vrednosti licenci kot drugemu blagu ali storitvam, na katere se nanaša licenčnina).

▼M54

B63B Če je izpolnjena zahteva iz B63.A člena, se prihodki iz naslova licenčnin na podlagi prodaje ali uporabe pripoznajo v celoti v skladu z B63. členom. Če zahteva iz B63. člena ni izpolnjena, se za licenčnine na podlagi prodaje ali uporabe uporabljajo zahteve o variabilnem nadomestilu iz 50.–59. člena.

▼M52

Pogodbe o ponovnem nakupu

B64 Pogodba o ponovnem nakupu je pogodba, v kateri podjetje proda sredstvo in tudi obljubi ali ima možnost (v isti pogodbi ali v drugi pogodbi), da ponovno odkupi sredstvo. Ponovno kupljeno sredstvo je lahko sredstvo, ki je bilo prvotno prodano kupcu, sredstvo, ki je v osnovi isto kot sredstvo, ali drugo sredstvo, katerega del je sredstvo, ki je bilo prvotno prodano.

B65 Pogodba o ponovnem nakupu ima na splošno tri oblike:

(a) obveza podjetja do ponovnega nakupa sredstva (nestandardizirana terminska pogodba);

(b) pravica podjetja do ponovnega nakupa sredstva (nakupna opcija); in

(c) obveza podjetja do odkupa sredstva na zahtevo kupca (prodajna opcija).

Nestandardizirana terminska pogodba ali nakupna opcija

B66 Če ima podjetje obvezo ali pravico do ponovnega nakupa sredstva (nestandardizirana terminska pogodba ali nakupna opcija), kupec ne pridobi obvladovanja sredstva, ker je omejen pri usmerjanju uporabe sredstva in pridobitvi vseh preostalih koristi, ki izhajajo iz sredstva, četudi ima sredstvo morda fizično v posesti. Zato podjetje pogodbo obračuna kot eno od naslednjega:

(a) najem v skladu z MRS 17 – *Najemi*, če podjetje lahko ali pa mora ponovno kupiti sredstvo za znesek, ki je nižji od prvotne prodajne cene sredstva; ali

(b) ureditev financiranja v skladu z B68. členom, če podjetje lahko ali pa mora ponovno kupiti sredstvo za znesek, ki je enak ali višji od prvotne prodajne cene sredstva.

B67 Pri primerjavi cene pri ponovnem nakupu s prodajno ceno podjetje upošteva časovno vrednost denarja.

B68 Če je pogodba o ponovnem nakupu ureditev financiranja, podjetje še naprej pripoznava sredstvo ter pripoznava tudi finančno obveznost za vsako nadomestilo, ki ga prejme od kupca. Podjetje pripozna razliko med zneskom nadomestila, ki ga prejme od kupca, in zneskom nadomestila, ki ga mora plačati kupcu, kot obresti ter, če je to potrebno, stroške obdelave ali skladiščenja (na primer za zavarovanje).

B69 Če opcija poteče in ostane neizvršena, podjetje odpravi pripoznanje obveznosti in pripozna prihodke.

▼M52

Prodajna opcija

B70 Če ima podjetje obvezo za ponovni nakup sredstva na zahtevo kupca (prodajna opcija) po ceni, ki je nižja od prvotne prodajne cene sredstva, na začetku pogodbe preuči, ali ima kupec pomembno gospodarsko spodbudo za uveljavljanje te pravice. Če kupec to pravico uveljavi, to povzroči, da dejansko plača nadomestilo podjetju za pravico do uporabe določenega sredstva za določen čas. Če ima kupec precejšnjo gospodarsko spodbudo za uveljavljanje te pravice, podjetje pogodbo obračuna kot najem v skladu z MRS 17.

B71 Da ugotovi, ali ima kupec precejšnjo gospodarsko spodbudo za uveljavljanje svoje pravice, podjetje preuči različne dejavnike, vključno z razmerjem med ceno pri ponovnem nakupu in pričakovano tržno vrednostjo sredstva na dan ponovnega nakupa ter časom do izteka pravice. Na primer, če se pričakuje, da bo cena pri ponovnem nakupu precej presegla tržno vrednost sredstva, to lahko pomeni, da ima kupec precejšnjo gospodarsko spodbudo za izvršitev prodajne opcije.

B72 Če kupec nima precejšnje gospodarske spodbude za izvršitev svoje pravice po ceni, ki je nižja od prvotne prodajne cene sredstva, podjetje obračuna pogodbo, kot če bi šlo za prodajo proizvoda s pravico do vračila, kot je opisano v B20.–B27. členu.

B73 Če je cena ponovnega nakupa sredstva enaka ali višja od prvotne prodajne cene in presega pričakovano tržno vrednost sredstva, je pogodba dejansko ureditev financiranja ter se zato obračuna, kot je opisano B68. členu.

B74 Če je cena ponovnega nakupa sredstva enaka ali višja od prvotne prodajne cene in je nižja ali enaka pričakovani tržni vrednosti sredstva in kupec nima precejšnje gospodarske spodbude za izvršitev svoje pravice, podjetje pogodbo obračuna, kot če bi šlo za prodajo proizvoda s pravico do vračila, kot je opisano v B20.–B27. členu.

B75 Pri primerjavi cene pri ponovnem nakupu s prodajno ceno podjetje upošteva časovno vrednost denarja.

B76 Če opcija poteče in ostane neizvršena, podjetje odpravi pripoznanje obveznosti in pripozna prihodke.

Dogovor o konsignaciji

B77 Ko podjetje izroči proizvod drugi stranki (kot je trgovec ali distributer) za namen prodaje končnim kupcem, podjetje oceni, ali je druga stranka v trenutku dostave pridobila obvladovanje proizvoda. Proizvod, ki se dostavi drugi stranki, je lahko predmet dogovora o konsignaciji, če ta druga stranka ni pridobila obvladovanja proizvoda. V skladu s tem podjetje ne pripozna prihodkov ob izročitvi proizvoda drugi stranki, če je proizvod v konsignaciji.

▼M52

B78 Da je pogodba dogovor o konsignaciji, med drugim nakazuje tudi naslednje:

(a) podjetje obvladuje proizvod, dokler ne nastopi določen dogodek, kot je prodaja proizvoda trgovčevemu kupcu ali iztek določenega obdobja;

(b) podjetje lahko zahteva vračilo proizvoda ali prenos proizvoda na tretjo stranko (kot je drug trgovec); in

(c) trgovec ni brezpogojno obvezan plačati za proizvod (čeprav mora morda plačati polog).

Dogovori po načelu zaračunaj in zadrži

B79 Dogovor po načelu zaračunaj in zadrži je pogodba, po kateri podjetje kupcu zaračuna proizvod, vendar ga ohrani v fizični posesti, dokler se ne prenese na kupca v določenem trenutku v prihodnosti. Kupec lahko na primer zahteva, da podjetje sklene takšno pogodbo, ker kupec nima dovolj razpoložljivega prostora za skladiščenje proizvoda ali zaradi zamud v proizvodnji na strani kupca.

B80 Podjetje določi, kdaj izpolni svojo izvršitveno obvezo glede prenosa proizvoda, tako, da oceni, kdaj kupec prevzame obvladovanje tega proizvoda (glej 38. člen). Pri nekaterih pogodbah se obvladovanje prenese, ko se proizvod dostavi v prostore kupca ali ko se odpremi, odvisno od pogodbenih pogojev (vključno s pogoji dostave in odpreme). Vendar lahko kupec pri nekaterih pogodbah pridobi obvladovanje proizvoda, čeprav ostane proizvod fizično v posesti podjetja. V tem primeru ima kupec možnost, da usmerja uporabo proizvoda in pridobi vse ostale koristi, ki izhajajo iz proizvoda, čeprav se odloči, da ne bo uveljavljal svoje pravice do fizičnega posedovanja proizvoda. Zato podjetje ne obvladuje proizvoda. Namesto tega podjetje zagotavlja skrbniške storitve kupcu za sredstvo kupca.

B81 Poleg izvajanja zahtev iz 38. člena kupec pridobi obvladovanje proizvoda z dogovorom po načelu zaračunaj in zadrži, če so izpolnjena vsa naslednja merila:

(a) razlog za dogovor po načelu zaračunaj in zadrži mora biti utemeljen (na primer kupec je zahteval dogovor);

(b) proizvod je treba ločeno opredeliti, kot da pripada kupcu;

(c) proizvod mora biti tekoče pripravljen za fizični prenos kupcu; in

(d) podjetje ne more imeti možnosti, da bi uporabilo proizvod ali ga posredovalo drugemu kupcu.

▼M52

B82 Če podjetje pripozna prihodke za prodajo proizvoda po načelu zaračunaj in zadrži, mora preveriti, ali mu ostajajo še kakšne izvršitvene obveze (na primer za storitve skrbništva) v skladu z 22.–30. členom, na katere mora dodeliti del transakcijske cene v skladu s 73.–86. členom.

Sprejetje s strani kupca

B83 V skladu z 38.(e) členom lahko sprejetje sredstva s strani kupca pomeni, da je kupec pridobil obvladovanje sredstva. Klavzule o sprejetju s strani kupca temu omogočajo, da prekliče pogodbo ali zahteva, da podjetje izvede popravne ukrepe, če blago ali storitev ne dosega dogovorjenih specifikacij. Podjetje upošteva te klavzule pri ocenjevanju, kdaj pridobi kupec obvladovanje blaga ali storitve.

B84 Če lahko podjetje objektivno določi, da se je obvladovanje blaga ali storitve preneslo na kupca v skladu s specifikacijami, dogovorjenimi v pogodbi, je sprejetje s strani kupca formalnost, ki ne bi vplivala na določitev, kdaj je kupec pridobil obvladovanje blaga ali storitve. Na primer, če klavzula o sprejetju s strani kupca temelji na izpolnjevanju določenih značilnosti glede velikosti in teže, bi podjetje lahko določilo, ali so bila ta merila izpolnjena, preden prejme potrditev sprejetja s strani kupca. Izkušnje podjetja s pogodbami za podobno blago ali storitve so lahko dokaz, da so blago ali storitve, zagotovljene kupcu, v skladu s specifikacijami, dogovorjenimi v pogodbi. Če se prihodki pripoznajo, preden kupec sprejme blago ali storitev, mora podjetje še vedno preveriti, ali ostajajo še kakšne izvršitvene obveze (na primer za vgradnjo opreme), ter oceniti, ali jih mora obračunati ločeno.

B85 Vendar podjetje, če ne more objektivno ugotoviti, ali je zagotovljeno blago ali opravljena storitev v skladu s specifikacijami, dogovorjenimi v pogodbi, ne bi moglo skleniti, da je kupec pridobil obvladovanje blaga oz. storitve, dokler ju kupec ne sprejme. To je zato, ker podjetje v teh okoliščinah ne more ugotoviti, ali ima kupec sposobnost usmerjanja uporabe blaga ali storitve in pridobitve vseh ostalih koristi, ki izhajajo iz blaga ali storitve.

B86 Če podjetje kupcu izroči proizvode za namene preskušanja ali ocenjevanja ter kupec ni obvezan plačati zanje do izteka preskusnega obdobja, se obvladovanje proizvoda ne prenese na kupca, dokler kupec ne sprejme proizvoda oziroma preskusno obdobje poteče.

Razkrivanje razčlenjenih prihodkov

B87 114. člen zahteva, da podjetje razčleni prihodke iz pogodb s kupci v kategorije, ki prikazujejo, kako gospodarski dejavniki vplivajo na naravo, znesek, čas ter negotovost prihodkov in denarnih tokov. V kolikšnem obsegu so prihodki podjetja razčlenjeni za namene tega

▼**M52**

razkritja, je zato odvisno od dejstev in okoliščin, ki so vključene v pogodbe podjetja s kupci. Nekatera podjetja bodo morda morala uporabiti več kot eno kategorijo, da bodo izpolnjevala cilj iz 114. člena glede razčlenjevanja prihodkov. Druga podjetja bodo morda izpolnjevala cilj zgolj z uporabo ene kategorije za razčlenjevanje prihodkov.

B88 Pri izbiri vrste kategorije (ali kategorij) za uporabo razčlenjenih prihodkov podjetje upošteva, kako so bile informacije o prihodkih podjetja predstavljene za druge namene, vključno z vsem naslednjim:

(a) razkritji, prikazanimi zunaj računovodskih izkazov (na primer v poročilih o dobičku, letnih poročilih ali predstavitvah za vlagatelje);

(b) informacijami, ki jih redno pregleduje glavni vodstveni delavec, ki sprejema poslovne odločitve, za ocenjevanje finančne uspešnosti poslovnih odsekov; in

(c) drugimi informacijami, ki so podobne vrstam informacij, opredeljenim v B88.(a) in (b) členu ter ki jih podjetje ali uporabniki računovodskih izkazov podjetja uporabljajo za ocenjevanje finančne uspešnosti podjetja ali sprejemanje odločitev o razporejanju sredstev.

B89 Primerne kategorije so med drugim lahko naslednje:

(a) vrsta blaga ali storitev (na primer, glavne linije proizvodov);

(b) geografska regija (npr. država ali regija);

(c) trg ali vrsta kupca (na primer, državni in nedržavni kupci);

(d) vrsta pogodbe (na primer pogodbe s fiksno ceno ter pogodbe, po katerih se plača samo opravljeno delo in porabljen material);

(e) trajanje pogodbe (na primer kratkoročne in dolgoročne pogodbe);

(f) čas prenosa blaga ali storitev (na primer, prihodki od blaga ali storitev, prenesenih na kupce v določenem trenutku, ter prihodki od blaga in storitev, prenesenih postopno); in

(g) prodajna pot (na primer blago, ki se prodaja neposredno kupcem, in blago, ki se prodaja prek posrednikov).

▼M52

Priloga C

Datum začetka veljavnosti in prehod

Ta priloga je sestavni del standarda in ima enako veljavo kot drugi deli standarda.

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

C1 Podjetje mora uporabljati ta standard za letna poročevalska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2018 ali kasneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje ta standard uporabi prej, mora to razkriti.

▼M54

C1B S *Pojasnili k MSRP 15 – Prihodki iz pogodb s kupci*, izdanimi aprila 2016, so se spremenili 26., 27., 29., B1., B34.–B38., B52.–B53., B58., C2., C5. in C7. člen, črtal B57. člen ter dodali B34.A, B35.A, B35.B, B37.A, B59.A, B63.A, B63.B, C7.A in C8.A člen. Podjetje začne uporabljati navedene spremembe za letna poročevalska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2018 ali pozneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje navedene spremembe uporablja za zgodnejše obdobje, ta podatek razkrije.

▼M52

PREHOD

▼M54

C2 Za namene zahtev v zvezi s prehodom v C3.– C8.A členu velja naslednje:

(a) datum začetka uporabe je začetek poročevalskega obdobja, v katerem podjetje prvič uporabi ta standard; in

(b) zaključena pogodba je pogodba, za katero je podjetje preneslo vse blago ali storitve, opredeljene v skladu z MRS 11 *Pogodbe o gradbenih delih*, MRS 18 *Prihodki* in povezanimi pojasnili.

▼M52

C3 Podjetje uporablja ta standard po eni od naslednjih dveh metod:

(a) za nazaj za vsako predhodno poročevalsko obdobje, predstavljeno v skladu z MRS 8 – *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake*, ob upoštevanju rešitev iz C5. člena; ali

(b) za nazaj s kumulativnim učinkom začetka uporabe tega standarda, pripoznanim na datum začetka uporabe v skladu s C7.–C8. členom.

C4 Ne glede na zahteve iz 28. člena MRS 8 mora podjetje ob prvi uporabi tega standarda predstaviti samo kvantitativne informacije, ki jih zahteva 28.(f) člen MRS 8 za letno obdobje neposredno pred prvim letnim obdobjem, za katero se uporablja ta standard (neposredno predhodno obdobje), in samo, če podjetje ta standard uporablja za nazaj v skladu s C3.(a) členom. Podjetje lahko te informacije predstavi tudi za tekoče obdobje ali za zgodnejša primerljiva obdobja, vendar pa mu tega ni treba storiti.

▼M54

C5 Podjetje lahko uporabi eno ali več od spodnjih praktičnih rešitev, ko uporablja ta standard za nazaj v skladu s C3.(a) členom:

(a) pri zaključenih pogodbah podjetju ni treba preračunati pogodb, ki:

(i) se začnejo in končajo v istem letnem računovodskem obdobju ali

(ii) so zaključene pogodbe na začetku najzgodnejšega predstavljenega obdobja;

(b) v primeru zaključenih pogodb, ki imajo variabilna nadomestila, lahko podjetje uporabi transakcijsko ceno na datum zaključka pogodbe namesto ocenjenih variabilnih zneskov nadomestila v primerljivih poročevalskih obdobjih;

(c) za pogodbe, ki so bile spremenjene pred začetkom najzgodnejšega predstavljenega obdobja, podjetju ni treba preračunati pogodbe za nazaj za navedene spremembe pogodbe v skladu z 20.–21. členom. Podjetje namesto tega izrazi skupen učinek vseh sprememb, do katerih je prišlo pred začetkom najzgodnejšega predstavljenega obdobja, pri:

(i) opredelitvi izpolnjenih in neizpolnjenih izvršitvenih obvez;

(ii) določanju transakcijske cene in;

(iii) razporeditvi transakcijske cene na izpolnjene in neizpolnjene izvršitvene obveze;

(d) za vsa poročevalska obdobja pred datumom začetka uporabe podjetju ni treba razkriti zneska transakcijske cene, razporejene na preostale izvršitvene obveze, niti razložiti, kdaj namerava pripoznati ta znesek kot prihodek (120. člen).

▼M52

C6 Za vsako praktično rešitev iz C5. člena, ki jo podjetje uporablja, podjetje to rešitev uporablja skladno za vse pogodbe znotraj vseh predstavljenih poročevalskih obdobij. Poleg tega razkrije vse naslednje informacije:

(a) uporabljene rešitve; in

(b) kolikor je razumno mogoče, kvalitativno oceno ocenjenega učinka uporabe vsake tovrstne rešitve.

▼M54

C7 Če se podjetje odloči, da bo ta standard uporabljajo za nazaj v skladu s C3.(b) členom, pripozna kumulativni učinek začetka uporabe tega standarda kot prilagoditev začetnega salda zadržanih čistih dobičkov (ali drugih sestavnih delov kapitala, kot je ustrezno) letnega poročevalskega obdobja, ki vključuje datum začetka uporabe. V skladu s to prehodno metodo se lahko podjetje odloči za uporabo tega standarda za nazaj samo za pogodbe, ki na datum prve uporabe niso zaključene (na primer 1. januar 2018 za podjetje, ki poslovno leto zaključi 31. decembra).

▼**M54**

C7A Podjetje, ki uporablja ta standard za nazaj v skladu s C3.(b) členom, lahko prav tako uporabi praktično rešitev, opisano v C5.(c) členu, za:

(a) vse spremembe pogodbe, do katerih pride pred začetkom najzgodnejšega predstavljenega obdobja, ali

(b) vse spremembe pogodbe, do katerih pride pred datumom začetka uporabe.

Če podjetje uporabi to praktično rešitev, rešitev uporablja dosledno za vse pogodbe in razkrije informacije, ki se zahtevajo v C6. členu.

▼**M52**

C8 Za poročevalska obdobja, ki vključujejo datum začetka uporabe, podjetje zagotovi obe naslednji dodatni razkritji, če se ta standard uporablja za nazaj v skladu s C3.(b) členom:

(a) znesek, v višini katerega uporaba tega standarda vpliva na vsako vrstično postavko računovodskega izkaza v tekočem poročevalskem obdobju v primerjavi z MRS 11, MRS 18 ter povezanimi pojasnili, ki so veljala pred spremembo; in

(b) pojasnilo razlogov za bistvene spremembe, ugotovljene v C8.(a) členu.

▼**M54**

C8A Podjetje uporablja *Pojasnila k MSRP 15* (glej C1.B člen) za nazaj v skladu z MRS 8. Podjetje pri uporabi sprememb za nazaj te uporablja, kot da so bile vključene v MSRP 15 na datum začetka uporabe. Posledično podjetje sprememb ne uporablja za poročevalska obdobja ali pogodbe, za katere se zahteve MSRP 15 ne uporabljajo v skladu s C2.–C8. členom. Na primer, če podjetje uporablja MSRP 15 v skladu s C3.(b) členom samo za pogodbe, ki na datum začetka uporabe niso zaključene pogodbe, podjetje ne preračuna zaključenih pogodb na datum začetka uporabe MSRP 15 za učinke teh sprememb.

▼**M52**

Sklicevanja na MSRP 9

C9 Če podjetje uporablja ta standard, vendar še ne uporablja MSRP 9 –*Finančni instrumenti*, vsako sklicevanje MSRP 9 v tem standardu na pomeni sklicevanje na MRS 39 – *Finančni instrumenti: Pripoznavanje in merjenje*.

RAZVELJAVITEV DRUGIH STANDARDOV

C10 Ta standard nadomešča naslednje standarde:

(a) MRS 11 – *Pogodbe o gradbenih delih*;

(b) MRS 18 – *Prihodki*;

(c) OPMSRP 13 – *Programi zvestobe kupcev*;

(d) OPMSRP 15 – *Dogovori o izgradnji nepremičnin*;

(e) OPMSRP 18 – *Prenosi sredstev od odjemalcev* in

(f) SOP-31 – *Prihodki – transakcije neposredne zamenjave, ki vključujejo storitve oglaševanja*.

▼B

POJASNILO OPMSRP 1

Spremembe v obstoječih obveznostih razgradnje, ponovne vzpostavitve in podobnih obveznosti

SKLICEVANJE

▼M5

— MRS 1 *Predstavljanje računovodskih izkazov* (kakor je bil popravljen 2007)

▼B

— MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake*

— MRS 16 *Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema)* (kakor je bil popravljen 2003)

— MRS 23 *Stroški izposojanja*

— MRS 36 *Oslabitev sredstev* (kakor je bil popravljen 2004)

— MRS 37 *Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva*

OZADJE

1 Številna podjetja so dolžna razgraditi, odstraniti in ponovno vzpostaviti opredmetena osnovna sredstva. V tem pojasnilu se takšne obveznosti imenujejo obveznostih razgradnje, ponovne vzpostavitve in podobne obveznosti. Po MRS 16 nabavna vrednost opredmetenega osnovnega sredstva vključuje začetno oceno stroškov razgradnje in odstranitve sredstva ter ponovno vzpostavitev na ustreznem mestu, za katero nastane obveznost podjetja bodisi ob pridobitvi sredstva bodisi kot posledica uporabe sredstva v določenem časovnem obdobju za druge namene razen proizvodnje zalog v enakem časovnem obdobju. MRS 37 vsebuje zahteve glede merjenja obveznosti razgradnje, ponovne vzpostavitve in podobnih obveznosti. To pojasnilo ponuja navodila glede obračunavanja učinkov sprememb merjenja obstoječih obveznosti razgradnje, ponovne vzpostavitve in podobnih obveznosti.

PODROČJE UPORABE

2 To pojasnilo se uporablja za spremembe pri merjenju katerihkoli obstoječih obveznosti razgradnje, ponovne vzpostavitve in podobnih obveznosti, ki so tako:

(a) pripoznane kot del nabavne vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva v skladu z MRS kot tudi

(b) pripoznane kot obveznosti v skladu z MRS 37.

Obveznost razgradnje, ponovne vzpostavitve in podobne obveznosti lahko na primer obstajajo za razgradnjo obrata, sanacijo okoljske škode pri ekstraktivnih dejavnostih ali odstranitev opreme.

VPRAŠANJE

3 To pojasnilo razlaga, kako je treba obračunati vpliv naslednjih dogodkov na spremembe pri merjenju obstoječih obveznosti razgradnje, ponovne vzpostavitve in podobnih obveznosti:

(a) sprememba pri ocenjevanju poravnavanja obveznosti odtoka dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi (npr. denarni tokovi),

▼B

(b) sprememba pri trenutni tržni diskontni meri, kot je opredeljena v 47. členu MRS 37 (vključno s spremembami v časovni vrednosti denarja in tveganjih, značilnih za obveznost), ter

(c) povečanje, ki odraža pretekli čas (imenovano tudi razreševanje diskontiranja).

SPLOŠNO MNENJE

4 Spremembe pri merjenju obstoječih obveznosti razgradnje, ponovne vzpostavitve in podobnih obveznosti, ki izhajajo iz sprememb v ocenjenem časovnem okviru ali količine odtoka dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi, potrebne za poravnavo obvez, kot tudi sprememba v diskontni meri, se obračunavajo v skladu s spodnjimi 5.–7. členi.

5 Če se ustrezno sredstvo meri z uporabo modela nabavne vrednosti:

(a) ob upoštevanju točke (b) se spremembe v obveznosti prištejejo k ali odštejejo od nabavne vrednosti ustreznega sredstva v trenutnem obdobju.

(b) znesek, ki je odštet od nabavne vrednosti sredstva, ne sme presegati njegove knjigovodske vrednosti. Če zmanjšanje obveznosti presega knjigovodsko vrednost sredstva, se presežek nemudoma pripozna v poslovnem izidu.

(c) če prilagoditev poveča nabavno vrednost sredstva, mora podjetje ugotoviti, če to pomeni, da nove knjigovodske vrednosti ne bo možno v celoti nadomestiti. Če je temu tako, mora podjetje preizkusiti sredstvo z vidika oslabitve, tako da oceni njegovo nadomestljivo vrednost in obračunati izgube zaradi oslabitve v skladu z MRS 36.

6 Če se ustrezno sredstvo meri z uporabo modela prevrednotenja:

(a) spremembe obveznosti spremenijo prevrednotovalni presežek ali primanjkljaj prvotno pripoznanega sredstva, tako da:

►M5 (i) zmanjšanje obveznosti (ob upoštevanju točke (b)) se mora pripoznati v drugem vseobsegajočem donosu in povečati prevrednotovalni presežek v lastniškem kapitalu, ◄ le da se pripozna v ►M5 izkazu vseobsegajočega donosa ◄, v kolikor odpravi prevrednotovalni primanjkljaj sredstva, ki je bil na začetku pripoznan v ►M5 izkazu vseobsegajočega donosa ◄;

►M5 (ii) povečanje obveznosti se mora pripoznati v poslovnem izidu, le da se mora pripoznati v drugem vseobsegajočem donosu in zmanjša prevrednotovalni presežek v lastniškem kapitalu do višine ◄, do obsega kreditnega salda prevrednotovalnega presežka v povezavi s tem sredstvom.

(b) če zmanjšanje obveznosti presega knjigovodsko vrednost, ki bi bila pripoznana, če bi bilo sredstvo obravnavano po modelu nabavne vrednosti, se presežek nemudoma pripozna v poslovnem izidu.

▼B

(c) sprememba obveznosti pomeni, da bo morda potrebno prevrednotiti sredstvo in s tem zagotoviti, da se knjigovodska vrednost ne razlikuje bistveno od tiste, ki bi se ugotovila z uporabo poštene vrednosti na dan ►M5 izkaza finančnega položaja ◄. ►M5 Vsako takšno prevrednotenje je treba upoštevati pri določevanju zneskov, ki se pripoznajo v poslovnem izidu ali v drugem vseobsegajočem donosu v skladu s točko (a). Če je potrebno prevrednotenje, je treba prevrednotiti vsa sredstva iste skupine. ◄

▼M5

(d) MRS 1 zahteva, da se v izkazu vseobsegajočega donosa razkrijejo posamezne sestavine drugega vseobsegajočega donosa ali odhodka. Pri upoštevanju te zahteve se mora sprememba v prevrednotovalnem presežku, ki izhaja iz takšne spremembe obveznosti, ugotavljati posebej in tako tudi razkrivati.

▼B

7 Popravljen amortizirljivi znesek sredstva se amortizira v njegovi dobi koristnosti. Zato se od trenutka, ko se ustreznemu sredstvu izteče doba koristnosti, vse nadaljnje spremembe obveznosti pripoznajo v ►M5 izkazu vseobsegajočega donosa ◄ v času njihovega nastanka. To velja tako za model nabavne vrednosti kot tudi za model prevrednotenja.

▼M1

8 Obdobno razreševanje diskonta se v poslovnem izidu pripozna kot strošek financiranja v trenutku nastanka. Usredstvenje po MRS 23 ni dovoljeno.

▼B

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

9 Podjetje mora uporabljati to pojasnilo za letna obdobja, ki se začnejo 1. septembra 2004 ali kasneje. Spodbuja se uporaba že pred datumom. Če podjetje uporablja to pojasnilo za obdobja, ki se začnejo pred 1. septembrom 2004, mora to razkriti.

▼M5

9A MRS 1 (kakor je bil popravljen 2007) je spremenil terminologijo, ki se uporablja v celotnih MSRP. Poleg tega je spremenil 6. člen. Podjetje mora uporabljati te spremembe za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2009 ali pozneje. Če podjetje uporabi MRS 1 (kakor je bil popravljen 2007) za zgodnejše obdobje, morajo te spremembe veljati tudi za tako zgodnejše obdobje.

▼B

PREHOD

10 Spremembe računovodskih usmeritev se morajo obravnavati v skladu z zahtevami MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake* ([1]). Pojasnilo

([1]) Če podjetje uporablja to pojasnilo v obdobju, ki se začne pred 1. januarjem 2005, mora upoštevati zahteve prejšnje različice MRS 8, imenovane *Čisti poslovni izid v obdobju, bistvene napake in spremembe računovodskih usmeritev*, razen če podjetje uporablja popravljeno različico tega standarda za tako predhodno obdobje.

▼B

OPMSRP 2

Delnice članov v zadrugah in podobni instrumenti

SKLICEVANJE

— MRS 32 *Finančni instrumenti: razkrivanje in predstavljanje* (kakor je bil popravljen 2003) ([1])

▼M53

———————

— MSRP 9 *Finančni instrumenti*

▼M33

— MSRP 13 *Merjenje poštene vrednosti*

▼B

OZADJE

1 Zadruge in druga podobna podjetja oblikujejo skupine oseb za zadovoljevanje skupnih gospodarskih ali socialnih potreb. V zakonih držav je zadruga ponavadi opredeljena kot društvo, ki si prizadeva pospeševati gospodarski napredek svojih članov s skupnim poslovanjem (načelo samopomoči). Delnice članov zadruge so pogosto opredeljene kot delnice ali točke članov in podobno in se v nadaljevanju imenujejo „delnice članov“.

2 MRS 32 postavlja načela za razvrščanje finančnih instrumentov med finančne obveznosti ali kapital. Zlasti se ta načela uporabljajo za razvrščanje prodajljivih instrumentov, ki dajejo imetniku pravico, da te instrumente proda nazaj izdajatelju za denar ali drug finančni instrument. Uporaba teh načel za delnice članov zadrug in podobne instrumente je težka. Nekateri pooblastitelji Upravnega odbora za mednarodne računovodske standarde so prosili za pomoč pri razumevanju uporabe načel v MRS 32 za delnice članov in podobne instrumente, ki imajo nekatere značilnosti in okoliščine, v katerih te značilnosti vplivajo na razvrščanje med obveznosti ali kapital.

PODROČJE UPORABE

3 To pojasnilo se uporablja za finančne instrumente, ki spadajo v področje MRS 32, vključno s finančnimi instrumenti, izdanimi članom zadrug, ki dokazujejo lastniški delež članov v podjetju. To pojasnilo se ne uporablja za finančne instrumente, ki se lahko poravnajo, ali se bodo poravnali, z lastnimi kapitalskimi instrumenti podjetja.

VPRAŠANJE

4 Številni finančni instrumenti, vključno z delnicami članov, imajo značilnosti kapitala, vključno z glasovalnimi pravicami in pravicami do udeležbe v distribuciji dividend. Nekateri finančni instrumenti dajejo imetniku pravico, da zahteva odkup za denar ali drugo finančno sredstvo, vendar lahko vključujejo ali zanje veljajo omejitve ali bodo finančni instrumenti odkupljeni ali ne. Kako naj se ti pogoji odkupa vrednotijo pri določanju ali naj se finančni instrumenti razvrstijo kot obveznosti ali kapital?

([1]) ►M6 MRS 32 je bil avgusta 2005 spremenjen kot MRS 32 *Finančni instrumenti: predstavljanje*. UOMRS je februarja 2008 spremenil MRS 32, pri čemer je določil, da je treba instrumente razvrstiti kot lastniški kapital, če imajo navedeni instrumenti vse značilnosti in izpolnjujejo pogoje iz 16.A in 16.B člena ali 16.C in 16.D člena MRS 32. ◄

▼B

SPLOŠNO MNENJE

5 Pogodbena pravica imetnika finančnega instrumenta (vključno z delnicami članov v zadrugah), da zahteva odkup, sama po sebi ne zahteva, da se finančni instrument razvrsti kot finančna obveznost. Ko podjetje določa razvrstitev finančnega instrumenta kot finančne obveznosti ali kot kapital, mora upoštevati vse pogoje finančnega instrumenta. Ti pogoji vključujejo ustrezne lokalne zakone, predpise in upravno listino podjetja, ki je v veljavi na dan razvrščanja, ne pa pričakovanih sprememb teh zakonov, predpisov ali listine.

▼M6

6 Deleži članov, ki bi bili razvrščeni kot lastniški kapital, če člani ne bi imeli pravice zahtevati odkup, so lastniški kapital, če je prisoten eden od pogojev, opisanih v odstavkih 7 in 8, ali če imajo deleži članov vse značilnosti in izpolnjujejo pogoje iz 16.A in 16.B člena ali 16.C in 16.D člena MRS 32. Vloge na vpogled, vključno s tekočimi računi, depozitnimi računi, in podobne pogodbe, ki se pojavijo, ko člani delujejo kot odjemalci, so finančne obveznosti podjetja.

▼B

7 Delnice članov so kapital, če ima podjetje brezpogojno pravico zavrniti odkup delnic članov.

8 Lokalni zakon, predpis ali upravna listina podjetja lahko naložijo različne vrste prepovedi za odkup delnic članov, npr. brezpogojne prepovedi ali prepovedi, ki temeljijo na plačilnosposobnostnih sodilih. Če lokalni zakon, predpis ali upravna listina podjetja lahko brezpogojno prepoveduje odkup, so delnice članov kapital. Določbe v lokalnih zakonih, predpisu ali upravni listini podjetja, ki odkup prepovedujejo samo, če so (ali niso) izpolnjeni pogoji – kot so plačilnosposobnostne omejitve – pa ne pomenijo, da so delnice članov kapital.

▼M6

9 Brezpogojna prepoved je lahko absolutna, kar pomeni, da so prepovedani vsi odkupi. Brezpogojna prepoved je lahko delna in prepoveduje odkup deležev članov, če bi odkup povzročil padec števila deležev članov ali zneska vplačanega kapitala iz deležev članov pod določeno raven. Deleži članov, ki presegajo prepoved odkupa, so obveznosti, razen če ima podjetje brezpogojno pravico zavrniti odkup, kakor je opisano v odstavku 7, ali če imajo deleži članov vse značilnosti in izpolnjujejo pogoje iz 16.A in 16.B člena ali 16.C in 16.D člena MRS 32. V nekaterih primerih se lahko število deležev ali znesek vplačanega kapitala, za katere velja prepoved odkupa, občasno spremeni. Takšna sprememba prepovedi odkupa povzroči prenos med finančno obveznostjo in lastniškim kapitalom.

▼B

10 Pri začetnem pripoznanju mora podjetje meriti svojo finančno obveznost za odkup po pošteni vrednosti. V primeru delnic članov z možnostjo odkupa meri podjetje pošteno vrednost finančne obveznosti za odkup po vrednosti, ki ni manjša od največjega zneska, ki se plača v skladu z določbami o odkupu v njegovi upravni listini ali veljavnem zakonu, diskontirana od prvega dne veljavnosti zahteve izplačila zneska (glej primer 3).

▼M36

11 Kot se zahteva v 35. členu MRS 32, se izplačila imetnikom kapitalskih instrumentov pripoznajo neposredno v lastniškem kapitalu. Obresti, dividende in drugi donosi, ki se nanašajo na finančne instrumente, razvrščene kot finančne obveznosti, so odhodki, ne glede na to, ali so ti plačani zneski pravno opredeljeni kot dividende, obresti ali drugače.

▼B

12 V Prilogi, ki je sestavni del splošnega mnenja, so navedeni zgledi uporabe tega soglasja.

RAZKRITJE

13 Kadar sprememba v prepovedi odkupa povzroči prenos med finančnimi obveznostmi in kapitalom, mora podjetje ločeno razkriti znesek, časovni okvir in razlog za prenos.

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

14 Datum uveljavitve in prehodne določbe tega pojasnila so isti kot za MRS 32 (kakor je bil popravljen 2003). Podjetje mora uporabljati to pojasnilo za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2005 ali kasneje. Če podjetje uporablja to pojasnilo za obdobje pred 1. januarjem 2005, mora to razkriti. To pojasnilo je treba uporabiti za nazaj.

▼M6

14A Podjetje uporablja spremembe iz 6., 9., A1. in A12. člena za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2009 ali po tem datumu. Če podjetje uporabi poglavje *Prodajljivi finančni instrumenti in obveznosti, ki izhajajo iz prenehanja obstoja* (spremembe MRS 32 in MRS 1), ki je bilo objavljeno februarja 2008, za obdobje pred tem datumom, se tudi spremembe iz 6., 9., A1. in A12. člena uporabijo pred tem datumom.

▼M33

16 Z MSRP 13, ki je bil izdan maja 2011, je bil spremenjen A8. člen. Podjetje mora uporabiti navedeno spremembo, kadar uporablja MSRP 13.

▼M36

17 *Cikel letnih izboljšav 2009–2011*, ki je bil izdan maja 2012, je spremenil 11. člen. Podjetje to spremembo uporablja za nazaj v skladu z MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake* za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2013 ali kasneje. Če podjetje navedeno spremembo uporablja za MRS 32 v okviru *Cikla letnih izboljšav 2009–2011* (izdan maja 2012) za zgodnejše obdobje, se sprememba v 11. členu uporablja za to zgodnejše obdobje.

▼M53

19 Z MSRP 9, kot je bil izdan julija 2014, sta bila spremenjena A8. in A10. člen ter izbrisana 15. in 18. člen. Podjetje mora uporabljati navedene spremembe, kadar uporablja MSRP 9.

▼B

Priloga

Zgledi uporabe splošnega mnenja

Ta priloga je sestavni del pojasnila.

▼M6

A1 Ta priloga navaja sedem zgledov uporabe soglasja OPMSRP. Ti zgledi ne predstavljajo izčrpnega seznama; možni so drugi vzorci pojavov. Vsak zgled predpostavlja, da ni nobenih drugih pogojev razen pogojev, ki so določeni v podatkih zgleda, ki bi zahtevali, da se finančni instrument razvrsti kot finančna obveznost, in da finančni instrument nima vseh značilnosti ali ne izpolnjuje pogojev iz 16.A in 16.B člena ali 16.C in 16.D člena MRS 32.

▼B

BREZPOGOJNA PRAVICA ZAVRNITI ODKUP (7. člen)

Zgled 1

Podatki

A2 Listina podjetja navaja, da se odkupi opravijo po lastni presoji podjetja. Listina ne predvideva nadaljnje izdelave ali omejitve te presoje. V svoji zgodovini podjetje ni nikoli zavrnilo odkupa delnic članov, čeprav ima upravni odbor pravico, da to naredi.

Razvrstitev

A3 Podjetje ima brezpogojno pravico zavrniti odkup in delnice članov so kapital. MRS 32 postavlja načela za razvrščanje, ki temeljijo na pogojih finančnega instrumenta in ugotavlja, da če so bila v preteklosti izvršena diskrecijska plačila ali če je bil tak namen, to ne sproži razvrščanja med obveznosti. AG26. člen MRS 32 navaja:

Kadar prednostnih delnic ni mogoče odkupiti, je ustrezna razvrstitev odvisna od drugih pravic, ki so povezane z njimi. Razvrstitev temelji na oceni vsebine pogodbenih dogovorov in opredelitev finančne obveznosti in kapitalskega instrumenta. Če ima izdajatelj sam pravico odločiti se o distribucijah imetnikom prednostnih delnic, naj gre za kumulativne ali nekumulativne delnice, so delnice kapitalski instrumenti. Na razvrstitev prednostne delnice kot kapitalskega instrumenta ali finančne obveznosti pa ne vpliva:

(a) zgodovina distribucij;

(b) namen opraviti distribucije v prihodnje;

(c) možen negativen vpliv na ceno rednih delnic izdajatelja, če distribucije niso opravljene (zaradi omejitev plačila dividend na redne delnice, če dividende niso izplačane na prednostne delnice);

(d) znesek izdajateljevih rezerv;

(e) izdajateljeva pričakovanja poslovnega izida v obdobju, ali

(f) sposobnost ali nesposobnost izdajatelja, da vpliva na znesek svojega poslovnega izida za obdobje.

Zgled 2

Podatki

A4 Listina podjetja navaja, da se odkupi opravijo po lastni presoji podjetja. Vendar listina nadalje navaja, da se zahteva za odkup samodejno odobri, razen če podjetje ne more izvršiti plačil ne da bi pri tem kršilo lokalne predpise glede likvidnosti ali rezerv.

Razvrstitev

A5 Podjetje nima brezpogojne pravice zavrniti odkup in delnice članov so finančna obveznost. Zgoraj opisane omejitve temeljijo na sposobnosti podjetja, da poravna svojo obveznost. Odkupe omeji le, če niso izpolnjene zahteve kratkoročne plačilne sposobnosti ali rezerv in nato samo do takrat, da so te zahteve izpolnjene. Zato v skladu z načeli, postavljenimi v MRS 32, ne povzročijo razvrstitve finančnega instrumenta kot kapital. AG25. člen MRS 32 navaja:

▼B

Prednostne delnice lahko prinašajo različne pravice. Pri določanju, ali se prednostne delnice razvrstijo kot finančna obveznost ali kapitalski instrument, ocenjuje izdajatelj posamezne pravice, povezane z delnico, za ugotavljanje, ali taka delnica izpolnjuje osnovne značilnosti finančne obveznosti. Na primer prednostna delnica, ki zagotavlja, da jo bo podjetje do določenega roka odkupilo od imetnika, ali daje imetniku pravico prodati jo do določenega roka podjetju, vsebuje finančno obveznost, ker ima izdajatelj obveznost prenesti finančna sredstva na imetnika take delnice. *Izdajateljeva nezmožnost, da izpolni obvezo odkupa prednostne delnice ob pogodbenem roku, naj gre za pomanjkanje finančnih sredstev, za zakonsko omejitev, ali nezadostne dobičke ali rezerve, ne odpravi te obveze.* [Poudarki dodani]

PREPOVEDI ODKUPA (8. in 9. člen)

Zgled 3

Podatki

A6 Zadruga je v preteklosti svojim članom izdala delnice na različne datume in za različne zneske:

(a) 1. januarja 20X1 100 000 delnic po 10 DE ena (1 000 000 DE),

(b) 1. januarja 20X2 100 000 delnic po 20 DE ena (nadaljnjih 2 000 000 DE, tako da je bilo skupaj izdanih delnic za 3 000 000 DE).

Delnice se lahko odkupijo na zahtevo po vrednosti, po kateri so bile izdane.

A7 Listina podjetja navaja, da nabrani odkupi ne smejo presegati 20 odstotkov najvišjega števila uveljavljajočih delnic njenih članov. 31. decembra 20X2 je podjetje imelo 200 000 uveljavljajočih delnic, kar je najvišje število uveljavljajočih delnic članov, in v preteklosti delnice niso bile odkupljene. 1. januarja 20X3 podjetje spremeni svojo upravno listino in poveča dovoljeno raven nabranih odkupov na 25 odstotkov najvišjega števila uveljavljajočih delnic njenih članov.

Razvrstitev

Preden se spremeni upravna listina

▼M53

A8 Delnice članov, ki presegajo prepoved odkupa, so finančne obveznosti. Zadruga ob začetnem pripoznanju meri to finančno obveznost po pošteni vrednosti. Ker se lahko te delnice odkupijo na zahtevo, zadruga izmeri pošteno vrednost takšnih finančnih obveznosti v skladu s 47. členom MSRP 13: „Poštena vrednost finančne obveznosti pri možnosti vpogleda (npr. vloge na vpogled) ne sme biti manjša od zneska, plačljivega na poziv…“. Zadruga temu ustrezno razvrsti kot finančne obveznosti najvišji znesek, ki se izplača na poziv v skladu z določbami o odkupu.

▼B

A9 1. januarja 20X1 je najvišji znesek, ki se plača v skladu z določbami o odkupu, 20 000 delnic po 10 DE za vsakega in tako podjetje razvrsti 200 000 DE kot finančno obveznost in 800 000 DE kot kapital. Vendar se 1. januarja 20X2 zaradi nove izdaje delnic po 20 DE najvišji znesek, ki se plača v skladu z določbami o odkupu, poveča na 40 000 delnic po 20 DE za vsakega. Ta izdaja dodatnih delnic po 20 DE ustvari novo obveznost, ki se pri začetnem pripoznanju meri po pošteni vrednosti. Po izdaji teh delnic je obveznost 20 odstotkov vseh delnic v izdaji (200 000), merjeno po 20 DE, ali 800 000 DE. To zahteva pripoznanje dodatne obveznosti v znesku 600 000 DE. V tem zgledu se dobiček ali izguba ne pripoznata. Torej podjetje sedaj razvrsti 800 000 DE kot finančne obveznosti in 2 200 000 kot kapital. Ta zgled predpostavlja, da se ti zneski med 1. januarjem 20X1 in 31. decembrom 20X2 ne spremenijo.

Po spremembi upravne listine

▼M53

A10 Po spremembi upravne listine se lahko od zadruge zahteva, da odkupi največ 25 uveljavljajočih delnic ali največ 50 000 delnic po 20 DE za vsako. Tako 1. januarja 20X3 zadruga razvrsti kot finančne obveznosti znesek 1 000 000 DE, ki je največji znesek, ki se izplača na poziv v skladu z določbami o odkupu, kakor je določeno v skladu s 47. členom MSRP 13. Zato 1. januarja 20X3 iz kapitala v finančne obveznosti prenese 200 000 DE in 2 000 000 DE pusti razvrščenih kot kapital. V tem primeru podjetje ne pripozna dobička ali izgube od prenosa.

▼B

Zgled 4

Podatki

A11 Lokalni zakon, ki ureja poslovanje zadrug, ali pogoji upravne listine podjetja, podjetju prepovedujejo odkupovati delnice članov, če bi odkup povzročil padec vplačanega kapitala iz delnic članov pod 75 odstotkov najvišjega zneska vplačanega kapitala iz delnic članov. Največji znesek za posamezno zadrugo je 1 000 000 DE. ►**M5** Ob koncu poročevalskega obdobja ◄ je stanje vplačanega kapitala 900 000 DE.

Razvrstitev

A12 V tem primeru bi bilo 750 000 DE razvrščenih kot kapital in 150 000 DE bi bilo razvrščenih kot finančne obveznosti. Poleg že navedenega 18.(b) člena MRS 32 v delu navaja:

▼M6

… finančni instrument, ki daje imetniku pravico, da ga proda nazaj izdajatelju za denar ali drugo finančno sredstvo („prodajljiv instrument“), je finančna obveznost, razen v primeru instrumentov, ki so razvrščeni kot kapitalski instrumenti v skladu s 16.A in 16.B členom ali 16.C in 16.D členom. Finančni instrument je finančna obveznost celo takrat, ko se znesek denarja ali drugo finančno sredstvo določi na podlagi nekega indeksa ali druge postavke, ki ima možnost povečanja ali zmanjšanja. Obstoj opcije za imetnika, da proda finančni instrument nazaj izdajatelju za denar ali drugo finančno sredstvo, pomeni, da prodajljivi instrument izpolnjuje opredelitev pojma finančna obveznost, razen v primeru instrumentov, ki so razvrščeni kot kapitalski instrumenti v skladu s 16.A in 16.B členom ali 16.C in 16.D členom.

▼B

A13 Prepoved odkupa, opisana v tem zgledu, je drugačna od omejitev, opisanih v 19. in AG25. členu MRS 32. Te omejitve so omejitve sposobnosti podjetja, da plača dolgovani znesek na finančno obveznost, to je preprečujejo plačilo obveznosti samo, če so izpolnjeni določeni pogoji. Nasprotno pa ta zgled opisuje brezpogojno prepoved odkupov, ki presegajo določen znesek, ne glede na zmožnost podjetja, da odkupi delnice članov (npr. glede na denarna sredstva, dobičke ali rezerve, ki jih je mogoče razdeliti). Dejansko prepoved odkupa preprečuje podjetju, da bi povzročilo finančne obveznosti z odkupom več kot določenega zneska vplačanega kapitala. Zato del delnic, za katerega velja prepoved odkupa, ni finančna obveznost. Medtem ko so delnice vsakega člana odkupljive posamično, pa del celotnih uveljavljajočih se delnic ni odkupljiv v nobenih okoliščinah, razen v primeru prenehanja obstoja podjetja.

Zgled 5

Podatki

A14 Podatki v tem zgledu so podatki, ki so navedeni v zgledu 4. Poleg tega na dan ►**M5** izkaza finančnega položaja ◄ zahteve glede kratkoročne plačilne sposobnosti v lokalni zakonodaji preprečujejo podjetju odkupovanje delnic članov, razen če so imetja denarja in kratkoročnih finančnih naložb višja od določenega zneska. Učinek teh zahtev glede kratkoročne plačilne sposobnosti ►**M5** ob koncu poročevalskega obdobja ◄ je, da podjetje ne more plačati več kot 50 000 DE za odkup delnic članov.

Razvrstitev

A15 Tako kot v zgledu 4, podjetje razvrsti 750 000 DE kot kapital in 150 000 DE kot finančno obveznost. To je zato, ker znesek, ki je razvrščen kot obveznost, temelji na brezpogojni pravici podjetja zavrniti odkup in ne na pogojnih omejitvah, ki odkup preprečujejo le, če ni izpolnjena kratkoročna plačilna sposobnost ali drugi pogoji in potem samo do takrat, da so takšni pogoji izpolnjeni. V tem primeru se uporabljajo določbe 19. in AG25. člena MRS 32.

Zgled 6

Podatki

A16 Upravna listina podjetja prepoveduje podjetju odkupovati delnice članov, razen do obsega prihodkov, prejetih od izdaje dodatnih delnic članov novim ali obstoječim članom v prejšnjih treh letih. Prihodke od izdaje delnic članov je treba uporabiti za odkup delnic, za katere so člani zahtevali odkup. V prejšnjih treh letih so bili prihodki od izdaje delnic članov 12 000 DE in delnice članov niso bile odkupljene.

Razvrstitev

A17 Podjetje razvrsti 12 000 DE delnic članov kot finančne obveznosti. Skladno s sklepi, opisanimi v zgledu 4, delnice članov, za katere velja brezpogojna prepoved odkupa, niso finančne obveznosti. Takšna brezpogojna prepoved se uporablja za znesek, ki je enak prihodkom delnic, ki so bile izdane pred več kot tremi leti in zato se ta znesek razvrsti kot kapital. Vendar za znesek, ki je enak prihodkom od delnic, izdanih v prejšnjih treh letih, ne velja brezpogojna prepoved odkupa. Tako prihodki od izdaje delnic članov v prejšnjih treh letih povzročijo finančne obveznosti, dokler niso več na voljo za odkup delnic članov. Zaradi tega ima podjetje finančno obveznost enako prihodkom delnic, izdanih v prejšnjih treh letih, brez odkupov v navedenem obdobju.

▼B

Zgled 7

Podatki

A18 Podjetje je zadružna banka. Lokalni zakon, ki ureja poslovanje zadružnih bank, navaja, da mora biti najmanj 50 odstotkov vseh „neporavnanih obveznosti“ podjetja (izraz, opredeljen v predpisih, da se vključijo delniški računi članov) v obliki vplačanega kapitala članov. Učinek predpisa je, da če so vse neporavnane obveznosti zadruge v obliki delnic članov, lahko odkupi vse. 31. decembra 20X1 je podjetje imelo skupaj neporavnanih obveznosti v znesku 200 000 DE, od tega 125 000 DE predstavljajo deležni računi članov. Pogoji deležnih računov članov dovoljujejo imetniku, da jih na poziv odkupi in v listini podjetja ni nobenih omejitev o odkupu.

Razvrstitev

A19 V tem zgledu so delnice članov razvrščene kot finančne obveznosti. Prepoved odkupa je podobna omejitvam, ki so opisane v 19. in AG25. členu MRS 32. Ta omejitev je pogojna omejitev sposobnosti podjetja, da plača dolgovani znesek na finančno obveznost, to je preprečujejo plačilo obveznosti samo, če so izpolnjeni določeni pogoji. Natančneje, od podjetja se lahko zahteva, da odkupi celotni znesek delnic članov (125 000 DE), če je odplačalo vse svoje druge obveznosti (75 000 DE). Zato prepoved odkupa ne preprečuje podjetju prevzeti finančno obveznost, da odkupi več kot določeno število delnic članov ali znesek vplačanega kapitala. Podjetju omogoča le, da odloži odkup dokler pogoj ni izpolnjen, to je odplačilo vseh drugih obveznosti. Za delnice članov v tem zgledu ne velja brezpogojna prepoved odkupa in so zato razvrščene kot finančne obveznosti.

▼B

POJASNILO OPMSRP 4

Določanje, ali dogovor vsebuje najem

SKLICEVANJE

— MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake*

— MRS 16 *Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema)* (kakor je bil popravljen 2003)

— MRS 17 *Najemi* (kakor je bil popravljen 2003)

— MRS 38 *Neopredmetena sredstva* (kakor je bil popravljen 2004)

▼M33

— MSRP 13 *Merjenje poštene vrednosti*

▼B

OZADJE

1 Podjetje lahko sklene dogovor, ki je sestavljen iz ene transakcije ali vrste povezanih poslov, ki nima pravne oblike najema, ampak prenos pravice do uporabe sredstva (npr. opredmetenega osnovnega sredstva) v zameno za plačilo ali niz plačil. Primeri dogovorov, v katerih eno podjetje (dobavitelj) lahko prenese takšno pravico do uporabe sredstva na drugo podjetje (kupec), pogosto skupaj s povezanimi storitvami, vključujejo:

— dogovore o zunanjem izvajanju (npr. zunanje izvajanje obdelave podatkov podjetja).

— dogovore v telekomunikacijski dejavnosti, v kateri dobavitelji omrežne zmogljivosti sklenejo pogodbe za zagotavljanje pravic do zmogljivosti kupcem.

— pogodbe vzemi ali plačaj in podobne pogodbe, v katerih kupci morajo plačati določene zneske ne glede na to ali prevzamejo pogodbeno blago ali storitve (npr. pogodba vzemi ali plačaj za pridobitev dejansko vse proizvodnje električnega generatorja dobavitelja).

2 To pojasnilo daje napotke za določanje, ali so takšni dogovori najemi ali vsebujejo najeme, ki jih je treba obračunavati v skladu z MRS 17. Ne daje napotkov za določanje, kako naj se takšen najem razvrsti v skladu z navedenim standardom.

3 V nekaterih dogovorih je temeljno sredstvo, ki je predmet najema, del večjega sredstva. To pojasnilo se ne nanaša na način določanja, kdaj je del večjega sredstva sam temeljno sredstvo za namene uporabe MRS 17. Kljub temu dogovori, v katerih bi temeljno sredstvo predstavljalo obračunsko enoto v MRS 16 ali MRS 38, spadajo v področje tega pojasnila.

PODROČJE UPORABE

▼M9

4 To pojasnilo se ne uporablja za dogovore, ki:

(a) so ali vsebujejo najeme, izločene iz področja MRS 17; ali

(b) so dogovori o koncesiji storitev javno v zasebno, ki spadajo v področje OPMSRP 12 *Dogovori o koncesiji storitev.*

▼B

VPRAŠANJA

5 To pojasnilo obravnava naslednja vprašanja:

(a) kako določiti, ali je dogovor najem ali vsebuje najem, kakor je opredeljen v MRS 17,

(b) kdaj naj se oceni ali ponovno oceni, ali je dogovor najem ali vsebuje najem, ter

(c) če je dogovor najem ali vsebuje najem, kako naj se plačila za najem ločijo od plačil za druge sestavine v dogovoru.

SPLOŠNO MNENJE

Določanje, ali je dogovor najem ali vsebuje najem

6 Določanje, ali je dogovor najem ali vsebuje najem, mora temeljiti na vsebini dogovora in treba je oceniti, ali:

(a) je izpolnitev dogovora odvisna od uporabe posebnega sredstva ali sredstev (sredstvo), ter

(b) dogovor prenaša pravico do uporabe sredstva.

Izpolnitev dogovora je odvisna od uporabe posebnega sredstva

7 Čeprav je posebno sredstvo lahko v dogovoru izrecno določeno, ni predmet najema, če izpolnitev dogovora ni odvisna od uporabe posebnega sredstva. Na primer, če je dobavitelj dolžan dobaviti določeno količino blaga ali storitev in ima pravico in sposobnost zagotoviti to blago ali storitve z uporabo drugih sredstev, ki niso določena v dogovoru, potem izpolnitev dogovora ni odvisna od določenega sredstva in dogovor ne vsebuje najema. Garancijska obveza, ki dovoljuje ali zahteva nadomestitev enakih ali podobnih sredstev, kadar določeno sredstvo ne deluje pravilno, ne preprečuje najemnega obravnavanja. Poleg tega pogodbena določba (pogojna ali drugačna), ki dovoljuje ali zahteva, da dobavitelj nadomesti druga sredstva zaradi kateregakoli razloga na ali po določenem dnevu, ne preprečuje najemnega obravnavanja pred dnem zamenjave.

8 Sredstvo je posredno določeno, če na primer, ima dobavitelj v lasti ali najemu samo eno sredstvo, s katerim izpolni obvezo in, za dobavitelja uporaba drugih sredstev za izpolnitev obveze ni niti ekonomsko izvedljiva niti praktična.

Dogovor prenaša pravico do uporabe sredstva

9 Dogovor prenaša pravico do uporabe sredstva, če dogovor prenese na kupca (najemnika) pravico do obvladovanja uporabe temeljnega sredstva. Pravica do obvladovanja uporabe temeljnega sredstva se prenese, če je izpolnjen katerikoli od naslednjih pogojev:

(a) Kupec ima možnost ali pravico ravnati s sredstvom ali drugim odrediti, da ravnajo s sredstvom na način, ki ga določi, ko pridobiva ali obvladuje več kot nepomembno količino učinka ali druge koristnosti sredstva.

▼B

(b) Kupec ima možnost ali pravico kontrolirati fizični dostop do temeljnega sredstva, ko pridobiva ali obvladuje več kot nepomembno količino učinka ali druge koristnosti sredstva.

(c) Dejstva in okoliščine kažejo, da je malo verjetno, da ena ali več strank, razen kupca, vzamejo več kot nepomembno količino učinka ali druge koristi sredstva, ki jo proizvede ali ustvari sredstvo v času trajanja dogovora, in da cena, ki jo kupec plača za učinek, ni niti pogodbeno določena na enoto proizvoda, niti ni enaka tržni ceni na enoto proizvoda v času dostave proizvodov.

Presojanje ali ponovno presojanje, ali je dogovor najem ali vsebuje najem

10 Presoja, ali dogovor vsebuje najem, mora biti opravljena na začetku dogovora, ki je datum dogovora ali datum zavezanosti strank glavnim določbam dogovora in sicer tisti, ki je, na podlagi vseh dejstev in okoliščin zgodnejši. Ponovno presojo po začetku dogovora, ali dogovor vsebuje najem, je treba opraviti le, če je izpolnjen katerikoli od naslednjih pogojev:

(a) Sprememba v pogodbenih pogojih, razen če sprememba le obnavlja ali podaljša dogovor.

(b) Možnost obnovitve se izvaja ali se stranki dogovora sporazumeta o podaljšanju, razen če je bil pogoj obnovitve ali podaljšanja na začetku vključen v trajanje najema v skladu s 4. členom MRS 17. Obnovitev ali podaljšanje dogovora, ki ne vključuje sprememb pogojev prvotnega dogovora pred koncem trajanja prvotnega dogovora, je treba ovrednotiti v skladu s 6.–9. členom samo glede obdobja obnovitve ali podaljšanja.

(c) Sprememba v določanju, ali je izpolnitev odvisna od določenega sredstva.

(d) Znatna sprememba sredstva, na primer znatna fizična sprememba opredmetenega osnovnega sredstva.

11 Ponovna presoja dogovora mora temeljiti na dejstvih in okoliščinah na dan ponovne presoje, vključno s preostalo dobo dogovora. Sprememba ocene (na primer ocenjena količina izdelkov, ki jih je treba dostaviti kupcu ali drugemu možnemu kupcu) ne sproži ponovne presoje. Če se dogovor ponovno presodi in se določi, da vsebuje najem (ali da ne vsebuje najema), je treba uporabiti obračun najema (ali se preneha uporabljati) od:

(a) v primeru (a), (c) ali (d) v 10. členu, ko pride do spremembe okoliščin, ki povzročijo ponovno presojo;

(b) v primeru (b) v 10. členu, začetka obdobja obnovitve ali podaljšanja.

▼B

Ločevanje plačil za najem od drugih plačil

12 Če dogovor vsebuje najem, morajo stranke dogovora uporabljati zahteve MRS 17 za najemno sestavino dogovora, razen če so oproščene teh zahtev v skladu z 2. členom MRS 17. Če dogovor vsebuje najem, se torej ta najem razvrsti kot finančni najem ali kot poslovni najem v skladu s 7.–19. členom MRS 17. Druge sestavine dogovora, ki spadajo v področje MRS 17, se obračunavajo v skladu z drugimi standardi.

13 Za namene uporabe zahtev MRS 17 je treba plačila in druga povračila, ki jih zahteva dogovor, ločiti na začetku dogovora ali ob ponovni presoji dogovora, na plačila in povračila za najem in za druge sestavine na podlagi njihovih relativnih poštenih vrednosti. Najmanjše vsote najemnin, opredeljene v 4. členu MRS 17, vključujejo samo plačila za najem (t.j. pravica do uporabe sredstva) in ne vključujejo plačil za druge sestavine dogovora (npr. za storitve ali stroške vložkov).

14 V nekaterih primerih mora kupec za ločevanje plačil za najem od drugih sestavin dogovora uporabiti metodo ocenjevanja. Na primer, kupec lahko oceni najemnine s sklicevanjem na najemno pogodbo za primerljivo sredstvo, ki ne vsebuje nobenih drugih sestavin, ali oceni plačila za druge sestavine v dogovoru s sklicevanjem na primerljive pogodbe in nato odšteje ta plačila od celotnih plačil v skladu z dogovorom.

15 Če kupec sklepa, da plačil ni mogoče zanesljivo ločevati:

(a) v primeru finančnega najema pripozna sredstvo in obveznost po znesku, ki je enak ([1]) temeljnega sredstva, ki je bilo v 7. in 8. členu opredeljeno kot predmet najema. Pozneje je treba obveznost zmanjšati, ko se opravijo plačila in pripoznajo prisojeni finančni stroški obveznosti z uporabo kupčeve predpostavljene obrestne mere za sposojanje ([2]).

(b) v primeru poslovnega najema vsa plačila v skladu z dogovorom obravnava kot najemnine, da izpolni zahteve po razkritju MRS 17, vendar

(i) razkrije ta plačila ločeno od najmanjših vsot najemnin drugih dogovorov, ki ne vsebujejo plačil za ne-najemne sestavine, ter

(ii) navede, da razkrita plačila vključujejo tudi plačila za ne-najemne sestavine v dogovoru.

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

16 Podjetje mora uporabljati to pojasnilo za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2006 ali kasneje. Njegova uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Če podjetje uporablja to pojasnilo za obdobje pred 1. januarjem 2006, mora to razkriti.

([1]) ►M33 V MRS 17 se izraz „poštena vrednost“ uporablja na način, ki se v nekaterih pogledih razlikuje od opredelitve poštene vrednosti iz MSRP 13. Zato mora podjetje pri uporabi MRS 17 izmeriti pošteno vrednost v skladu z MRS 17 in ne v skladu z MSRP 13. ◄

([2]) to je najemnikova predpostavljena obrestna mera za sposojanje, kot je opredeljena v 4. členu MRS 17.

▼B

PREHOD

17 MRS 8 določa, kako uporablja podjetje spremembo računovodske usmeritve, ki izhaja iz začetne uporabe pojasnila. Pri prvi uporabi tega pojasnila podjetju ni treba izpolnjevati teh zahtev. Če podjetje uveljavi to oprostitev, mora uporabljati 6.–9. člen pojasnila za dogovore, ki obstajajo na začetku prvega obdobja, za katero so v skladu z MSRP predstavljene primerjalne informacije na podlagi dejstev in okoliščin, ki so obstajale na začetku navedenega obdobja.

▼B

POJASNILO OPMSRP 5

Pravica do deležev, ki izhajajo iz skladov za razgradnjo, obnovo in ponovno oživljanje okolja

SKLICEVANJE

— MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake*

▼M32

_____

— MRS 28 *Finančne naložbe v pridružena podjetja in skupne podvige*

_____

▼B

— MRS 37 *Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva*

▼M53

_____

— MSRP 9 *Finančni instrumenti*

▼M32

— MSRP 10 *Konsolidirani računovodski izkazi*

— MSRP 11 *Skupni aranžmaji*

▼B

— SOP-12 *Konsolidacija – podjetja za posebne namene* (kakor je bil popravljen 2004)

OZADJE

1 Namen skladov za razgradnjo, obnovo in ponovno oživljanje okolja, v nadaljnjem besedilu „skladi za razgradnjo“ ali „skladi“, je izločiti sredstva za financiranje nekaterih ali vseh stroškov razgradnje obrata (kot je jedrski obrat) ali določene opreme (kot so avtomobili), ali ponovno oživljanje okolja (kot je urejanje onesnaženosti vode ali obnavljanje miniranega zemljišča), ki se skupaj imenujejo „razgradnja“.

2 Prispevki v te sklade so lahko prostovoljni ali pa jih zahteva uredba ali zakon. Skladi imajo lahko eno od naslednjih sestav:

(a) skladi, ki jih ustanovi en sam vlagatelj za financiranje svojih obvez za razgradnjo za posamezno lokacijo ali za vrsto geografsko razpršenih lokacij.

(b) skladi, ki jih ustanovi več vlagateljev za financiranje svojih posameznih ali skupnih obvez za razgradnjo, kadar so vlagatelji upravičeni do povračila odhodkov za razgradnjo do višine njihovih prispevkov, povečanih za dejanski čisti dobiček od teh prispevkov in zmanjšanih za delež stroškov upravljanja sklada. Vlagatelji morajo morebiti plačati dodatne prispevke, na primer v primeru stečaja drugega vlagatelja.

(c) skladi, ki jih ustanovi več vlagateljev za financiranje svojih posameznih ali skupnih obvez za razgradnjo, ko zahtevana raven prispevkov temelji na obstoječi dejavnosti vlagatelja in korist, ki jo vlagatelj dobi, temelji na pretekli dejavnosti. V takšnih primerih obstaja možnost neusklajenosti med zneskom prispevkov, ki jih plača vlagatelj (na podlagi obstoječe dejavnosti) in vrednostjo, ki je iztržljiva iz sklada (na podlagi pretekle dejavnosti).

3 Takšni skladi imajo na splošno naslednje značilnosti:

(a) sklad ločeno upravljajo neodvisni skrbniki.

▼B

(b) podjetja (vlagatelji) plačujejo prispevke v sklad, ki se naložbijo v vrsto sredstev, ki lahko vključujejo dolžniške in kapitalske finančne naložbe in so na voljo za pomoč pri plačevanju stroškov vlagateljev za razgradnjo. Skrbniki določijo način naložbenja prispevkov v okviru omejitev, ki jih določajo upravne listine sklada in vsa veljavna zakonodaja ali drugi predpisi.

(c) vlagatelji zadržijo obvezo za plačilo stroškov razgradnje. Vendar vlagatelji lahko dobijo povračilo stroškov razgradnje od sklada do nižjega od naslednjih dveh zneskov: nastali stroški razgradnje ali vlagateljev delež sredstev sklada.

(d) vlagatelji imajo lahko omejen dostop ali nimajo dostopa do presežka sredstev sklada nad sredstvi, ki se uporabijo za upravičene stroške razgradnje.

PODROČJE UPORABE

4 To pojasnilo se uporablja za obračune v računovodskih izkazih vlagatelja za deleže, ki izhajajo iz skladov za razgradnjo, ki imajo obe naslednji značilnosti:

(a) sredstva se upravljajo ločeno (bodisi se hranijo v ločeni pravni osebi ali kot ločena sredstva v okviru drugega podjetja), ter

(b) vlagateljeva pravica do dostopa do sredstev je omejena.

▼M53

5 Preostali delež v skladu, ki presega pravico do povračila, kot je pogodbena pravica do izplačil, ko je razgradnja zaključena ali ob ukinitvi sklada, je lahko kapitalski instrument, ki spada v področje MSRP 9 in ne spada v področje tega pojasnila.

▼B

VPRAŠANJA

6 To pojasnilo obravnava naslednji vprašanji:

(a) Kako naj vlagatelj obračuna svoj delež v skladu?

(b) Kadar mora vlagatelj plačati dodatne prispevke, na primer v primeru stečaja drugega vlagatelja, kako naj se ta obveza obračuna?

SPLOŠNO MNENJE

Obračunavanje deleža v skladu

7 Vlagatelj mora pripoznati svojo obvezo za plačilo stroškov razgradnje kot obveznost in svoj delež v skladu pripoznati ločeno, razen če vlagatelj ni dolžan plačati stroškov razgradnje tudi, če sklad ne plača.

▼M32

8 Vlagatelj mora določiti, ali obvladuje, skupaj obvladuje ali ima v skladu pomemben vpliv s sklicevanjem na MSRP 10, MSRP 11 in MRS 28. Če to drži, vlagatelj svoj delež v skladu obračuna skladno s temi standardi.

▼M32

9 Če vlagatelj ne obvladuje, ne obvladuje skupaj ali nima pomembnega vpliva v skladu, pripozna pravico, da prejme povračilo iz sklada kot povračilo v skladu z MRS 37. To povračilo se mora meriti po nižjem od naslednjih zneskov:

▼B

(a) znesek pripoznane obveze za razgradnjo, ter

(b) vlagateljev delež poštene vrednosti čistih sredstev sklada, ki se pripisuje vlagateljem.

Spremembe knjigovodske vrednosti pravice prejeti povračilo razen prispevkov v sklad in izplačil iz sklada, morajo biti pripoznane v poslovnem izidu za obdobje, v katerem pride do teh sprememb.

Obračunavanje obvez plačati dodatne prispevke

10 Kadar mora vlagatelj plačati dodatne prispevke, na primer v primeru stečaja drugega vlagatelja, ali če se vrednost naložbenih sredstev, ki jih ima sklad, zniža na obseg, ki ne zadošča za izpolnjevanje obveze sklada do povračil, je ta obveza pogojna obveznost, ki spada v področje MRS 37. Vlagatelj mora pripoznati obveznost le, če je verjetno, da bodo plačani dodatni prispevki.

Razkritje

11 Vlagatelj mora razkriti naravo svojega deleža v skladu in kakršnekoli omejitve dostopa do sredstev v skladu.

12 Kadar mora vlagatelj plačati možne dodatne prispevke, ki niso pripoznani kot obveznost (glej 10. člen), mora opraviti razkritja kakor zahteva 86. člen MRS 37.

13 Kadar vlagatelj obračuna svoj delež v skladu z 9. členom, mora opraviti razkritja kakor zahteva 85.(c) člen MRS 37.

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

14 Podjetje mora uporabljati to pojasnilo za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2006 ali kasneje. Njegova uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Če podjetje uporablja to pojasnilo za obdobje pred 1. januarjem 2006, mora to razkriti.

▼M32

14B Z MSRP 10 in MSRP 11, ki sta bila izdana maja 2011, sta bila spremenjena 8. in 9. člen. Podjetje mora uporabiti navedeno spremembo, kadar uporablja MSRP 10 in MSRP 11.

▼M53

14D Z MSRP 9, kot je bil izdan julija 2014, je bil spremenjen 5. člen ter izbrisana 14.A in 14.C člen. Podjetje mora uporabljati navedene spremembe, kadar uporablja MSRP 9.

▼B

PREHOD

15 Spremembe računovodskih usmeritev se morajo obravnavati v skladu z MRS 8.

▼B

POJASNILO OPMSRP 6

Obveznosti iz udeležbe na specifičnem trgu – odpadna električna in elektronska oprema

SKLICEVANJE

— MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake*

— MRS 37 *Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva*

OZADJE

1 17. člen MRS 37 določa, da je obvezujoč dogodek pretekli dogodek, ki privede do sedanje obveznosti, da podjetje nima nobene druge stvarne možnosti razen poravnave.

2 19. člen MRS 37 določa, da se rezervacije pripoznajo le za tiste obveze, ki izhajajo iz preteklih dogodkov in obstajajo neodvisno od prihodnjega delovanja podjetja.

3 Direktiva EU o odpadni električni in elektronski opremi (OEEO), ki ureja zbiranje, predelavo, obnavljanje in okolju prijazno odstranjevanje odpadne opreme, je sprožila vprašanje, kdaj naj se prizna obveznost razgrajevanja OEEO. Direktiva razlikuje med „novimi“ odpadki iz z odpadki „iz preteklosti“ ter med odpadki iz zasebnih gospodinjstev in odpadki od uporabnikov, ki niso zasebna gospodinjstva. Novi odpadki se nanašajo na izdelke, prodane po 13. avgustu 2005. V Direktivi se šteje, da je vsa gospodinjska oprema, prodana pred navedenim datumom, oprema iz preteklosti.

4 Direktiva določa, da stroške ravnanja z odpadki za gospodinjsko opremo iz preteklosti krijejo proizvajalci take opreme, ki obstajajo na trgu v obdobju, ki se določi v veljavni zakonodaji posamezne države članice (obdobje merjenja). Direktiva določa tudi, da vse države članice vzpostavijo sisteme, v katere sorazmerno prispevajo vsi proizvajalci, „npr. sorazmerno z njihovim vsakokratnim tržnim deležem po vrsti opreme.“

5 Nekateri pojmi, uporabljeni v Pojasnilu, kot sta „tržni delež“ in „obdobje merjenja“, se lahko opredelijo zelo različno v veljavnih zakonodajah držav članic. Obdobje merjenja je lahko na primer eno leto ali en sam mesec. Podobno se lahko v različnih nacionalnih zakonodajah razlikujejo tudi opredelitve merjenja tržnega deleža in formule za izračunavanje obveznosti. Vendar pa se vsi ti primeri nanašajo zgolj na merjenje obveznosti, ki ne spada v področje Pojasnila.

PODROČJE UPORABE

6 To pojasnilo ponuja navodila v zvezi s pripoznavanjem, in sicer v računovodskih izkazih proizvajalca, obveznosti za ravnanje z odpadki po Direktivi EU o OEEO v zvezi s prodajo gospodinjske opreme iz preteklosti.

▼B

7 Pojasnilo ne obravnava niti novih odpadkov niti odpada iz preteklosti od uporabnikov, ki niso zasebna gospodinjstva. Obveznost v zvezi s takim ravnanjem z odpadki je ustrezno opredeljena v MRS 37. Če pa se v nacionalni zakonodaji novi odpadki iz zasebnih gospodinjstev obravnavajo podobno kot odpad iz preteklosti iz zasebnih gospodinjstev, se načela Pojasnila uporabljajo s sklicevanjem na hierarhijo v 10.–12. členu MRS 8. Hierarhija MRS 8 se nanaša tudi na druge predpise, ki obveznosti nalagajo na podoben način kot model porazdeljevanja stroškov, določen v zadevni direktivi EU.

VPRAŠANJE

8 Na ORMSRP je bila naslovljena zahteva, da v zvezi z razgrajevanjem OEEO določi, kaj je obvezujoči dogodek v skladu s 14.(a) členom MRS 37 za pripoznavanje rezervacije za stroške ravnanja z odpadki:

— proizvodnja ali prodaja gospodinjske opreme iz preteklosti?

— udeležba na trgu v obdobju merjenja?

— nastanek stroškov pri izvajanju dejavnosti ravnanja z odpadki?

SPLOŠNO MNENJE

9 V skladu s 14.(a) členom MRS 37 je obvezujoči dogodek udeležba na trgu v obdobju merjenja. Posledično obveznost v zvezi s stroški ravnanja z odpadki za gospodinjsko opremo iz preteklosti ne nastane ob proizvodnji ali prodaji izdelkov. Ker je obveza v zvezi s gospodinjsko opremo iz preteklosti vezana na udeležbo na trgu v obdobju merjenja, ne pa na proizvodnjo ali prodajo predmetov, ki se jih odstranjuje, obveze ni, razen če obstaja in dokler obstaja tržni delež v obdobju merjenja. Časovni okvir obvezujočega dogodka je lahko tudi neodvisen od zadevnega obdobja, v katerem se izvajajo dejavnosti ravnanja z odpadki in nastanejo povezani stroški.

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

10 Podjetje mora uporabljati to pojasnilo za letna obdobja, ki se začnejo 1. decembra 2005 ali kasneje. Njegova uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Če podjetje uporabi to pojasnilo za obdobje, ki se začne pred 1. decembrom 2005, mora to dejstvo razkriti.

PREHOD

11 Spremembe računovodskih usmeritev se morajo obravnavati v skladu z MRS 8.

▼B

POJASNILO OPMSRP 7

Uporaba pristopa preoblikovanja na podlagi MRS 29 Računovodsko poročanje v hiperinflacijskih gospodarstvih

SKLICEVANJE

— MRS 12 *Davek iz dobička*

— MRS 29 *Računovodsko poročanje v hiperinflacijskih gospodarstvih*

OZADJE

1 To pojasnilo vsebuje navodila za uporabo zahtev MRS 29 v obdobju poročanja, v katerem podjetje ugotovi ([1]) obstoj hiperinflacije v gospodarstvu svoje funkcionalne valute, če navedeno gospodarstvo ni bilo hiperinflacijsko v predhodnem obdobju, in če podjetje zato preračunava svoje računovodske izkaze v skladu z MRS 29.

VPRAŠANJA

2 To pojasnilo obravnava naslednji vprašanji:

(a) Kako naj se tolmači zahteva „…izraženi v merski enoti, ki velja na dan ►**M5** izkaza finančnega položaja ◄“ iz 8. člena MRS 29, če podjetje uporablja ta standard?

(b) Kako naj podjetje prikaže odprtje postavke odloženega davka v svojih preračunanih računovodskih izkazih?

SPLOŠNO MNENJE

3 V obdobju poročanja, v katerem podjetje ugotovi obstoj hiperinflacije v gospodarstvu svoje funkcionalne valute, ki v predhodnem obdobju ni bilo hiperinflacijsko, mora podjetje uporabiti zahteve MRS 29, kakor da je bilo gospodarstvo vedno hiperinflacijsko. Zato mora biti za nedenarne postavke, merjene po izvirnih nabavnih vrednostih, ►**M5** začeten izkaz finančnega položaja ◄ podjetja na začetku prvega obdobja, predstavljenega v računovodskih izkazih, preračunana tako, da upošteva učinek inflacije od datuma pridobitve sredstva in nastopa ali prevzema obveznosti do ►**M5** konca poročevalskega obdobja ◄. Za nedenarne postavke, izkazane v ►**M5** začetnem izkazu finančnega položaja ◄ po zneskih, ki veljajo na datume, ki niso datum pridobitve sredstev ali nastopa obveznosti, navedeno preoblikovanje upošteva učinek inflacije od datumov, ko so bili navedeni knjigovodski zneski določeni, do ►**M5** zaključnega izkaza finančnega položaja ◄.

4 Na datum ►**M5** konca navedenega poročevalskega obdobja ◄ se postavke odloženega davka pripoznajo in merijo v skladu z MRS 12. Zneski odloženega davka v ►**M5** začetnem izkazu finančnega položaja ◄ za obdobje poročanja pa morajo biti določeni, kot sledi:

(a) podjetje ponovno izmeri postavke odloženega davka v skladu z MRS 12 potem, ko je preračunalo nominalne knjigovodske vrednosti svojih nedenarnih postavk na datum ►**M5** začetnega izkaza finančnega položaja ◄ za obdobje poročanja z uporabo merske enote na navedeni datum.

([1]) Ugotovitev hiperinflacije temelji na računovodski arbitraži kriterijev iz 3. člena MRS 29, ki jo opravi podjetje.

▼B

(b) postavke odloženega davka, ponovno izmerjene v skladu z (a), se preračunajo zaradi spremembe merske enote od datuma ►M5 začetnega izkaza finančnega položaja ◄ za obdobje poročanja do ►M5 konca poročevalskega obdobja ◄ navedenega obdobja.

Podjetje uporablja pristop pod (a) in (b) pri preračunavanju postavk odloženega davka v ►M5 začetnem izkazu finančnega položaja ◄ vsakega primerjalnega obdobja, predstavljenega v preračunanih računovodskih izkazih za obdobje poročanja, v katerem podjetje uporablja MRS 29.

5 Potem, ko podjetje preračuna svoje računovodske izkaze, se vsi ustrezni zneski v računovodskih izkazih za naslednje obdobje poročanja, vključno s postavkami odloženega davka, preračunajo z uporabo spremembe merske enote za navedeno naslednje obdobje poročanja samo za preračunane računovodske izkaze za preteklo obdobje poročanja.

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

6 Podjetje mora uporabljati to pojasnilo za letna obdobja, ki se začnejo 1. marca 2006 ali kasneje. Njegova uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Če podjetje uporabi to pojasnilo za računovodske izkaze za obdobje, ki se začne pred 1. marcem 2006, mora to dejstvo razkriti.

▼M23

_____

▼M53

_____

▼B

POJASNILO OPMSRP 10

Medletno računovodsko poročanje in oslabitev

SKLICEVANJE

— MRS 34 *Medletno računovodsko poročanje*

— MRS 36 *Oslabitev sredstev*

▼M53

———————

— MSRP 9 *Finančni instrumenti*

▼B

OZADJE

▼M53

1 Podjetje mora na koncu vsakega poročevalskega obdobja oceniti, ali je prišlo do oslabitve dobrega imena, in, če je potrebno, na ta datum pripoznati izgubo zaradi oslabitve v skladu z MRS 36. Vendar so se pogoji na koncu poznejšega poročevalskega obdobja morda lahko tako spremenili, da bi se izguba zaradi oslabitve lahko zmanjšala ali preprečila, če bi se ocena oslabitve izvedla samo na ta datum. To pojasnilo zagotavlja smernice, ali se lahko taka izguba zaradi oslabitve kadar koli razveljavi.

2 Pojasnilo obravnava povezanost med zahtevami MRS 34 in pripoznavanjem izgub zaradi oslabitve pri dobrem imenu iz MRS 36 ter učinek te povezanosti na poznejše medletne in letne računovodske izkaze.

▼B

VPRAŠANJE

3 28. člen MRS 34 zahteva, da podjetje v svojih medletnih računovodskih izkazih uporablja iste računovodske usmeritve, kot jih uporablja v svojih letnih računovodskih izkazih. Določa tudi, da „pogostost poročanja podjetja“ (letno, polletno ali četrtletno) ne sme vplivati na merjenje letnih izidov. Da bi dosegli ta namen, mora temeljiti merjenje za potrebe medletnega poročanja na podatkih poslovnega leta do danega datuma.

4 124. člen MRS 36 določa, da „se izguba, pripoznana zaradi oslabitve dobrega imena, v naslednjih obdobjih ne sme razveljaviti.“

▼M53

5 [Izbrisano]

6 [Izbrisano]

7 Pojasnilo obravnava naslednja vprašanja:

Ali naj podjetje razveljavi izgube zaradi oslabitve, ki so bile v medletnem obdobju pripoznane v zvezi z dobrim imenom, kadar izguba ne bi bila pripoznana ali bi bila pripoznana manjša izguba, če bi se ocena oslabitve naredila samo na koncu poznejšega poročevalskega obdobja?

▼B

SPLOŠNO MNENJE

▼M53

8 Podjetje ne sme razveljaviti izgube zaradi oslabitve v zvezi z dobrim imenom, pripoznane v prejšnjem medletnem obdobju.

▼B

9 Podjetje ne sme razširiti tega splošnega mnenja po analogiji na druga območja morebitnih navzkrižij med MRS 34 in drugimi standardi.

DATUM UVELJAVITVE IN PREHOD

10 Podjetje mora uporabljati to pojasnilo za letna obdobja, ki se začnejo 1. novembra 2006 ali kasneje. Njegova uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Če podjetje uporabi to pojasnilo za obdobje, ki se začne pred 1. novembrom 2006, mora to dejstvo razkriti. Podjetje mora uporabiti pojasnilo pri dobrem imenu za naprej od datuma, ko je prvič uporabilo MRS 36; podjetje uporablja pojasnilo za naložbe v lastniške instrumente ali finančna sredstva, ki so izkazana pri stroških, za naprej od datuma, ko je prvič uporabilo merila za meritve MRS 39.

▼M53

14 Z MSRP 9, kot je bil izdan julija 2014, so bili spremenjeni 1., 2., 7. in 8. člen ter izbrisani 5., 6. in 11.–13. člen. Podjetje mora uporabljati navedene spremembe, kadar uporablja MSRP 9.

▼M23

▼M9

POJASNILO OPMSRP 12

Dogovori o koncesiji storitev

SKLICEVANJE

— *Okvirna navodila za pripravljanje in predstavljanje računovodskih izkazov*

— MSRP 1 – *Prva uporaba Mednarodnih standardov računovodskega poročanja*

— MSRP 7 *Finančni inštrumenti: Razkritja*

▼M53

— MSRP 9 *Finančni instrumenti*

▼M52

— MSRP 15 – *Prihodki iz pogodb s kupci*

▼M9

— MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake*

▼M52

_____

▼M9

— MRS 16 *Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema)*

— MRS 17 – *Najemi*

▼M52

_____

▼M9

— MRS 20 – *Obračunavanje državnih podpor in razkrivanje državne pomoči*

— MRS 23 – *Stroški izposojanja*

— MRS 32 *Finančni inštrumenti: Predstavitev*

— MRS 36 *Oslabitev sredstev*

— MRS 37 *Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva*

— MRS 38 *Neopredmetena sredstva*

▼M53

_____

▼M9

— OPMSRP 4 *Določanje ali dogovor vsebuje najem*

— SOP-29 *Razkritje – Dogovori o koncesiji storitev*

OZADJE

1 V številnih državah infrastrukturo za javne storitve – kot so ceste, mostovi, tuneli, zapori, bolnišnice, letališča, naprave in objekti za distribucijo vode, oskrba z energijo in telekomunikacijska omrežja – tradicionalno gradi, upravlja in vzdržuje javni sektor, financira pa se z dodeljenimi javnimi proračunskimi sredstvi.

▼M9

2 V nekaterih državah so vlade uvedle dogovore o pogodbenih storitvah, da bi v razvoj, financiranje, upravljanje in vzdrževanje take infrastrukture pritegnile zasebni sektor. Infrastruktura morebiti že obstaja ali pa bo v obdobju dogovora o storitvah zgrajena. Dogovor v tem pojasnilu praviloma vključuje osebo zasebnega sektorja (upravljavec), ki gradi ali posodablja infrastrukturo, ki se uporablja za opravljanje javne storitve (na primer s povečanjem zmogljivosti infrastrukture), in to infrastrukturo upravlja in vzdržuje za določeno obdobje. Upravljavec je za svoje storitve plačan v obdobju dogovora. Dogovor ureja pogodba, ki določa standarde izvedbe, mehanizme za prilagajanje cen in dogovore o odločanju v primeru sporov. Taka ureditev se pogosto imenuje dogovor o koncesiji storitev „izgradi-upravljaj-prenesi“, „saniraj-upravljaj-prenesi“ ali „javno v zasebno“.

3 Značilnost teh dogovorov o storitvah je narava javne storitve obveze, ki jo prevzame upravljavec. Javna politika nudi storitve, ki se nanašajo na infrastrukturo, ki jo je treba zagotavljati javnosti, ne glede na identiteto stranke, ki opravlja storitve. Dogovor o storitvah pogodbeno zavezuje upravljavca, da opravlja storitve za javnost v imenu osebe javnega sektorja. Druge skupne značilnosti so:

(a) stranka, ki daje dogovor o storitvah (dajalec koncesije) je oseba javnega sektorja, vključno z vladnim organom ali oseba zasebnega sektorja, na katero je bila prenesena odgovornost za storitve.

(b) upravljavec je odgovoren vsaj za del upravljanja infrastrukture in s tem povezanih storitev in ne deluje le kot zastopnik v imenu dajalca koncesije.

(c) pogodba določa začetne cene, ki jih upravljavec obračunava in ureja spreminjanje cen v obdobju dogovora o storitvah.

(d) upravljavec je dolžan dajalcu koncesije infrastrukturo izročiti v določenem stanju ob koncu obdobja dogovora za nizko dodatno nadomestilo ali brez nadomestila, ne glede na to katera stranka je prvotno infrastrukturo financirala.

PODROČJE

4 To pojasnilo daje upravljavcem napotke o obračunavanju dogovorov o koncesiji storitev javno v zasebno.

5 To pojasnilo se uporablja za dogovore o koncesiji storitev javno v zasebno, če:

(a) dajalec koncesije nadzira ali ureja, katere storitve mora upravljavec opravljati z infrastrukturo, komu jih mora zagotavljati in po kakšni ceni; in

(b) dajalec koncesije nadzira – prek lastništva, upravičenosti do koristi ali drugače – znaten preostali delež infrastrukture ob koncu obdobja dogovora.

6 Za infrastrukturo, ki se uporablja v dogovoru o koncesiji storitev javno v zasebno celotno življenjsko dobo (celotno življenje sredstev), se to pojasnilo uporablja, če so izpolnjeni pogoji iz odstavka 5(a). Odstavki AG1–AG8 dajejo napotke glede določanja, kdaj in do kakšnega obsega dogovori o koncesiji storitev javno v zasebno spadajo v področje tega pojasnila.

▼**M9**

7 To pojasnilo se uporablja za:

(a) infrastrukturo, ki jo upravljavec zgradi ali pridobi od tretje osebe za namen dogovora o storitvah; in

(b) obstoječo infrastrukturo, do katere upravljavec od dajalca koncesije dobi dostop za namen dogovora o storitvah.

8 To pojasnilo ne določa obračunavanja infrastrukture, ki jo je upravljavec imel pred sklenitvijo dogovora o storitvah in ki je bila pripoznana kot opredmetena osnovna sredstva. Za tako infrastrukturo se uporabljajo zahteve odprave pripoznanja iz MSRP (določene v MRS 16).

9 To pojasnilo ne določa računovodenja s strani dajalca koncesije.

VPRAŠANJA

10 To pojasnilo določa glavna načela za pripoznanje in merjenje obvez in povezanih pravic v dogovorih o koncesiji storitev. Zahteve za razkrivanje informacij o dogovorih o koncesiji storitev so v SOP 29- *Dogovori o koncesiji storitev: Razkritje*. To pojasnilo obravnava naslednja vprašanja:

(a) obravnavanje pravic upravljavca nad infrastrukturo;

(b) pripoznavanje in merjenje nadomestila dogovora;

(c) storitve gradnje ali posodobitve;

(d) obratovanje;

(e) stroške izposojanja;

(f) kasnejše računovodsko obravnavanje finančnega sredstva in neopredmetenega sredstva; in

(g) postavke, ki jih upravljavcu zagotovi dajalec koncesije.

SOGLASJE

Obravnavanje pravic upravljavca nad infrastrukturo

11 Infrastruktura, ki spada v področje tega pojasnila, se ne pripozna kot opredmetena osnovna sredstva upravljavca, ker dogovor o pogodbenih storitvah na upravljavca ne prenaša pravice do nadzora uporabe infrastrukture za javne storitve. Upravljavec ima dostop do upravljanja infrastrukture, da opravlja javno storitev v imenu dajalca koncesije v skladu s pogoji, določenimi v pogodbi.

Pripoznavanje in merjenje nadomestila dogovora

12 V skladu s pogoji pogodbenega dogovora, ki spada v področje tega pojasnila, upravljavec deluje kot izvajalec storitve. Upravljavec izgradi ali posodobi infrastrukturo (storitve izgradnje ali posodobitve), ki se uporablja za opravljanje javne storitve, ter to infrastrukturo upravlja in vzdržuje (obratovanje) za določeno obdobje.

▼M52

13 Izvajalec pripozna in meri prihodke za storitve, ki jih opravlja, v skladu z MSRP 15. Narava nadomestila določa njegovo poznejšo računovodsko obravnavo. Poznejše obračunavanje prejetega nadomestila kot finančnega sredstva ali kot neopredmetenega sredstva je podrobno opisano v 23.–26. členu spodaj.

Storitve gradnje ali posodobitve

14 Izvajalec gradbene ali dodelavne posle obračuna v skladu z MSRP 15.

Nadomestilo, ki ga dajalec koncesije da izvajalcu

15 Če izvajalec opravi gradbene ali dodelavne posle, se prejeto nadomestilo ali terjatev izvajalca pripozna v skladu z MSRP 15. Nadomestilo je lahko pravica do:

▼M9

(a) finančnega sredstva ali

(b) neopredmeteno sredstvo.

16 Upravljavec pripozna finančno sredstvo le kolikor ima brezpogojno pogodbeno pravico prejeti denarna sredstva ali drugo finančno sredstvo dajalca koncesije ali po njegovem naročilu za storitve izgradnje; dajalec koncesije ima malo, če sploh kaj, diskrecijske pravice izogibati se plačilu, običajno zato, ker je sporazum zakonsko izvršljiv. Upravljavec ima brezpogojno pravico prejeti denarna sredstva, če dajalec koncesije pogodbeno zagotavlja, da bo upravljavcu plačal (a) določene ali določljive zneske ali (b) morebitni primanjkljaj med zneski, prejetimi od uporabnikov javne storitve in določenimi ali določljivimi zneski, tudi če je plačilo odvisno od upravljavčevega zagotavljanja, da infrastruktura izpolnjuje določene zahteve glede kakovosti ali učinkovitosti.

17 Upravljavec pripozna neopredmeteno sredstvo, kolikor prejme pravico (dovoljenje), da uporabnikom zaračunava javno storitev. Pravica uporabnikom zaračunavati javno storitev ni brezpogojna pravica prejeti denarna sredstva, ker so zneski odvisni od obsega, v katerem javnost storitev uporablja.

▼M52

18 Če je izvajalec plačan za storitve gradnje deloma s finančnim sredstvom in deloma z neopredmetenim sredstvom, je treba vsako sestavino izvajalčevega nadomestila obračunati ločeno. Prejeto nadomestilo ali terjatev za nadomestilo za obe sestavini se na začetku pripozna v skladu z MSRP 15.

19 Narava nadomestila, ki ga izvajalcu da dajalec koncesije, se določi s sklicevanjem na pogodbene pogoje in ustrezno pogodbeno pravo, če obstaja. Narava nadomestila določa poznejše obračunavanje, kot je opisano v 23.–26. členu. Vendar se obe vrsti nadomestila razvrstita kot sredstvo iz pogodbe v obdobju gradnje ali dodelave v skladu z MSRP 15.

▼M52

Obratovanje

20 Izvajalec storitve obratovanje obračunava v skladu z MSRP 15.

▼M9

Pogodbene obveze obnoviti infrastrukturo, da doseže določeno raven uporabnosti

21 Upravljavec ima lahko pogodbene obveze, ki jih mora izpolniti kot pogoj za dovoljenje (a) ohranjati infrastrukturo na določeni ravni uporabnosti ali (b) obnoviti infrastrukturo do določenega stanja preden jo izroči dajalcu koncesije ob koncu dogovora o storitvah. Te pogodbene obveze vzdrževati ali obnoviti infrastrukturo, razen elementa posodobitve (glej odstavek 4), se pripoznajo in merijo v skladu z MRS 37, tj. najboljša ocena izdatkov, potrebnih za poravnavo sedanje obveze na datum bilance stanja.

Stroški izposojanja, ki jih ima upravljavec

22 V skladu z MRS 23 se stroški izposojanja, ki jih je mogoče pripisati dogovoru, pripoznajo kot odhodki v obdobju, v katerem nastanejo, razen če ima upravljavec pogodbeno pravico prejeti neopredmeteno sredstvo (pravico uporabnikom zaračunavati javno storitev). V tem primeru se stroški izposojanja, ki jih je mogoče pripisati dogovoru, usredstvijo v fazi gradnje dogovora v skladu s tem standardom.

Finančno sredstvo

▼M53

23 MRS 32 ter MSRP 7 in MSRP 9 se uporabljajo za finančna sredstva, pripoznana v skladu s 16. in 18. členom.

24 Znesek, ki ga dolguje dajalec koncesije ali ki je dolgovan po njegovem naročilu, se obračuna v skladu z MSRP 9 kot merjen po:

(a) odplačni vrednosti,

(b) pošteni vrednosti prek drugega vseobsegajočega donosa ali

(c) pošteni vrednosti prek poslovnega izida.

25 Če se znesek, ki ga dolguje dajalec koncesije, meri po odplačni vrednosti ali po pošteni vrednosti prek drugega vseobsegajočega donosa, MSRP 9 zahteva, da se obresti, izračunane z metodo efektivnih obresti, pripoznajo v poslovnem izidu.

▼M9

Neopredmeteno sredstvo

26 MRS 38 se uporablja za neopredmeteno sredstvo, pripoznano v skladu z odstavkoma 17 in 18. Odstavki 45–47 MRS 38 dajejo napotke o merjenju neopredmetenih sredstev, pridobljenih z zamenjavo za nedenarno sredstvo ali sredstva ali kombinacijo denarnih in nedenarnih sredstev.

▼M52

Postavke, ki jih izvajalcu zagotovi dajalec koncesije

27 V skladu z 11. členom se postavke infrastrukture, do katerih da dajalec koncesije izvajalcu dostop za namene dogovora o storitvah, ne pripoznajo kot opredmetena osnovna sredstva izvajalca. Dajalec koncesije lahko izvajalcu zagotovi tudi druge postavke, ki jih izvajalec lahko zadrži ali z njimi naredi, kar želi. Če taka sredstva predstavljajo del nadomestila, ki ga dajalec koncesije plača za storitve, niso državna podpora, kakor je opredeljena v MRS 20. Namesto tega se obračunajo kot del transakcijske cene, kot je opredeljena v MSRP 15.

▼M9

DATUM UVELJAVITVE

28 Podjetje začne uporabljati to pojasnilo za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2008 ali pozneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporablja to pojasnilo za obdobje pred 1. januarjem 2008, mora to razkriti.

▼M52

28D Z MSRP 15 – *Prihodki iz pogodb s kupci*, izdanim maja 2014, so bili spremenjeni oddelek „Sklicevanje“ ter 13.–15., 18.–20. in 27. člen. Podjetje mora uporabljati navedene spremembe, kadar uporablja MSRP 15.

▼M53

28E Z MSRP 9, kot je bil izdan julija 2014, so bili spremenjeni 23.–25. člen in izbrisani 28.A–28.C člen. Podjetje mora uporabljati navedene spremembe, kadar uporablja MSRP 9.

▼M9

PREHOD

29 Ob upoštevanju odstavka 30, se spremembe računovodskih usmeritev obračunajo v skladu z MRS, to je za nazaj.

30 Če za posamezen dogovor o storitvah za upravljavca uporaba tega pojasnila za nazaj na začetku prvega predstavljenega obdobja praktično ni izvedljiva, upravljavec:

(a) pripozna finančna sredstva in neopredmetena sredstva, ki so obstajala na začetku prvega predstavljenega obdobja;

(b) uporabi prejšnje knjigovodske vrednosti teh finančnih in neopredmetenih sredstev (kakorkoli prej razvrščene) kot njihove knjigovodske vrednosti na ta dan; in

(c) preskusi finančna in neopredmetena sredstva, pripoznana na dan oslabitve, razen če to praktično ni izvedljivo, in v tem primeru se zneski preskusijo glede oslabitve na začetku obravnavanega obdobja.

Priloga A

NAPOTKI ZA UPORABO

Ta priloga je sestavni del tega pojasnila.

PODROČJE (odstavek 5)

AG1 Odstavek 5 tega pojasnila določa, da infrastruktura spada v področje tega pojasnila kadar se uporabljajo naslednji pogoji:

(a) dajalec koncesije nadzira ali ureja, katere storitve mora upravljavec opravljati z infrastrukturo, komu jih mora zagotavljati in po kakšni ceni; in

▼M9

(b) dajalec koncesije nadzira – prek lastništva, upravičenosti do koristi ali drugače – znaten preostali delež infrastrukture ob koncu obdobja dogovora.

AG2 Nadzor ali urejanje iz pogoja (a) je lahko po pogodbi ali drugače (kot prek urejevalca) in vključuje razmere, ko dajalec koncesije kupi vso proizvodnjo ter razmere, ko drugi uporabniki kupijo vso ali del proizvodnje. Pri uporabi tega pogoja se dajalec koncesije in vse povezane stranke obravnavajo skupaj. Če je dajalec koncesije oseba javnega sektorja, se javni sektor kot celota, skupaj z urejevalci, ki delujejo v javnem interesu, šteje kot povezan z dajalcem koncesije za namene tega pojasnila.

AG3 Za namen pogoja (a) ni treba, da ima dajalec koncesije popoln nadzor nad ceno: zadostuje, če ceno ureja dajalec koncesije, pogodba ali urejevalec, na primer z zamejitvenim mehanizmom. Vendar se pogoj uporablja za vsebino sporazuma. Nevsebinske značilnosti, kot je omejitev, ki se uporabljajo samo v oddaljenih razmerah, se ne upoštevajo. Če pa na primer pogodba namerava upravljavcu dati svobodo pri določanju cen, vendar se ves presežek dobička vrne dajalcu koncesije, je upravljavčev donos omejen in cenovni element preskusa nadzora izpolnjen.

AG4 Za namen pogoja (b) mora nadzor dajalca koncesije nad znatnim preostalim deležem omejevati praktično zmožnost upravljavca, da infrastrukturo proda ali zastavi, in dati dajalcu koncesije stalno pravico do uporabe v celotnem obdobju dogovora. Preostali delež v infrastrukturi je ocenjena sedanja vrednost infrastrukture, kot da bi bila že tako stara in v stanju, ki se pričakuje ob koncu obdobja dogovora.

AG5 Nadzor je treba razlikovati od upravljanja. Če dajalec koncesije zadrži stopnjo nadzora, opisanega v odstavku 5(a), in znaten preostali delež v infrastrukturi, upravljavec samo upravlja infrastrukturo v imenu dajalca koncesije – čeprav ima v številnih primerih veliko poslovodne diskrecijske pravice.

AG6 Pogoja (a) in (b) skupaj opredeljujeta kdaj infrastrukturo, vključno s potrebnimi zamenjavami (glej odstavek 21), v celotni življenjski dobi nadzira dajalec koncesije. Če mora na primer upravljavec v obdobju dogovora zamenjati del postavke infrastrukture (npr. zgornjo plast ceste ali streho objekta), se postavka infrastrukture obravnava kot celota. Tako je pogoj (b) izpolnjen za celo infrastrukturo, vključno z zamenjanim delom, če dajalec koncesije nadzira znaten preostali delež v končni zamenjavi tega dela.

AG7 Včasih je uporaba infrastrukture deloma urejena na način, opisan v odstavku 5(a), deloma pa je neurejena. Te ureditve pa imajo lahko različne oblike:

▼**M9**

(a) infrastruktura, ki jo je fizično mogoče ločiti in se lahko upravlja samostojno ter ustreza opredelitvi denar ustvarjajoče enote, kot je opredeljena v MRS 36, se analizira ločeno, če se v celoti uporablja za namene, ki niso urejeni. To se lahko uporablja na primer za zasebni del bolnišnice, kadar preostali del bolnišnice uporablja dajalec koncesije za zdravljenje javnih pacientov.

(b) kadar so neurejene čisto pomožne dejavnosti (kot je trgovina v bolnišnici), se preskus nadzora opravi, kot da te storitve ne bi obstajale, ker v primerih, ko dajalec koncesije nadzira storitve na način, opisan v odstavku 5, obstoj pomožnih dejavnosti ne zmanjša nadzora infrastrukture s strani dajalca koncesije.

AG8 Upravljavec ima lahko pravico uporabljati ločljivo infrastrukturo, opisano v odstavku AG7(a) ali objekte in naprave, ki se uporabljajo za opravljanje pomožnih neurejenih storitev, opisanih v odstavku AG7(b). V obeh primerih vsebinsko lahko gre za najem dajalca koncesije upravljavcu; v tem primeru se obračuna v skladu z MRS 17.

▼M3

POJASNILO 13 OPMSRP

Programi zvestobe kupcev

SKLICEVANJE

— MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake*

— MRS 18 *Prihodki*

— MRS 37 *Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva*

▼M33

— MSRP 13 *Merjenje poštene vrednosti*

▼M3

OZADJE

1 Podjetja uporabljajo programe zvestobe kupcev za spodbujanje kupcev k nakupu svojega blaga ali storitev. Če kupec nabavi blago ali storitve, prejme od podjetja nagradne dobropise (pogosto imenovane „točke“). Kupec lahko nagradne dobropise unovči za nagrade v obliki brezplačnega blaga ali storitev ali blaga ali storitev po znižani ceni.

2 Programi delujejo na različne načine. Od kupcev se lahko zahteva, da pred unovčitvijo nagradnih dobropisov zberejo določeno minimalno število ali vrednost le-teh. Nagradni dobropisi so lahko vezani na posamezne nakupe ali skupine nakupov, ali na redno nakupovanje v določenem obdobju. Podjetje lahko programe zvestobe kupcev izvaja samo ali sodeluje v programu, ki ga izvaja tretja stranka. Ponujene nagrade so lahko v obliki blaga ali storitev podjetja samega in/ali pravic do blaga ali storitev tretje stranke.

PODROČJE

3 To pojasnilo se nanaša na nagradne dobropise za zvestobo kupcev, ki

(a) jih podjetje da svojim kupcem v sklopu prodajnega posla, tj. prodaje blaga, opravljanja storitev ali možnosti, da kupec uporablja sredstva podjetja; in

(b) jih lahko kupci v prihodnosti unovčijo bodisi za brezplačno blago ali storitve bodisi za blago ali storitve po znižani ceni, če izpolnjujejo morebitne dodatne pogoje.

Pojasnilo obravnava način obračunavanja v podjetju, ki svojim kupcem daje nagradne dobropise.

VPRAŠANJA

4 To pojasnilo obravnava naslednja vprašanja:

(a) ali naj podjetje svojo obvezo, da v prihodnosti zagotovi brezplačno blago ali storitve ali blago ali storitve po znižani ceni („nagrade“), pripozna in meri tako, da:

(i) del prejemka ali terjatve iz prodajnega posla pripiše nagradnim dobropisom in odloži pripoznavanje prihodka (kot določa 13. člen MRS 18); ali

(ii) oceni prihodnje stroške zagotovitve nagrad (kot določa 19. člen MRS 18); in

(b) če se prejemek pripiše nagradnim dobropisom:

(i) koliko jim ga je treba pripisati;

▼M3

(ii) kdaj je treba pripoznati prihodek; in

(iii) kako je treba meriti prihodek, če nagrade zagotovi tretja stranka.

MNENJE

5 Podjetje uporabi 13. člen MRS 18 in nagradne dobropise obračuna kot ločeno ugotovljive sestavine prodajnega posla, v sklopu katerega se taki dobropisi dajejo („začetna prodaja“). Poštena vrednost prejemka ali terjatve iz začetne prodaje se razporedi med nagradne dobropise in druge sestavine prodaje.

▼M33

6 Nadomestilo, dodeljeno nagradnim dobropisom, se izmeri ob upoštevanju njihove poštene vrednosti.

▼M3

7 Če podjetje sámo zagotovi nagrade, pripozna prejemek, pripisan nagradnim dobropisom, kot prihodek, ko se unovčijo nagradni dobropisi in ko podjetje izpolni svoje obveze glede zagotovitve nagrad. Višina pripoznanega prihodka temelji na temu, kolikšno je število nagradnih dobropisov, ki so bili unovčeni in zamenjani za nagrade, glede na skupno število nagradnih dobropisov, za katere se pričakuje, da bodo unovčeni.

8 Če nagrade zagotovi tretja stranka, podjetje oceni, ali prejemke, pripisane nagradnim dobropisom, zbira za svoj račun (tj. kot naročnik posla) ali v imenu tretje stranke (tj. kot posrednik za tretjo stranko).

(a) Če podjetje zbira prejemke v imenu tretje stranke:

(i) meri svoj prihodek v višini čistega zneska, ki ga zadrži za svoj račun, tj. razlike med prejemkom, pripisanim nagradnim dobropisom, in plačilom tretji stranki za zagotovitev nagrad; in

(ii) pripozna čisti znesek kot prihodek, ko je tretja stranka dolžna zagotoviti nagrade in ko v zameno pridobi pravico do pripadajočega prejemka. To se lahko zgodi takoj po odobritvi nagradnih dobropisov. Če lahko kupec izbira med nagradami, ki jih ponujata bodisi podjetje bodisi tretja stranka, pa se to zgodi samo v primeru, da se stranka odloči za nagrade tretje stranke.

(b) Če podjetje zbira prejemke za svoj račun, meri prihodek v višini kosmatega prejemka, pripisanega nagradnim dobropisom, prihodek pa pripozna, ko izpolni svoje obveze glede zagotovitve nagrad.

9 Če je pričakovati, da bodo neizogibni stroški izpolnjevanja obvez glede zagotovitve nagrad kadarkoli presegli prejemke in terjatve v zvezi z njimi (tj. prejemke, pripisane nagradnim dobropisom v trenutku začetne prodaje, ki še niso bili pripoznani kot prihodek, in morebitne dodatne prejemke, ki nastanejo, ko kupec unovči nagradne dobropise), so pogodbe podjetja kočljive. V skladu z MRS 37 se presežek pripozna kot obveznost. Tako obveznost bi bilo treba pripoznati, če se povečajo pričakovani stroški zagotovitve nagrad, ko podjetje na primer spremeni svoja pričakovanja o številu nagradnih dobropisov, ki bodo unovčeni.

▼M3

DATUM UVELJAVITVE IN PREHOD

10 Podjetje uporablja to pojasnilo za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. julija 2008 ali pozneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporablja to pojasnilo za obdobja, ki se začnejo pred 1. julijem 2008, mora to razkriti.

▼M29

10A Z *Izboljšavami MSRP*, ki so bile izdane maja 2010, je bil spremenjen AG2. člen. Podjetje mora uporabljati navedeno spremembo za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2011 ali pozneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporabi to spremembo za zgodnejše obdobje, mora to razkriti.

▼M33

10B Z MSRP 13, ki je bil objavljen maja 2011, so bili spremenjeni 6. in AG1.–AG3. člen. Podjetje mora uporabiti navedene spremembe, kadar uporablja MSRP 13.

▼M3

11 Spremembe računovodskih usmeritev se obravnavajo v skladu z MRS 8.

Priloga

Napotki za uporabo

Ta priloga je sestavni del pojasnila.

Merjene poštene vrednosti nagradnih dobropisov

▼M33

AG1 V skladu s 6. členom splošnega mnenja se zahteva, da se nadomestilo, dodeljeno nagradnim dobropisom, izmeri ob upoštevanju njihove poštene vrednosti. Če za enak nagradni dobropis ni kotirane tržne cene, je treba pošteno vrednost izmeriti z uporabo druge tehnike ocenjevanja vrednosti.

AG2 Podjetje lahko pošteno vrednost nagradnih dobropisov izmeri ob upoštevanju poštene vrednosti nagrad, za katere je mogoče dobropise odkupiti. Pri pošteni vrednosti nagradnih dobropisov se ustrezno upoštevajo:

(a) vrednost popustov ali spodbud, ki bi se sicer ponudile kupcem, ki s prvo prodajo niso zaslužili nagradnih dobropisov;

(b) delež nagradnih dobropisov, za katere se ne pričakuje, da bi jih kupci odkupili, in

(c) tveganje za neuspešnost.

Če lahko kupci izbirajo med različnimi nagradami, izraža poštena vrednost nagradnih dobropisov poštene vrednosti razpona razpoložljivih nagrad, tehtano v sorazmerju s pričakovano pogostostjo izbire posamezne nagrade.

AG3 V nekaterih okoliščinah se lahko uporabijo druge tehnike ocenjevanja vrednosti. Na primer, če bo tretja oseba zagotovila nagrade in podjetje tretji osebi plača za vsak nagradni dobropis, ki ga odobri, lahko ta izmeri pošteno vrednost nagradnih dobropisov ob upoštevanju zneska, ki ga plača tretji osebi, pri čemer se doda razumna stopnja dobička. Presoja je potrebna pri izbiri in uporabi tehnike vrednotenja ocenjevanja, ki izpolnjuje zahteve 6. člena splošnega mnenja, ter je najustreznejša v zadevnih okoliščinah.

▼M4

POJASNILO 14 OPMSRP

MRS 19 – Omejitev sredstva določenega zaslužka, minimalne zahteve financiranja in njihove medsebojne povezanosti

SKLICEVANJE

— MRS 1 *Predstavljanje računovodskih izkazov*

— MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake*

— MRS 19 *Zaslužki zaposlencev* ►M31 (kakor je bil spremenjen leta 2011) ◄

— MRS 37 *Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva*

OZADJE

▼M31

1 64. člen MRS 19 omejuje merjenje sredstva določenega zaslužka na presežek v programu z določenimi zaslužki ali na zgornjo mejo sredstva, odvisno kaj je nižje. 8. člen MRS 19 opredeljuje zgornjo mejo sredstva kot „sedanjo vrednost vseh gospodarskih koristi, razpoložljivih v obliki vračila denarja iz programa ali zmanjšanja prispevkov v program v prihodnosti“. Pojavljajo se vprašanja, kdaj se vračila denarja ali zmanjšanja prispevkov v prihodnosti štejejo za razpoložljiva, kar zlasti velja v primeru zahteve glede minimalnega financiranja.

▼M4

2 Zahteva glede minimalnega financiranja obstaja v številnih državah, njen namen pa je izboljšati zanesljivost zagotovil, danih članom programa zaslužkov zaposlencev v zvezi s pozaposlitvenimi zaslužki. Take zahteve navadno določajo najnižji znesek ali raven prispevkov, ki jih je treba vplačati v program v danem obdobju. Zahteva glede minimalnega financiranja lahko tako omeji možnosti podjetja za zmanjšanje prispevkov v prihodnosti.

3 Omejitev merjenja sredstva določenega zaslužka lahko tudi privede do kočljivosti zahteve glede minimalnega financiranja. Zahteva za vplačilo prispevkov v program ponavadi ne vpliva na merjenje sredstva ali obveznosti določenega zaslužka. Temu je tako, ker prispevki po vplačilu postanejo sredstva programa, kar pomeni, da dodatna čista obveznost znaša nič. Zahteva glede minimalnega financiranja pa bi lahko vseeno privedla do nastanka obveznosti, če zahtevani prispevki podjetju ne bi bili na voljo po vplačilu.

▼M27

3A Novembra 2009 je Upravni odbor za mednarodne računovodske standarde (IASB – International Accounting Standards Board) spremenil OPMSRP 14 (IFRIC 14), da bi odstranil nenamensko posledico obdelave predplačil prihodnjih prispevkov v nekaterih primerih, pri katerih obstaja zahteva po minimalnem financiranju.

▼M4

PODROČJE

4 Pojasnilo se uporablja za vse določene pozaposlitvene zaslužke in druge dolgoročne določene zaslužke zaposlencev.

5 Za potrebe tega pojasnila pomenijo zahteve glede minimalnega financiranja vse zahteve glede financiranja pozaposlitvenih ali drugih dolgoročnih programov z določenimi zaslužki.

▼M4

VPRAŠANJA

▼M31

6 To pojasnilo obravnava naslednja vprašanja:

(a) kdaj se vračila denarja ali zmanjšanja prispevkov v prihodnosti štejejo za razpoložljiva v skladu z opredelitvijo zgornje meje sredstva v 8. členu MRS 19;

▼M4

(b) kako bi lahko zahteva glede minimalnega financiranja vplivala na razpoložljivost zmanjšanja prispevkov v prihodnosti;

(c) kdaj bi lahko zahteva glede minimalnega financiranja privedla do nastanka obveznosti.

MNENJE

Razpoložljivost vračila denarja ali zmanjšanje prispevkov v prihodnosti

7 Podjetje določi razpoložljivost vračila denarja ali zmanjšanje prispevkov v prihodnosti v skladu s pogoji programa in zakonskimi predpisi, ki se nanašajo na program.

8 Razpoložljivost gospodarske koristi v obliki vračila denarja ali zmanjšanja prispevkov v prihodnosti je mogoča, če jo lahko podjetje uresniči v času trajanja programa ali ob poravnavi obveznosti programa. Takšna gospodarska korist je lahko razpoložljiva tudi, če ni uresničljiva takoj na datum bilance stanja.

9 Razpoložljiva gospodarska korist ni odvisna od tega, kako namerava podjetje uporabiti presežek. Podjetje določi najvišjo gospodarsko korist, katere razpoložljivost izhaja iz vračil denarja, zmanjšanj prispevkov v prihodnosti ali kombinacije obojih. Podjetje ne pripozna gospodarskih koristi, ki izhajajo iz kombinacije vračil denarja in zmanjšanj prispevkov v prihodnosti, če se predpostavke medsebojno izključujejo.

10 V skladu z MRS 1 podjetje na dan bilance stanja razkrije podatke o glavnih virih za ocenjevanje negotovosti, za katere obstaja precejšnja verjetnost, da bodo povzročili bistvene spremembe knjigovodske vrednosti ►M5 čistih sredstev ali obveznosti, pripoznanih v izkazu finančnega položaja ◄. To lahko vključuje razkritje katerihkoli omejitev trenutne uresničljivosti presežka ali razkritje osnove za določanje višine razpoložljive gospodarske koristi.

Gospodarska korist v obliki vračila denarja

Pravica do vračila denarja

11 Podjetje ima možnost za vračilo denarja samo, če ima brezpogojno pravico do vračila denarja:

(a) v času trajanja programa, pri čemer se ne predpostavlja, da morajo biti za pridobitev vračila denarja poravnane obveznosti programa (v nekaterih pravnih sistemih na primer ima podjetje pravico do vračila denarja v času trajanja programa ne glede na to, ali so bile obveznosti programa poravnane); ali

(b) če se predpostavlja, da bodo do izstopa vseh članov iz programa postopno poravnane obveznosti programa; ali

▼M4

(c) če se predpostavlja, da bodo vse obveznosti programa v celoti poravnane z enim samim dogodkom (tj. likvidacijo programa).

Brezpogojna pravica do vračila denarja lahko obstaja neodvisno od ravni financiranja programa na datum bilance stanja.

12 Če je pravica podjetja do vračila presežka odvisna od obstoja ali neobstoja enega ali več prihodnjih nepredvidenih dogodkov, ki niso pod njegovim popolnim nadzorom, podjetje nima brezpogojne pravice in sredstva ne more pripoznati.

13 Podjetje meri gospodarsko korist v obliki vračila denarja v višini presežka na datum bilance stanja (ta je enak pošteni vrednosti sredstev programa, zmanjšani za sedanjo vrednost obveze določenega zaslužka), ki ga ima podjetje pravico prejeti v obliki vračila denarja, zmanjšanega za morebitne povezane stroške. Če bi bilo na primer vračilo denarja poleg davka iz dobička tudi predmet drugih vrst obdavčitve, meri podjetje znesek vračila denarja brez takih obdavčitev.

14 Pri merjenju višine vračila denarja, ki je na voljo ob likvidaciji programa (11.(c) člen), vključi podjetje stroške v načrt poravnave obveznosti programa in izvršitve vračila denarja. Podjetje na primer odbije plačila za strokovne storitve, če so te plačane iz sredstev programa in jih ne plača podjetje, in stroške morebitnih zavarovalnih premij, ki so morda potrebne za zavarovanje obveznosti ob likvidaciji.

15 Če je višina vračila denarja namesto z določenim zneskom opredeljena kot celoten znesek ali kot del presežka, podjetje ne izvede prilagoditve za časovno vrednost denarja, četudi je vračilo uresničljivo šele v prihodnosti.

Gospodarska korist v obliki zmanjšanja prispevka

▼M27

16 Če ni zahteve glede minimalnega financiranja za prispevke, povezane s prihodnjim službovanjem, je gospodarska korist, ki je na voljo v obliki zmanjšanja prispevkov v prihodnosti:

(a) [črtana]

(b) enaka prihodnjim stroškom službovanja, ki jih ima podjetje, za vsako obdobje znotraj pričakovane življenjske dobe programa, oziroma pričakovane življenjske dobe podjetja, če je slednja krajša. V prihodnjih stroških službovanja podjetja niso upoštevani zneski, ki jih bodo krili uslužbenci.

▼M31

17 Podjetje določi prihodnje stroške službovanja na podlagi predpostavk, ki so skladne s predpostavkami, uporabljenimi za določanje obveze določenega zaslužka, in okoliščinami, ki obstajajo ob koncu poročevalnega obdobja v skladu z MRS 19. Podjetje tako predpostavi, da se zaslužki iz programa v prihodnosti ne bodo spremenili, dokler se ne spremeni program, predpostavi pa tudi, da bo število zaposlenih v prihodnosti stabilno, razen če podjetje zmanjša število zaposlenih, vključenih v program. V slednjem primeru predpostavka glede prihodnjega števila zaposlenih vključuje zmanjšanje.

▼M27

Učinek zahteve glede minimalnega financiranja na gospodarsko korist v obliki zmanjšanja prispevkov v prihodnosti

18 Podjetje na dani datum analizira katero koli zahtevo glede minimalnega financiranja v zvezi s prispevki, ki so potrebni za kritje (a) katerih koli obstoječih primanjkljajev iz preteklega službovanja na osnovi minimalnega financiranja in (b) prihodnjega službovanja.

▼M4

19 Prispevki za kritje kateregakoli obstoječega primanjkljaja na osnovi minimalnega financiranja, povezanega z že prejetimi storitvami, ne vplivajo na prihodnje prispevke za prihodnje službovanje. Ti lahko povzročijo nastanek obveznosti v skladu s 23.–26. členom.

▼M27

20 Če obstaja zahteva glede minimalnega financiranja za prispevke, povezane s prihodnjim službovanjem, je gospodarska korist, ki je na voljo v obliki zmanjšanja prispevkov v prihodnosti, vsota naslednjega:

(a) vsak znesek, zaradi katerega se zmanjšajo prihodnji prispevki, ki se plačujejo za prihodnje službovanje na podlagi zahteve glede minimalnega financiranja, ker je podjetje izvedlo predplačilo (tj. podjetje je plačalo znesek, preden se je to od njega zahtevalo), in

(b) ocenjeni prihodnji stroški službovanja v vsakem obdobju v skladu s členoma 16 in 17, zmanjšani za ocenjene prispevke, ki bi jih bilo treba na podlagi zahteve glede minimalnega financiranja plačevati za prihodnje službovanje v navedenih obdobjih, če ne bi bilo predplačila iz točke (a).

21 Podjetje za prihodnje službovanje oceni prispevke, ki se bodo v prihodnosti plačevali na podlagi zahteve po minimalnem financiranju, pri čemer upošteva vpliv morebitnega presežka, določenega z uporabo osnove minimalnega financiranja, ne upošteva pa predplačila, opisanega v členu 20(a). Podjetje uporabi predpostavke, skladne z osnovo minimalnega financiranja; za vse dejavnike, ki niso opredeljeni z navedeno osnovo, pa uporabi predpostavke, skladne s tistimi, ki se uporabijo za določitev obveze določenega zaslužka in z okoliščinami, ki obstajajo ob koncu poročevalnega obdobja, kot je določeno z MRS 19. Ocena vključuje vse spremembe, za katere se pričakuje, da bodo nastale po tem, ko podjetje poravna minimalne prispevke, ko te zapadejo v plačilo. Vendar ocena ne vključuje učinka pričakovanih sprememb pogojev, ki se nanašajo na osnovo minimalnega financiranja in ob koncu poročevalnega obdobja niso predpisane ali pogodbeno dogovorjene.

22 Ko podjetje določi znesek, naveden v členu 20(b), se znesek gospodarske koristi, ki je na voljo kot zmanjšanje prihodnjih prispevkov, zmanjša, če prihodnji prispevki, ki se plačujejo na podlagi zahteve po minimalnem financiranju za prihodnje službovanje, presegajo v katerem koli obdobju stroške službovanja, določene na podlagi IAS 19. Vendar znesek, naveden v členu 20(b), nikoli ne more biti manjši od nič.

▼M4

Kdaj lahko zahteva glede minimalnega financiranja privede do nastanka obveznosti

23 Če je podjetje v skladu z zahtevo glede minimalnega financiranja v zvezi z že prejetimi storitvami obvezano plačati prispevke za kritje obstoječega primanjkljaja na osnovi minimalnega financiranja, podjetje določi, ali bodo dolgovani prispevki po vplačilu v program razpoložljivi v obliki vračila denarja ali zmanjšanja prispevkov v prihodnosti.

▼M31

24 Če dolgovani prispevki ne bodo razpoložljivi po vplačilu v program, podjetje ob nastanku obveze pripozna obveznost. Obveznost pomeni tako zmanjšanje čistega sredstva določenega zaslužka oziroma povečanje čiste obveznosti določenega zaslužka, da se zaradi uporabe 64. člena MRS 19 ne pričakuje, da bi ob vplačilu prispevkov nastala dobiček ali izguba.

———————

▼M4

DATUM UVELJAVITVE

27 Podjetje uporablja to pojasnilo za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2008 ali pozneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena.

▼M5

27A MRS 1 (kakor je bil popravljen 2007) je spremenil terminologijo, ki se uporablja v celotnih MSRP. Poleg tega je spremenil 26. člen. Podjetje mora uporabljati te spremembe za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2009 ali pozneje. Če podjetje uporabi MRS 1 (kakor je bil popravljen 2007) za zgodnejše obdobje, morajo te spremembe veljati tudi za tako zgodnejše obdobje.

▼M27

27B *Predplačila na podlagi zahteve glede minimalnega financiranja*: dodan je bil člen 3A, spremenjeni so bili členi 16–18 in 20–22. Podjetje mora uporabljati navedene spremembe za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2011 ali pozneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporabi spremembe za zgodnejše obdobje, ta podatek razkrije.

▼M31

27C MRS 19 (kakor je bil spremenjen leta 2011), je spremenil 1., 6., 17. in 24. člen in izbrisal 25. in 26. člen. Podjetje te spremembe uporabi, ko uporabi MRS 19 (kakor je bil spremenjen leta 2011).

▼M4

PREHOD

28 Podjetje uporablja to pojasnilo od začetka prvega obračunskega obdobja, ki je predstavljeno v prvih računovodskih izkazih, za katere se uporablja pojasnilo. Podjetje pripozna vse začetne prilagoditve, ki izhajajo iz uporabe tega pojasnila, v zadržanem čistem dobičku na začetku tega obdobja.

▼M27

29 Podjetje uporablja spremembe v členih 3A, 16–18 in 20–22 od začetka najzgodnejšega primerjalnega obdobja, predstavljenega v prvih računovodskih izkazih, v katerih podjetje uporabi to pojasnilo. Če je podjetje uporabilo to pojasnilo, preden je uporabilo spremembe, mora pripoznati prilagoditev, ki je posledica uporabe sprememb, v zadržanem čistem dobičku na začetku najzgodnejšega prikazanega primerjalnega obdobja.

▼**M13**

POJASNILO OPMSRP 15

Dogovori o izgradnji nepremičnin

SKLICEVANJA

— MRS 1 *Predstavljanje računovodskih izkazov* (popravljen 2007)

— MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake*

— MRS 11 *Pogodbe o gradbenih delih*

— MRS 18 *Prihodki*

— MRS 37 *Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva*

— OPMSRP 12 *Dogovori o koncesiji storitev*

— OPMSRP 13 *Programi zvestobe kupcev*

OZADJE

1 V nepremičninski dejavnosti lahko podjetja, ki se lotijo gradnje nepremičnin, neposredno ali prek podizvajalcev sklenejo dogovore z enim ali več kupci že pred dokončanjem gradnje. Ti dogovori se pojavljajo v različnih oblikah.

2 Podjetja, ki se na primer lotijo gradnje stanovanjskih nepremičnin, lahko začnejo s trženjem posameznih stanovanjskih enot (stanovanj, hiš) pred dokončanjem gradnje, tj. med potekom gradnje ali celo pred njenim začetkom. Vsak kupec s podjetjem sklene dogovor, da bo kupil določeno stanovanjsko enoto, ko bo ta pripravljena za vselitev. Kupec podjetju navadno plača predujem, ki ga slednje vrne samo v primeru, da mu dokončane stanovanjske enote ne uspe predati v skladu s pogodbenimi določili. Preostanek nakupne cene se podjetju navadno plača le ob izpolnitvi pogodbe, tj. ko stanovanjska enota preide v last kupca.

3 Podjetja, ki se lotijo gradnje komercialnih ali industrijskih nepremičnin, lahko dogovor sklenejo z enim samim kupcem. Od kupca se lahko zahteva, da v času med sklenitvijo začetnega dogovora in izpolnitvijo pogodbe izvrši postopna plačila. Gradnja lahko poteka na zemljišču, ki je v lasti kupca ali ga kupec dobi v zakup pred začetkom gradnje.

PODROČJE UPORABE

4 Pojasnilo se uporablja za obračunavanje prihodkov in z njimi povezanih odhodkov podjetij, ki se lotijo gradnje nepremičnin neposredno ali prek podizvajalcev.

5 Dogovori, ki sodijo na področje uporabe tega pojasnila, so dogovori o izgradnji nepremičnin. Poleg izgradnje nepremičnin lahko taki dogovori vključujejo tudi zagotavljanje drugih proizvodov ali storitev.

VPRAŠANJA

6 Pojasnilo obravnava dve vprašanji:

(a) ali dogovor sodi na področje uporabe MRS 11 ali MRS 18?

(b) kdaj je treba pripoznati prihodke od izgradnje nepremičnin?

▼**M13**

SPLOŠNO MNENJE

7 Spodnja razprava predpostavlja, da je podjetje predhodno analiziralo dogovor o izgradnji nepremičnin in vse s tem povezane dogovore ter sklenilo, da ne bo obdržalo niti toliko sodelovanja pri poslovodenju, kot se ga navadno povezuje z lastništvom, niti tolikšnega dejanskega obvladovanja zgrajenih nepremičnin, ki bi izključevalo pripoznanje dela ali celotnega plačila kot prihodka. Če je pripoznanje dela ali celotnega plačila kot prihodka izključeno, se spodnja razprava nanaša samo na del dogovora, za katerega bo prihodek pripoznan.

8 Podjetje lahko v okviru posameznega dogovora sklene pogodbo, da bo proizvode ali storitve zagotovilo poleg izgradnje nepremičnine (npr. prodaja zemljišča ali zagotavljanje storitev upravljanja z zemljiščem). V skladu s 13. členom MRS 18 se lahko tak dogovor po potrebi razdeli na ločeno opredeljive sestavine, vključno s tisto o izgradnji nepremičnin. Poštena vrednost skupnega prejetega plačila ali terjatve, ki izhaja iz dogovora, se pripozna za vsako sestavino. Če so ugotovljene ločene sestavine, podjetje uporabi 10–12. člen tega pojasnila za sestavino, ki se nanaša na izgradnjo nepremičnin, da določi, ali ta sestavina sodi na področje uporabe MRS 11 ali MRS 18. Merila za razčlenjevanje iz MRS 11 se nato uporabijo za vsako sestavino dogovora, za katero se ugotovi, da je pogodba o gradbenih delih.

9 Spodnja razprava se nanaša na dogovor o izgradnji nepremičnin, vendar se hkrati nanaša tudi na sestavino izgradnje nepremičnin, ugotovljeno v okviru dogovora, ki vključuje tudi druge sestavine.

Ugotavljanje, ali dogovor sodi na področje uporabe MRS 11 ali MRS 18

10 Ugotavljanje, ali dogovor o izgradnji nepremičnin sodi na področje uporabe MRS 11 ali MRS 18, je odvisno od določb dogovora ter vseh s tem povezanih dejstev in okoliščin. Pri tovrstnem ugotavljanju je treba presojo opraviti ločeno za vsak dogovor.

11 MRS 11 se uporablja, kadar dogovor ustreza opredelitvi pogodbe o gradbenih delih, določeni v 3. členu MRS 11: „pogodba, ki je sklenjena posebej za gradnjo kakega sredstva ali združek sredstev …“. Dogovor o izgradnji nepremičnin ustreza opredelitvi pogodbe o gradbenih delih, kadar lahko kupec pred začetkom gradnje določi glavne konstrukcijske elemente načrta nepremičnine in/ali določi glavne konstrukcijske spremembe, potem ko se je gradnja že začela (ne glede na to, ali to lahko stori). Kadar se uporablja MRS 11, pogodba o gradbenih delih vključuje tudi kakršne koli pogodbe ali sestavine opravljanja storitev, ki so neposredno povezane z gradnjo nepremičnin v skladu s 5.(a) členom MRS 11 in 4. členom MRS 18.

12 Nasprotno pa dogovor o izgradnji nepremičnin, pri katerem lahko kupci samo v omejenem obsegu vplivajo na načrt nepremičnin, npr. izbira načrta na podlagi palete možnosti, ki jih je določilo podjetje, ali določijo le manjša odstopanja od osnovnega načrta, predstavlja dogovor o prodaji proizvodov, ki sodi na področje uporabe MRS 18.

Obračunavanje prihodkov od izgradnje nepremičnin

Dogovor je pogodba o gradbenih delih

13 Kadar dogovor sodi na področje uporabe MRS 11 in je mogoče njegov izid zanesljivo oceniti, podjetje pripozna prihodke glede na stopnjo dokončanosti pogodbene dejavnosti v skladu z MRS 11.

▼**M13**

14 Vendar je mogoče, da dogovor ne ustreza opredelitvi pogodbe o gradbenih delih in zato sodi na področje uporabe MRS 18. V tem primeru podjetje določi, ali gre pri dogovoru za opravljanje storitev ali za prodajo proizvodov.

Dogovor je dogovor o opravljanju storitev

15 Če podjetju ni treba priskrbeti in dostaviti gradbenega materiala, gre lahko samo za dogovor o opravljanju storitev v skladu z MRS 18. Če so v tem primeru izpolnjena merila iz 20. člena MRS 18, je treba v skladu z MRS 18 prihodke pripoznati glede na stopnjo dokončanosti posla, in sicer po metodi odstotka dokončanosti del. Zahteve MRS 11 se na splošno uporabljajo za pripoznavanje prihodkov in z njimi povezanih odhodkov, ki nastanejo pri takem poslu (21. člen MRS 18).

Dogovor je dogovor o prodaji proizvodov

16 Če mora podjetje poleg storitev zagotoviti tudi gradbeni material, da bi tako izpolnilo pogodbeno obvezo, ki mu nalaga predajo nepremičnine kupcu, gre za dogovor o prodaji proizvodov, kar pomeni, da se uporabljajo merila za pripoznavanje prihodkov, določena v 14. členu MRS 18.

17 Podjetje lahko med potekom gradnje na kupca prenese obvladovanje ter pomembna tveganja in koristi lastništva nedokončane proizvodnje. Če so v tem primeru med potekom gradnje ves čas izpolnjena vsa merila iz 14. člena MRS 18, podjetje pripozna prihodke glede na stopnjo dokončanosti, in sicer po metodi odstotka dokončanosti del. Zahteve iz MRS 11 se na splošno uporabljajo za pripoznavanje prihodkov in z njimi povezanih odhodkov, ki nastanejo pri takem poslu.

18 Podjetje lahko na kupca hkrati in v celoti prenese obvladovanje ter pomembna tveganja in koristi lastništva nepremičnine (npr. ob dokončanju, ob predaji ali po njej). V tem primeru podjetje pripozna prihodke samo, kadar so izpolnjena vsa merila iz 14. člena MRS 18.

19 Kadar mora podjetje na nepremičnini, predani kupcu, opraviti dodatna dela, pripozna obveznost in odhodek v skladu z 19. členom MRS 18. Obveznost se izmeri v skladu z MRS 37. Kadar mora podjetje zagotoviti dodatne proizvode ali storitve, ki jih je mogoče opredeliti ločeno od nepremičnin, ki so že bile predane kupcu, opredeli preostale proizvode ali storitve kot ločeno sestavino prodaje v skladu z 8. členom tega pojasnila.

Razkrivanje

20 Kadar pri dogovorih, ki med potekom gradnje ves čas izpolnjujejo vsa merila iz 14. člena MRS 18 (glej 17. člen pojasnila), podjetje pripozna prihodke po metodi odstotka dokončanosti del, mora razkriti:

(a) kako ugotovi, kateri dogovori med potekom gradnje vas čas izpolnjujejo vsa merila iz 14. člena MRS 18;

(b) znesek prihodkov, ki med obdobjem izidejo iz takih dogovorov; in

(c) metode, uporabljene za določanje stopnje dokončanosti del po še neizpolnjenih dogovorih.

▼**M13**

21 Pri dogovorih, opisanih v 20. členu, ki na dan poročanja še niso bili izpolnjeni, podjetje razkrije tudi:

(a) agregatni znesek nastalih stroškov in pripoznanih dobičkov (manj pripoznane izgube) do določenega dneva; in

(b) znesek prejetih predujmov.

SPREMEMBE PRILOGE K MRS 18

22–23 (Sprememba ne velja za osnovne, oštevilčene standarde)

DATUM UVELJAVITVE IN PREHOD

24 Podjetje uporabi pojasnilo za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2009 ali pozneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporabi pojasnilo za obdobje, ki se začne pred 1. januarjem 2009, mora to razkriti.

25 Spremembe računovodskih usmeritev je treba v skladu z MRS 8 obračunati za nazaj.

▼M10

OPMSRP POJASNILO 16

Varovanja čistih finančnih naložb v poslovanje v tujini pred tveganji

SKLICEVANJE

— MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake*

— MRS 21 *Vplivi sprememb deviznih tečajev*

— MRS 39 *Finančni instrumenti: pripoznavanje in merjenje*

▼M53

— MSRP 9 *Finančni instrumenti*

▼M10

OZADJE

1 Številna poročajoča podjetja imajo finančne naložbe v poslovanje v tujini (kot je opredeljeno v 8. členu MRS 21). Tako poslovanje v tujini so lahko odvisna podjetja, pridružena podjetja, skupna vlaganja ali podružnice. MRS 21 zahteva, da podjetje določi funkcijsko valuto za vsako poslovanje v tujini kot valuto izvirnega gospodarskega okolja te enote. Podjetje mora pri prevedbi izidov in finančnega stanja poslovanja v tujini v predstavitveno valuto pripoznati tečajne razlike v drugem vseobsegajočem donosu, dokler poslovanja v tujini ne odtuji.

2 Obračunavanje varovanja pred valutnim tveganjem, ki izhaja iz čistih finančnih naložb v poslovanje v tujini velja samo, če so čista sredstva tega poslovanja v tujini vključena v računovodskih izkazih. ►M32 [1] ◄ Postavka, ki je varovana pred valutnim tveganjem, ki izhaja iz čiste finančne naložbe v poslovanje v tujini, je lahko znesek čistih sredstev, ki je enak ali nižji od knjigovodske vrednosti čistih sredstev poslovanja v tujini.

▼M53

3 MSRP 9 zahteva določitev primerne pred tveganjem varovane postavke in primernih instrumentov za varovanje pred tveganjem v razmerju obračunavanja varovanja pred tveganjem. V primeru določenega razmerja varovanja pred tveganjem se, če gre za varovanje čiste finančne naložbe pred tveganjem, dobiček oziroma izguba iz instrumenta za varovanje pred tveganjem, ki je opredeljen kot uspešno varovanje čiste naložbe pred tveganjem, pripoznata v drugem vseobsegajočem donosu in sta vključena v tečajne razlike, ki izhajajo iz prevedbe rezultatov in finančnega položaja posla v tujini.

▼M10

4 Podjetje, ki veliko posluje v tujini, je lahko izpostavljeno številnim valutnim tveganjem. To pojasnilo daje napotke za prepoznavanje valutnih tveganj, ki so primerna za varovano tveganje pri varovanju čistih finančnih naložb v poslovanje v tujini pred tveganjem.

▼M53

5 MSRP 9 podjetju dovoljuje, da kot instrument za varovanje pred valutnim tveganjem določi izvedeni ali neizvedeni finančni instrument (ali kombinacijo izvedenih in neizvedenih finančnih instrumentov). To pojasnilo podaja napotke, kje je v skupini možno držati instrumente za varovanje pred tveganjem, ki so varovanja čistih finančnih naložb v posle v tujini pred tveganji, da so primerni za obračunavanje varovanja pred tveganjem.

[1] To velja za konsolidirane računovodske izkaze, računovodske izkaze, v katerih se finančne naložbe, kot so pridružena podjetja ali skupni podvigi, obračunajo z uporabo kapitalske metode, in računovodske izkaze, ki vključujejo podružnico ali skupno dejavnost v skladu z MSRP 11 *Skupni aranžmaji*.

▼M53

6 MRS 21 in MSRP 9 zahtevata, da se kumulativni zneski, pripoznani v drugem vseobsegajočem donosu, ki se nanašajo na tečajne razlike, izhajajoče iz prevedbe rezultatov in finančnega položaja posla v tujini, ter dobiček ali izguba iz instrumenta za varovanje pred tveganjem, ki je opredeljen kot uspešno varovanje čiste naložbe pred tveganjem, prerazvrstijo iz lastniškega kapitala v poslovni izid kot prilagoditev zaradi prerazvrstitve, ko obvladujoče podjetje odtuji posel v tujini. To pojasnilo podaja napotke, kako naj podjetje določi zneske, ki jih je treba prerazvrstiti iz lastniškega kapitala v poslovni izid, za instrument za varovanje pred tveganjem in varovano postavko.

▼M10

PODROČJE UPORABE

▼M53

7 To pojasnilo se uporablja za podjetje, ki se varuje pred valutnim tveganjem, ki izhaja iz čistih finančnih naložb v posle v tujini, in želi izpolnjevati pogoje za obračunavanje varovanja pred tveganjem v skladu z MSRP 9. Zaradi prikladnosti se to pojasnilo nanaša na tako podjetje kot obvladujoče podjetje in računovodske izkaze, v katerih so čista sredstva poslov v tujini vključena kot konsolidirani računovodski izkazi. Vsa sklicevanja na obvladujoče podjetje enako veljajo za podjetje, ki ima čisto finančno naložbo v posel v tujini, ki je skupni podvig, pridruženo podjetje ali podružnica.

▼M10

8 To pojasnilo velja le za varovanje čistih finančnih naložb v poslovanje v tujini pred tveganji; ne sme se uporabljati po analogiji za druge vrste obračunavanja varovanja pred tveganjem.

VPRAŠANJA

9 Finančne naložbe v poslovanje v tujini ima lahko neposredno obvladujoče podjetje ali posredno njegovo odvisno podjetje ali odvisna podjetja. To pojasnilo obravnava naslednja vprašanja:

(a) *narava varovanega tveganja in znesek varovane postavke, za katero se lahko določi razmerje varovanja pred tveganjem:*

(i) ali obvladujoče podjetje kot varovano tveganje lahko določi samo tečajne razlike, ki izhajajo iz razlike med funkcijskimi valutami obvladujočega podjetja in njegovega poslovanja v tujini, ali pa kot varovano tveganje lahko določi tudi tečajne razlike, ki izhajajo iz razlike med predstavitveno valuto v konsolidiranih računovodskih izkazih obvladujočega podjetja in funkcijsko valuto poslovanja v tujini;

(ii) če ima obvladujoče podjetje poslovanje v tujini posredno, ali varovano tveganje lahko vključuje tečajne razlike, ki izhajajo iz razlik med funkcijskimi valutami med poslovanji v tujini in njegovim neposrednim obvladujočim podjetjem, ali pa varovano tveganje lahko vključuje morebitne tečajne razlike med funkcijsko valuto poslovanja v tujini in katerega koli vmesnega ali zadnjega obvladujočega podjetja (tj. ali dejstvo, da je čista finančna naložba v poslovanju v tujini v posesti preko vmesnega obvladujočega podjetja, vpliva na gospodarsko tveganje zadnjega obvladujočega podjetja).

▼**M10**

(b) *kje v skupini je lahko instrument za varovanje:*

(i) ali se primerno razmerje obračunavanja varovanja pred tveganjem lahko vzpostavi le, če je podjetje, ki varuje svojo čisto finančno naložbo, stranka instrumenta za varovanje pred tveganjem, ali pa ima lahko vsako podjetje v skupini, ne glede na svojo funkcijsko valuto, instrument za varovanje pred tveganjem;

(ii) ali narava instrumenta za varovanje pred tveganjem (izpeljani in neizpeljani) ali metoda konsolidacije vpliva na oceno uspešnosti varovanja pred tveganjem.

(c) *kakšne zneske je treba prerazvrstiti iz lastniškega kapitala v poslovni izid kot prilagoditev zaradi prerazvrstitve ob odtujitvi poslovanja v tujini:*

(i) če se varovano poslovanje v tujini odtuji, kakšne zneske rezerve iz prevedbe tuje valute obvladujočega podjetja glede instrumenta za varovanje pred tveganjem in glede navedenega poslovanja v tujini je treba v konsolidiranih računovodskih izkazih obvladujočega podjetja prerazvrstiti iz lastniškega kapitala v poslovni izid;

(ii) ali metoda konsolidacije vpliva na določitev zneskov, ki jih je treba prerazvrstiti iz lastniškega kapitala v poslovni izid.

SPLOŠNO MNENJE

Narava varovanega tveganja in znesek varovane postavke, za katero se lahko določi razmerje varovanja pred tveganjem

10 Obračunavanje varovanja pred tveganjem se lahko uporablja samo za tečajne razlike med funkcijsko valuto poslovanja v tujini in funkcijsko valuto obvladujočega podjetja.

11 Pri varovanju pred valutnimi tveganji, ki izhajajo iz čiste finančne naložbe v poslovanje v tujini, je varovana postavka lahko znesek čistih sredstev, ki je enak ali nižji od knjigovodske vrednosti čistih sredstev poslovanja v tujini v konsolidiranih računovodskih izkazih obvladujočega podjetja. Knjigovodska vrednost čistih sredstev poslovanja v tujini, ki se v konsolidiranih računovodskih izkazih obvladujočega podjetja lahko določi kot varovana postavka, je odvisna od tega, ali kakšno obvladujoče podjetje na nižji ravni uporablja obračunavanje varovanja pred tveganjem za vsa ali del čistih sredstev poslovanja v tujini in se tako računovodenje ohranja v konsolidiranih računovodskih izkazih obvladujočega podjetja.

12 Varovano tveganje se lahko določi kot izpostavljenost valutnemu tveganju, ki nastane med funkcijsko valuto poslovanja v tujini in funkcijsko valuto katerega koli obvladujočega podjetja (neposredno, vmesno ali zadnje obvladujoče podjetje) tega poslovanja v tujini. Dejstvo, da je čista finančna naložba v posesti prek vmesnega obvladujočega podjetja, ne vpliva na naravo gospodarskega tveganja, ki izhaja iz valutne izpostavljenosti zadnjega obvladujočega podjetja.

▼M10

13 Izpostavljenost valutnemu tveganju, ki izhaja iz čiste finančne naložbe v poslovanje v tujini, je lahko primerna za obračunavanje varovanja pred tveganjem šele, ko je v konsolidiranih računovodskih izkazih. Če ista čista sredstva poslovanja v tujini pred istim tveganjem varuje več kot eno obvladujoče podjetje v skupini (na primer, neposredno in posredno obvladujoče podjetje), je za obračunavanje varovanja pred tveganjem v konsolidiranih računovodskih izkazih zadnjega obvladujočega podjetja primerno samo eno razmerje varovanja pred tveganjem. Razmerja varovanja pred tveganjem, ki ga je v svojih konsolidiranih računovodskih izkazih označilo eno obvladujoče podjetje, drugemu obvladujočemu podjetju na višji ravni ni treba ohranjati. Če pa obvladujoče podjetje na višji ravni ne ohrani obračunavanja varovanja pred tveganjem, ki ga uporablja obvladujoče podjetje na nižji ravni, pa je treba tako obračunavanje pred pripoznanjem obračunavanja varovanja pred tveganjem obvladujočega podjetja na višji ravni razveljaviti.

Kje je lahko instrument za varovanje pred tveganjem

▼M53

14 Izvedeni ali neizvedeni finančni instrument (ali kombinacijo izvedenih in neizvedenih finančnih instrumentov) se lahko določi kot instrument za varovanje pred tveganjem pri varovanju čiste finančne naložbe v posel v tujini pred tveganjem. Instrument(-e) za varovanje pred tveganjem lahko poseduje katero koli podjetje ali podjetja v skupini, če so izpolnjene zahteve glede določitve, dokumentacije in učinkovitosti iz 6.4.1. člena MSRP 9, ki se nanašajo na varovanje čiste finančne naložbe pred tveganjem. Zaradi možnosti različnih določitev na različnih ravneh skupine mora biti zlasti jasno dokumentirana strategija skupine glede varovanja pred tveganjem.

▼M10

15 Za namen ocenjevanja uspešnosti se sprememba vrednosti instrumenta za varovanje pred tveganjem glede valutnega tveganja izračuna s sklicevanjem na funkcijsko valuto obvladujočega podjetja, s čigar funkcijsko valuto se varovano tveganje meri, v skladu z listinami obračunavanja varovanja pred tveganjem. Glede na to, kje je instrument za varovanje pred tveganjem, če ni obračunavanja varovanja pred tveganjem, se skupna sprememba vrednosti lahko pripozna v poslovnem izidu, v drugem vseobsegajočem donosu ali v obeh. Vendar na ocenjevanje uspešnosti ne vpliva, ali je sprememba vrednosti instrumenta za varovanje pred tveganjem pripoznana v poslovnem izidu ali v drugem vseobsegajočem donosu. Kot del uporabe obračunavanja varovanja pred tveganjem je skupni uspešni del spremembe vključen v drugi vseobsegajoč donos. Na ocenjevanje uspešnosti ne vpliva niti, ali je instrument za varovanje pred tveganjem izpeljani ali neizpeljani instrument, niti metoda konsolidacije.

Odtujitev pred tveganjem varovanega poslovanja v tujini

▼M53

16 Kadar se posel v tujini, varovan pred tveganjem, odtuji, je znesek, ki se prerazvrsti v poslovni izid kot prilagoditev zaradi prerazvrstitve iz rezerv iz prevedbe tuje valute v konsolidiranih računovodskih izkazih obvladujočega podjetja v zvezi z instrumentom za varovanje pred tveganjem, znesek, katerega opredelitev se zahteva v 6.5.14. členu MSRP 9. Ta znesek je kumulativni dobiček ali izguba iz instrumenta za varovanje pred tveganjem, opredeljenega kot uspešno varovanje pred tveganjem.

▼M10

17 Znesek, ki se prerazvrsti v poslovni izid iz rezerv iz prevedbe tuje valute v konsolidiranih računovodskih izkazih obvladujočega podjetja glede čiste finančne naložbe v tem poslovanju v tujini v skladu z 48. členom MRS 21, je znesek, vključen v rezerve iz prevedbe tuje valute obvladujočega podjetja glede navedenega poslovanja v tujini. V

▼M10

konsolidiranih računovodskih izkazih zadnjega obvladujočega podjetja metoda konsolidacije ne vpliva na celotni čisti znesek, pripoznan v rezervi iz prevedbe tuje valute glede vsega poslovanja v tujini. Če pa zadnje obvladujoče podjetje uporablja neposredno ali stopenjsko metodo konsolidacije ([1]), pa to lahko vpliva na znesek, vključen v rezervo iz prevedbe tuje valute glede posameznega poslovanja v tujini. Uporaba stopenjske metode konsolidacije lahko povzroči, da se v poslovni izid prerazvrsti znesek, ki je drugačen od zneska, ki se uporablja za ugotavljanje uspešnosti varovanja pred tveganjem. To razliko je mogoče izločiti z določitvijo zneska, ki se nanaša na to poslovanje v tujini, ki bi nastal, če bi se uporabljala neposredna metoda konsolidacije. MRS 21 te prilagoditve ne zahteva. Je pa izbira računovodske usmeritve, ki jo je treba dosledno upoštevati za vse čiste finančne naložbe.

DATUM UVELJAVITVE

▼M22

18 Podjetje mora uporabiti to pojasnilo za letna obdobja, ki se začnejo 1. oktobra 2008 ali pozneje. Podjetje mora spremembo 14. člena, ki je posledica *Izboljšav MSRP*, izdanih aprila 2009, uporabiti za letna obdobja, ki se začnejo 1. julija 2009 ali pozneje. Uporaba pojasnila in spremembe pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporabi to pojasnilo za obdobje, ki se začne pred 1. oktobrom 2008, ali če spremembo 14. člena uporabi pred 1. julijem 2009, mora to razkriti.

▼M53

18B Z MSRP 9, kot je bil izdan julija 2014, so bili spremenjeni 3., 5.–7., 14., 16., AG1. in AG8. člen ter izbrisan 18.A člen. Podjetje mora uporabljati navedene spremembe, kadar uporablja MSRP 9.

▼M10

PREHOD

19 MRS 8 določa, kako uporablja podjetje spremembo računovodske usmeritve, ki izhaja iz začetne uporabe pojasnila. Pri prvi uporabi tega pojasnila podjetju ni treba izpolnjevati teh zahtev. Če je podjetje označevalo instrument za varovanje pred tveganjem kot varovanje čiste finančne naložbe pred tveganjem, vendar pa varovanje pred tveganjem ne izpolnjuje pogojev za obračunavanje varovanja pred tveganjem v tem pojasnilu, mora podjetje uporabiti MRS 39, da za naprej preneha z obračunavanjem varovanja pred tveganjem.

Priloga

Napotki za uporabo

Ta priloga je sestavni del pojasnila.

▼M53

AG1 Ta priloga ponazarja uporabo pojasnila s pomočjo spodaj prikazane korporacijske strukture. V vseh primerih bi bila preverjena uspešnost opisanih razmerij varovanja pred tveganjem v skladu z MSRP 9, čeprav to preverjanje v tej prilogi ni obravnavano. Obvladujoče podjetje, ki je končno obvladujoče podjetje, svoje konsolidirane računovodske izkaze predstavi v funkcijski valuti evro (EUR). Vsako

([1]) Neposredna metoda je metoda konsolidacije, v kateri se računovodski izkazi poslovanja v tujini prevedejo neposredno v funkcijsko valuto zadnjega obvladujočega podjetja. Postopna metoda je metoda konsolidacije, v kateri se računovodski izkazi poslovanja v tujini najprej prevedejo v funkcijsko valuto katerega koli vmesnega obvladujočega podjetja (obvladujočih podjetij) in se nato prevedejo v funkcijsko valuto zadnjega obvladujočega podjetja (ali v predstavitveno valuto, če je drugačna).

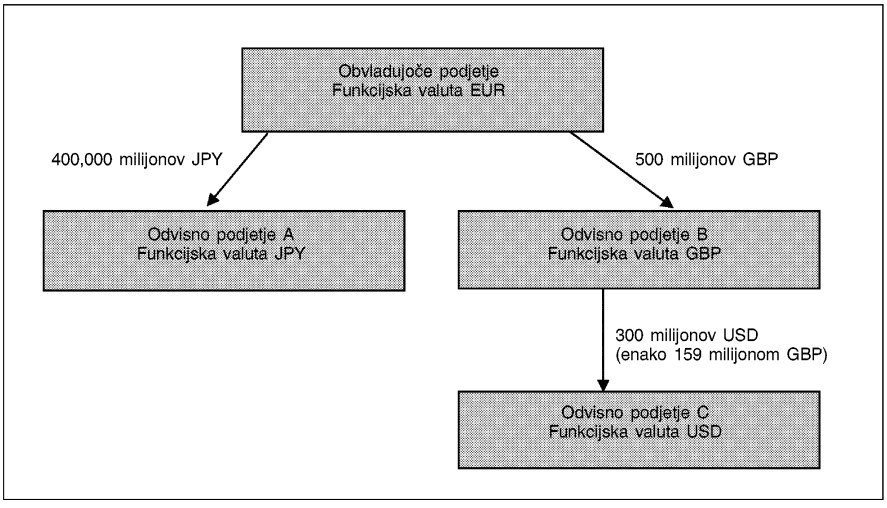
▼M53

odvisno podjetje je v popolni lasti. Čista finančna naložba obvladujočega podjetja B v višini 500 milijonov GBP (funkcijska valuta je britanski funt) vključuje 159 milijonov GBP, enakovrednih čisti finančni naložbi odvisnega podjetja B v odvisno podjetje C v višini 300 milijonov USD (funkcijska valuta je ameriški dolar). Z drugimi besedami, čista sredstva odvisnega podjetja B razen njegove finančne naložbe v odvisno podjetje C, so 341 milijonov GBP.

▼M10

Narava varovanega tveganja, za katero se lahko določi razmerje varovanja pred tveganjem (10.–13. člen)

AG2 Obvladujoče podjetje lahko varuje pred tveganjem svojo čisto finančno naložbo v odvisna podjetja A, B in C za valutno tveganje med ustreznimi funkcijskimi valutami (japonski jen (JPY), britanski funti in ameriški dolar) in eurom. Poleg tega obvladujoče podjetje lahko varuje pred valutnim tveganjem USD/GBP med funkcijskimi valutami odvisnega podjetja B in odvisnega podjetja C. Odvisno podjetje B lahko v svojih konsolidiranih računovodskih izkazih varuje svojo čisto finančno naložbo v odvisno podjetje C pred valutnimi tveganji med svojimi funkcijskimi valutami ameriški dolar in britanski funt. V naslednjih primerih je določeno tveganje dnevno valutno tveganje, ker instrumenti za varovanje pred tveganjem niso izpeljani finančni instrumenti. Če bi bili instrumenti za varovanje pred tveganjem terminske pogodbe, bi obvladujoče podjetje lahko določilo terminsko valutno tveganje.



Znesek varovane postavke, za katero se lahko določi razmerje varovanja pred tveganjem (10.–13. člen)

AG3 Obvladujoče podjetje želi varovati valutno tveganje iz svoje čiste finančne naložbe v odvisno podjetje C. Predpostavimo, da ima odvisno podjetje A zunanje posojilo v višini 300 milijonov USD. Čista sredstva odvisnega podjetja A na začetku poročevalnega obdobja so 400,000 milijonov JPY, vključno z iztržkom zunanjega posojila v višini 300 milijonov USD.

▼**M10**

AG4 Varovana postavka je lahko znesek čistih sredstev, ki je enak ali nižji od knjigovodske vrednosti čiste finančne naložbe obvladujočega podjetja v odvisno podjetje C (300 milijonov USD) v konsolidiranih računovodskih izkazih obvladujočega podjetja. Obvladujoče podjetje lahko v svojih konsolidiranih računovodskih izkazih določi 300 milijonov USD zunanjega posojila v odvisno podjetje A kot varovanje pred dnevnim valutnim tveganjem EUR/USD, povezano s čisto finančno naložbo v višini 300 milijonov USD čistih sredstev odvisnega podjetja C. V tem primeru sta tako tečajna razlika EUR/USD za 300 milijonov USD zunanjega posojila v odvisnem podjetju A kot tečajna razlika EUR/USD za 300 milijonov USD čiste finančne naložbe v odvisnem podjetju C vključeni v rezerve prevedbe tuje valute v konsolidiranih računovodskih izkazih obvladujočega podjetja po uporabi obračunavanja varovanja pred tveganjem.

AG5 Če pa ni obračunavanja varovanja pred tveganjem, se celotna tečajna razlika USD/EUR za 300 milijonov USD zunanjega posojila v odvisnem podjetju A pripozna v konsolidiranih računovodskih izkazih obvladujočega podjetja na naslednji način:

— sprememba dnevnega deviznega tečaja USD/JPY, prevedena v euro, v poslovni izid, in

— sprememba dnevnega deviznega tečaja JPY/EUR v drugem vseobsegajočem donosu.

Namesto določitev v AG4. členu lahko obvladujoče podjetje v svojih konsolidiranih računovodskih izkazih določi 300 milijonov USD zunanjega posojila v odvisnem podjetju A kot varovanje dnevnega valutnega tveganja med odvisnim podjetjem C in odvisnim podjetjem B. V tem primeru pa se celotna tečajna razlika USD/EUR za 300 milijonov USD zunanjega posojila v odvisnem podjetju A pripozna v konsolidiranih računovodskih izkazih obvladujočega podjetja na naslednji način:

— sprememba dnevnega deviznega tečaja GBP/USD v rezerve prevedbe tuje valute, ki se nanaša na odvisno podjetje C,

— sprememba dnevnega deviznega tečaja GBP/JPY, prevedena v euro, v poslovni izid, in

— sprememba dnevnega deviznega tečaja JPY/EUR v drugem vseobsegajočem donosu.

AG6 Obvladujoče podjetje v svojih konsolidiranih računovodskih izkazih ne more določiti 300 milijonov USD zunanjega posojila v odvisnem podjetju A kot varovanje pred dnevnim valutnim tveganjem EUR/USD in pred dnevnim valutnim tveganjem GBP/USD. Posamezen instrument za varovanje pred tveganjem lahko pred določenim tveganjem varuje samo enkrat. Odvisno podjetje B v svojih konsolidiranih računovodskih izkazih ne more uporabljati obračunavanja varovanja pred tveganjem, ker je instrument za varovanje pred tveganjem zunaj skupine, ki jo sestavljata odvisno podjetje B in odvisno podjetje C.

▼M10

Kje v skupini je lahko instrument za varovanje pred tveganjem (14. in 15. člen)?

AG7 Kot je navedeno v AG5. členu, se v primeru, da ni obračunavanja varovanja pred tveganjem, skupna sprememba vrednosti glede valutnega tveganja 300 milijonov USD v odvisnem podjetju A evidentira v poslovnem izidu (dnevno tveganje USD(JPY) in v drugem vseobsegajočem donosu (dnevno tveganje EUR/JPY) v konsolidiranih računovodskih izkazih obvladujočega podjetja. Oba zneska sta vključena zaradi ocenjevanja uspešnosti varovanja, določenega v AG4. členu, ker sta sprememba vrednosti instrumenta za varovanje pred tveganjem in varovane postavke izračunani s sklicevanjem na funkcijsko valuto euro obvladujočega podjetja nasproti funkcijski valuti ameriški dolar odvisnega podjetja C, v skladu z listinami o varovanju pred tveganjem. Metoda konsolidacije (tj. neposredna metoda ali postopna metoda) ne vpliva na oceno uspešnosti varovanja pred tveganjem.

Zneski, ki se ob odpravi poslovanja v tujini prerazvrstijo v poslovni izid (16. in 17. člen)

▼M53

AG8 Ko se odvisno podjetje C odtuji, so zneski, prerazvrščeni v poslovni izid v konsolidiranih računovodskih izkazih obvladujočega podjetja iz rezerve prevedbe tuje valute, naslednji:

(a) v zvezi s 300 milijoni USD zunanjega posojila odvisnega podjetja A znesek, ki se mora določiti v skladu z MSRP 9, tj. skupna sprememba vrednosti v zvezi z valutnim tveganjem, ki je bilo pripoznano v drugem vseobsegajočem donosu kot uspešni del varovanja; in

▼M10

(b) glede 300 milijonov USD čiste finančne naložbe v odvisno podjetje C znesek, ki ga določi metoda konsolidacije podjetja. Če obvladujoče podjetje uporablja neposredno metodo, se rezerva prevedbe tuje valute glede odvisnega podjetja C določi neposredno z deviznim tečajem EUR/USD. Če obvladujoče podjetje uporablja postopno metodo, rezervo prevedbe tuje valute glede odvisnega podjetja C določi rezerva prevedbe tuje valute, ki jo pripozna odvisno podjetje B in odraža devizni tečaj GBP/USD, prevedeno v funkcijsko valuto obvladujočega podjetja, ki uporablja devizni tečaj EUR/GBP. Če je obvladujoče podjetje v prejšnjih obdobjih uporabljalo postopno metodo konsolidacije, se ne zahteva niti ne onemogoča, da določi, da je znesek rezerve prevedbe tuje valute, ki ga je treba prerazvrstiti, ko odtuji odvisno podjetje C, znesek, ki bi ga pripoznalo, če bi vedno uporabljalo neposredno metodo, odvisno od njegove računovodske usmeritve.

Varovanje več kot enega poslovanja v tujini pred tveganji (11., 13. in 15. člen)

AG9 Naslednji primeri ponazarjajo, da je v konsolidiranih računovodskih izkazih obvladujočega podjetja tveganje, ki je lahko varovano, vedno tveganje med njegovo funkcijsko valuto (euro) in funkcijskimi valutami odvisnih podjetij B in C. Ne glede na to, kako so varovanja pred tveganji označena, sta najvišja zneska, ki sta lahko uspešno varovanje pred tveganji, ki ju je treba vključiti v rezervo prevedbe tuje valute v konsolidiranih računovodskih izkazih obvladujočega podjetja, ko sta obe poslovanji varovani, 300 milijonov USD za tveganje EUR/USD in 341 milijonov GBP za tveganje EUR/GBP. Druge spremembe vrednosti zaradi sprememb deviznih tečajev so vključene v konsolidirani poslovni izid obvladujočega podjetja. Seveda bi bilo mogoče, da obvladujoče podjetje določi 300 milijonov USD samo za spremembe dnevnega deviznega tečaja USD/GBP ali 500 milijonov GBP samo za spremembe dnevnega deviznega tečaja GBP/EUR.

▼M10

Obvladujoče podjetje ima instrumente za varovanje pred tveganjem v ameriških dolarjih in britanskih funtih

AG10 Obvladujoče podjetje morebiti želi varovati pred valutnim tveganjem svojo čisto finančno naložbo v odvisno podjetje B in tudi v odvisno podjetje C. Predpostavljamo, da ima obvladujoče podjetje primerne instrumente za varovanje pred tveganjem, denominirane v ameriških dolarjih in britanskih funtih, ki bi jih lahko določilo kot varovanje svojih čistih finančnih naložb v odvisno podjetje B in odvisno podjetje C pred tveganjem. Označbe, ki jih obvladujoče podjetje lahko naredi v svojih konsolidiranih računovodskih izkazih vključujejo med drugim tudi:

(a) instrument za varovanje pred tveganjem v znesku 300 milijonov USD, ki je določen kot varovanje 300 milijonov USD čiste finančne naložbe v odvisno podjetje C s tveganjem, ki je dnevna devizna izpostavljenost (EUR/USD) med obvladujočim podjetjem in odvisnim podjetjem C, in instrument za varovanje pred tveganjem v znesku do 341 milijonov GBP, ki je določen kot varovanje 341 milijonov GBP čiste finančne naložbe v odvisno podjetje B s tveganjem, ki je dnevna devizna izpostavljenost (EUR/GBP) med obvladujočim podjetjem in odvisnim podjetjem B;

(b) instrument za varovanje pred tveganjem v znesku 300 milijonov USD, ki je določen kot varovanje 300 milijonov USD čiste finančne naložbe v odvisno podjetje C s tveganjem, ki je dnevna devizna izpostavljenost (EUR/USD) med odvisnim podjetjem B in odvisnim podjetjem C, in instrument za varovanje pred tveganjem v znesku do 500 milijonov GBP, ki je določen kot varovanje 500 milijonov GBP čiste finančne naložbe v odvisno podjetje B s tveganjem, ki je dnevna devizna izpostavljenost (EUR/GBP) med obvladujočim podjetjem in odvisnim podjetjem B.

AG11 Tveganje EUR/USD iz čiste finančne naložbe obvladujočega podjetja v odvisnem podjetju C je drugačno od tveganja EUR/GBP iz čiste finančne naložbe obvladujočega podjetja v odvisnem podjetju B. Vendar je v primeru, opisanem v AG10.a členu obvladujoče podjetje z določitvijo dolarskega instrumenta za varovanje pred tveganjem, ki ga ima, že v celoti varuje pred tveganjem EUR/USD iz čiste finančne naložbe v odvisnem podjetju C. Če je podjetje tudi instrument za britanske funte, ki ga ima, določilo kot varovanje pred tveganjem za 500 milijonov GBP čiste finančne naložbe v odvisno podjetje B, bi bilo 159 milijonov GBP navedene čiste finančne naložbe, ki predstavlja ustreznik britanskih funtov čiste finančne naložbe v odvisno podjetje C v ameriških dolarjih, pred tveganjem GBP/EUR v konsolidiranih računovodskih izkazih obvladujočega podjetja varovano dvakrat.

AG12 V primeru, opisanem v AG10.b členu, če obvladujoče podjetje določi varovano tveganje kot dnevno devizno izpostavljenost (GBP/USD) med odvisnim podjetjem B in odvisnim podjetjem C, je v rezervo prevedbe tuje valute obvladujočega podjetja, ki se nanaša na odvisno podjetje C, vključen samo GBP/USD del spremembe vrednosti 300 milijonov USD instrumenta za varovanje pred tveganjem. Preostanek spremembe (enakovreden spremembi GBP/EUR za 159 milijonov GBP) je vključen v konsolidirani poslovni izid obvladujočega podjetja, kot v AG5. členu. Ker določitev tveganja USD/GBP med odvisnim podjetjem B in C ne vključuje tveganja GBP/EUR, obvladujoče podjetje lahko tudi določi do 500 milijonov GBP svoje čiste finančne naložbe v odvisno podjetje B, kjer je tveganje dnevna devizna izpostavljenost (GBP/EUR) med obvladujočim podjetjem in odvisnim podjetjem B.

▼M10

Odvisno podjetje B ima instrument za varovanje pred tveganjem v ameriških dolarjih

AG13 Predpostavimo, da ima odvisno podjetje B 300 milijonov USD zunanjega dolga, ki je bil prenesen na obvladujoče podjetje z medpodjetniškim posojilom, denominiranim v britanskih funtih. Ker so se tako sredstva kot obveznosti povečali za 159 milijonov GBP, so čista sredstva odvisnega podjetja B nespremenjena. Odvisno podjetje B bi lahko v svojih konsolidiranih računovodskih izkazih zunanji dolg določilo kot varovanje svoje čiste finančne naložbe v odvisno podjetje C pred tveganjem GBP/USD. Obvladujoče podjetje bi lahko ohranilo določitev odvisnega podjetja B tega instrumenta za varovanje pred tveganjem kot varovanje čiste finančne naložbe v odvisno podjetje C v višini 300 milijonov USD pred tveganjem GBP/USD (glej 13. člen) in obvladujoče podjetje bi lahko določilo instrument za varovanje pred tveganjem v britanskih funtih, ki ga ima, kot varovanje vseh 500 milijonov GBP čiste naložbe v odvisno podjetje B. Prvo varovanje, ki ga določi odvisno podjetje B, se oceni s sklicevanjem na funkcijsko valuto odvisnega podjetja B (britanski funt), drugo varovanje, ki ga določi obvladujoče podjetje, pa se oceni s sklicevanjem na funkcijsko valuto obvladujočega podjetja (euro). V te primeru je samo tveganje GBP/USD iz čiste finančne naložbe obvladujočega podjetja v odvisno podjetje C v konsolidiranih računovodskih izkazih obvladujočega podjetja varovano z instrumentom za varovanje pred tveganjem v ameriških dolarjih, ne pa celotno tveganje EUR/USD. Zato se lahko celotno tveganje EUR/GBP iz 500 milijonov GBP čiste finančne naložbe obvladujočega podjetja v odvisno podjetje B varuje pred tveganjem v konsolidiranih finančnih izkazih obvladujočega podjetja.

AG14 Vendar je treba upoštevati tudi računovodenje 159 milijonov GBP posojila obvladujočega podjetja, plačljivega odvisnemu podjetju B. Če se prejeto posojilo obvladujočega podjetja ne šteje kot del njegove čiste finančne naložbe v odvisno podjetje B, ker ne izpolnjuje pogojev 15. člena MRS 21, se tečajna razlika GBP/EUR, ki izhaja iz prevedbe, vključi v konsolidirani poslovni izid obvladujočega podjetja. Če se 159 milijonov GBP posojila, plačljivega odvisnemu podjetju B, šteje kot del čiste finančne naložbe obvladujočega podjetja, je ta čista finančna naložba samo 341 milijonov GBP, in znesek, ki ga obvladujoče podjetje lahko določi kot varovano postavko za GBP/EUR, se skladno s tem zniža od 500 milijonov GBP na 341 milijonov GBP.

AG15 Če je obvladujoče podjetje razveljavilo razmerje varovanja, ki ga je določilo odvisno podjetje B, obvladujoče podjetje lahko določi 300 milijonov USD zunanjega posojila, ki ga ima odvisno podjetje B kot varovanje svojih 300 milijonov USD čiste finančne naložbe v odvisno podjetje C pred tveganjem EUR/USD in določi instrument za varovanje pred tveganjem v britanskih funtih, ki ga ima, kot varovanje samo za do 341 milijonov GBP čiste finančne naložbe v odvisno podjetje B. V tem primeru se uspešnost obeh varovanj izračuna s sklicevanjem na funkcijsko valuto obvladujočega podjetja (euro). Zato se v rezervo prevedbe tuje valute v konsolidiranih računovodskih izkazih obvladujoče družbe vključi sprememba vrednosti USD/GBP zunanjega posojila, ki ga ima odvisno podjetje B, in sprememba vrednosti GBP/EUR posojila obvladujočega podjetja plačljivega odvisnemu podjetju B (enakovredno USD/EUR skupaj). Ker obvladujoče podjetje že v celoti varuje svojo čisto finančno naložbo v odvisno podjetje C pred tveganjem EUR/USD, svojo čisto finančno naložbo v odvisnem podjetju B pred tveganjem EUR/GBP lahko varuje samo do 341 milijonov GBP.

▼M17

POJASNILO OPMSRP 17

Razdelitev nedenarnih sredstev lastnikom

SKLICEVANJE

— MSRP 3 *Poslovne združitve* (kakor je bil popravljen leta 2008)

— MSRP 5 *Nekratkoročna sredstva za prodajo in ustavljeno poslovanje*

— MSRP 7 *Finančni instrumenti: Razkritja*

▼M32

— MSRP 10 *Konsolidirani računovodski izkazi*

▼M33

— MSRP 13 *Merjenje poštene vrednosti*

▼M17

— MRS 1 *Predstavljanje računovodskih izkazov* (kakor je bil popravljen leta 2007)

— MRS 10 *Dogodki po poročevalskem obdobju*

— MRS 27 *Konsolidirani in ločeni računovodski izkazi (kakor je bil spremenjen maja 2008)*

OZADJE

1 Podjetje včasih razdeli sredstva, ki niso denarna (nedenarna sredstva), v obliki dividend lastnikom ([1]), ki delujejo kot lastniki. V takem primeru lahko podjetje lastnikom ponudi izbiro, ali želijo prejeti nedenarna sredstva ali nadomestno denarno možnost. OPMSRP je prejel zahteve za napotke, kako naj podjetje obračuna take razdelitve.

2 Mednarodni standardi računovodskega poročanja (MSRP) ne dajejo napotkov o tem, kako naj podjetje meri razdelitve lastnikom (kar navadno imenujemo dividende). MRS 1 zahteva, da podjetje razkrije podrobnosti o dividendah, pripoznanih kot razdelitve lastnikom, bodisi v izkazu gibanja kapitala bodisi v pojasnilih k računovodskim izkazom.

PODROČJE UPORABE

3 Pojasnilo se nanaša na spodaj navedene vrste enostranskih razdelitev sredstev podjetja njegovim lastnikom, ki delujejo kot lastniki:

(a) razdelitve nedenarnih sredstev (npr. opredmetena osnovna sredstva, posli, kot jih opredeljuje MSRP 3, lastniški deleži v drugem podjetju ali skupine za odtujitev, kot jih opredeljuje MSRP 5); in

(b) razdelitve, pri katerih lahko lastniki izberejo, ali želijo nedenarna sredstva ali nadomestno denarno možnost.

4 Pojasnilo se nanaša samo na razdelitve, pri katerih so vsi lastniki istega razreda kapitalskih instrumentov enako obravnavani.

([1]) Člen 7 MRS 1 določa, da so lastniki imetniki instrumentov, ki so razvrščeni kot lastniški kapital.

▼M17

5 Pojasnilo se ne nanaša na razdelitev nedenarnega sredstva, ki ga na koncu obvladuje ista stranka ali stranke, in sicer tako pred razdelitvijo kot po njej. Ta izjema velja za ločene, posamezne in konsolidirane računovodske izkaze podjetja, ki opravi razdelitev.

6 V skladu s 5. členom se to pojasnilo ne uporablja, kadar nedenarno sredstvo na koncu obvladujejo iste osebe, in sicer tako pred razdelitvijo kot po njej. B2. člen MSRP 3 določa: „Šteje se, da skupina posameznikov obvladuje podjetje, če imajo, na podlagi pogodbenih sporazumov, kolektivno pooblastilo, da določajo njegove finančne in poslovne usmeritve z namenom pridobivanja koristi od aktivnosti podjetja.“ Če naj se za razdelitev torej šteje, da je zunaj področja uporabe tega pojasnila na podlagi, da iste stranke obvladujejo sredstvo tako pred razdelitvijo kot po njej, mora imeti skupina posameznih delničarjev, ki prejme razdeljena sredstva, na podlagi pogodbenih sporazumov na koncu tako kolektivno pooblastilo za obvladovanje podjetja, ki opravi razdelitev.

▼M32

7 V skladu s 5. členom se to pojasnilo ne uporablja, kadar podjetje razdeli nekatere od svojih deležev v lastniškem kapitalu v odvisnem podjetju, vendar odvisno podjetje še naprej obvladuje. Podjetje, ki opravi razdelitev, katere posledica je, da podjetje pripozna neobvladujoči delež v odvisnem podjetju, obračuna razdelitev v skladu z MSRP 10.

▼M17

8 Pojasnilo obravnava samo obračunavanje s strani podjetja, ki opravi razdelitev nedenarnega sredstva. Pojasnilo ne obravnava obračunavanja s strani delničarjev, ki prejmejo tako razdeljeno sredstvo.

VPRAŠANJA

9 Ko podjetje objavi razdelitev in ima obvezo, da obravnavano sredstvo razdeli lastnikom, mora pripoznati obveznost za dividende. To pojasnilo zato obravnava naslednja vprašanja:

(a) Kdaj naj podjetje pripozna obveznost za dividende?

(b) Kako naj podjetje izmeri obveznost za dividende?

(c) Ko podjetje izpolni obveznost za dividende, kako naj obračuna morebitne razlike med knjigovodsko vrednostjo razdeljenih sredstev in knjigovodsko vrednostjo obveznosti za dividende?

SPLOŠNO MNENJE

Kdaj je treba pripoznati obveznost za dividende?

10 Obveznost za izplačilo dividend se pripozna, ko so dividende ustrezno odobrene in niso več predmet presoje podjetja, kar je takrat:

(a) ko objavo dividend, npr. s strani uprave in nadzornega sveta ali upravnega odbora, odobri ustrezen organ, npr. delničarji, če zakonodaja zahteva tako odobritev, ali

(b) ko so dividende objavljene, npr. s strani uprave in nadzornega sveta ali upravnega odbora, če zakonodaja ne zahteva dodatne odobritve.

▼M17

Merjenje obveznosti za dividende

11 Podjetje izmeri obveznost za razdelitev nedenarnih sredstev v obliki dividend lastnikom po pošteni vrednosti sredstev, ki bodo razdeljena.

12 Če podjetje lastnikom ponudi, da lahko izberejo nedenarno sredstvo ali denarju enakovredna sredstva, podjetje oceni obveznost za dividende tako, da upošteva pošteno vrednost obeh možnosti kot tudi s tem povezano verjetnost, da bodo lastniki izbrali posamezno možnost.

13 Podjetje ob koncu vsakega obdobja poročanja in na datum poravnave pregleda in prilagodi knjigovodsko vrednost obveznosti za dividende, pri čemer morebitne spremembe knjigovodske vrednosti obveznosti za dividende pripozna v kapitalu kot popravek zneska razdeljenega sredstva.

Obračunavanje morebitne razlike med knjigovodsko vrednostjo razdeljenih sredstev in knjigovodsko vrednostjo obveznosti za dividende, ko podjetje izpolni obveznost za dividende

14 Ko podjetje izpolni obveznost za dividende, pripozna morebitno razliko med knjigovodsko vrednostjo razdeljenih sredstev in knjigovodsko vrednostjo obveznosti za dividende v poslovnem izidu.

Predstavljanje in razkrivanje

15 Podjetje predstavi razliko, opisano v 14. členu, kot ločeno vrstično postavko v poslovnem izidu.

16 Podjetje po potrebi razkrije naslednje informacije:

(a) knjigovodsko vrednost obveznosti za dividende na začetku in na koncu obdobja; in

(b) povečanje ali zmanjšanje knjigovodske vrednosti, ki je bila v obdobju pripoznana v skladu s 13. členom zaradi spremembe poštene vrednosti sredstva, ki bo razdeljeno.

▼M33

17 Če podjetje po koncu poročevalnega obdobja, vendar preden so računovodski izkazi odobreni za izdajo, objavi dividende, s katerimi razdeli nedenarno sredstvo, mora razkriti:

▼M17

(a) naravo sredstva, ki bo razdeljeno:

(b) knjigovodsko vrednost sredstva, ki bo razdeljeno, na koncu obdobja poročanja; in

▼M33

(c) pošteno vrednost sredstva, ki bo razdeljeno, na koncu poročevalnega obdobja, če se razlikuje od njegove knjigovodske vrednosti, in informacije o metodi(-ah) merjenja te poštene vrednosti, zahtevane v skladu s 93.(b), (d), (g) in (i) členom ter 99. členom MSRP 13.

▼**M17**

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

18 Podjetje uporabi to pojasnilo za naprej, in sicer za letna obdobja, ki se začnejo 1. julija 2009 ali pozneje. Uporaba za nazaj ni dovoljena. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje to pojasnilo uporabi za obdobje, ki se začne pred 1. julijem 2009, mora to razkriti in uporabiti MSRP 3 (kakor je bil popravljen leta 2008), MRS 27 (kakor je bil spremenjen maja 2008) in MSRP 5 (kakor je bil spremenjen s tem pojasnilom).

▼**M32**

19 Z MSRP 10, ki je bil izdan maja 2011, je bil spremenjen 7. člen. Podjetje mora uporabiti navedeno spremembo, kadar uporablja MSRP 10.

▼**M33**

20 Z MSRP 13, ki je bil izdan maja 2011, je bil spremenjen 17. člen. Podjetje mora uporabiti navedeno spremembo, kadar uporablja MSRP 13.

▼**M18**

POJASNILO OPMSRP 18

Prenosi sredstev od odjemalcev

SKLICEVANJE

— *Okvirna navodila za pripravljanje in predstavljanje računovodskih izkazov*

— MSRP 1 *Prva uporaba Mednarodnih standardov računovodskega poročanja* (kakor je bil popravljen leta 2008)

— MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake*

— MRS 16 *Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema)*

— MRS 18 *Prihodki*

— MRS 20 *Obračunavanje državnih podpor in razkrivanje državne pomoči*

— OPMSRP 12 *Dogovori o koncesiji storitev*

OZADJE

1 V dejavnostih, ki razpolagajo z infrastrukturo za zagotvaljanje javnih služb, lahko podjetje od svojih odjemalcev pridobi opredmetena osnovna sredstva, ki se morajo uporabiti za povezavo teh naročnikov na omrežje in jim zagotoviti nepretrgan dostop do dobave proizvodov, kot so elektrika, plin ali voda. Podjetje pa lahko od odjemalcev prejme tudi denarna sredstva za nabavo ali gradnjo takih opredmetenih osnovnih sredstev. Ponavadi morajo odjemalci plačati dodatne zneske za nabavo proizvodov ali storitev, ki temeljijo na uporabi.

2 Prenosi sredstev od naročnikov se lahko pojavijo tudi pri dejavnostih, ki niso v domeni javnih služb. Na primer podjetje, ki zunanje izvaja naloge informacijske tehnologije, lahko prenese svoja osnovna opredmetena sredstva na ponudnika zunanjega izvajanja.

3 V nekaterih primerih prenosnik sredstva ni nujno podjetje, ki bo sčasoma imelo nepretrgan dostop do dobave proizvodov ali storitev in bo prejemnik teh proizvodov ali storitev. Vendar pa se zaradi prikladnosti to pojasnilo nanaša na podjetje, ki sredstva prenese kot odjemalec.

PODROČJE UPORABE

4 To pojasnilo velja za obračunavanje prenosov opredmetenih osnovnih sredstev s strani podjetij, ki take prenose prejmejo od odjemalcev.

5 Dogovori na področju uporabe tega pojasnila so dogovori, v katerih podjetje od odjemalca pridobi opredmeteno osnovno sredstvo, ki ga mora podjetje nato uporabiti bodisi za povezavo odjemalca na omrežje bodisi zato, da odjemalcu zagotovi nepretrgan dostop do dobave proizvodov ali storitev ali za oboje.

6 To pojasnilo velja tudi za dogovore, v katerih podjetje od odjemalca prejme denarna sredstva in se morajo denarna sredstva uporabiti le za gradnjo ali nabavo opredmetenega osnovnega sredstva, podjetje pa mora to opredmeteno osnovno sredstvo uporabiti zato, da poveže naročnika v omrežje ali da naročniku zagotovi nepretrgan dostop do dobave proizvodov ali storitev ali za oboje.

▼**M18**

7 To pojasnilo ne velja za dogovore, pri katerih je prenos državna podpora, kot je opredeljena v MRS 20, ali infrastruktura, ki se uporablja pri koncesijskih storitvah, ki spadajo v področje uporabe OPMSRP 12.

VPRAŠANJA

8 Pojasnilo obravnava naslednja vprašanja:

(a) Ali je opredelitev sredstva ustrezna?

(b) Če je opredelitev sredstva ustrezna, kako se lahko opredmeteno osnovno sredstvo izmeri pri začetnem pripoznanju?

(c) Če se opredmeteno osnovno sredstvo izmeri po pošteni vrednosti pri začetnem pripoznanju, kako se knjiži odobritev?

(d) Kako naj podjetje obračuna prenos denarnih sredstev od odjemalca?

SPLOŠNO MNENJE

Ali je opredelitev sredstva ustrezna?

9 Ko podjetje od odjemalca prejme preneseno opredmeteno osnovno sredstvo, mora oceniti, ali preneseno sredstvo ustreza opredelitvi sredstva iz *Okvirnih navodil*. 49.(a) člen *Okvirnih navodil* navaja, da „je sredstvo dejavnik, ki ga podjetje obvladuje zaradi preteklih poslovnih dogodkov in iz katerega se pričakuje tok prihodnjih gospodarskih koristi v podjetje.“ V večini primerov podjetje pridobi lastninsko pravico nad prenesenim opredmetenim osnovnim sredstvom. Vendar pa lastninska pravica ni bistvena pri določanju, ali je sredstvo pripoznano. Če odjemalec še naprej obvladuje preneseno sredstvo, opredelitvi sredstva ni zadoščeno kljub prenosu lastninske pravice.

10 Podjetje, ki obvladuje sredstvo, lahko v splošnem sredstvo obvladuje, kakor želi. Podjetje lahko na primer zamenja to sredstvo z drugimi sredstvi, ga uporabi za proizvajanje proizvodov ali storitev, drugim zaračuna uporabo sredstva, ga uporabi za poravnavo obveznosti, ga poseduje ali razdeli lastnikom. Podjetje, ki od odjemalca prejme preneseno opredmeteno osnovno sredstvo, mora pri ocenjevanju obvladovanja prenesenega sredstva upoštevati vsa ustrezna dejstva in okoliščine. Na primer, tudi če mora podjetje uporabiti preneseno opredmeteno osnovno sredstvo, da odjemalcu zagotovi eno ali več storitev, utegne vplivati na odločitve o njegovem delovanju, vzdrževanju in zamenjavi. V tem primeru mora podjetje ponavadi ugotoviti, da obvladuje preneseno opredmeteno osnovno sredstvo.

Kako se lahko preneseno opredmeteno osnovno sredstvo izmeri pri začetnem pripoznanju?

11 Če podjetje sklene, da je opredelitev sredstva ustrezna, mora pripoznati preneseno opredmeteno osnovno sredstvo v skladu s 7. členom MRS 16 in izmeriti stroške sredstva pri začetnem pripoznanju po pošteni vrednosti v skladu s 24. členom tega standarda.

▼M18

Kako se knjiži odobritev?

12 Naslednja razprava predvideva, da je podjetje, ki je prejelo opredmeteno osnovno sredstvo, sklenilo, da naj se preneseno sredstvo pripozna in izmeri v skladu z 9.–11. členom.

13 12. člen MRS 18 navaja, da „če se proizvodi prodajo ali storitve opravijo v zameno za neistovrstne proizvode ali storitve, se zamenjava šteje kot posel, ki povzroča prihodke.“ Glede na pogoje dogovorov na področju uporabe tega pojasnila bi bil prenos opredmetenih osnovnih sredstev zamenjava za neistovrstne proizvode ali storitve. Zato mora podjetje pripoznati prihodek v skladu z MRS 18.

Opredeljevanje ločeno opredeljivih storitev

14 Podjetje se lahko odloči, da bo dobavljalo eno ali več storitev v zameno za preneseno opredmeteno osnovno sredstvo, kot je povezava odjemalca na omrežje, zagotovitev nepretrganega dostopa odjemalcu do dobave proizvodov ali storitev ali oboje. V skladu s 13. členom MRS 18 mora podjetje opredeliti ločeno opredeljive storitve, vključene v dogovor.

15 Značilnosti, ki nakazujejo, da je povezava odjemalca na omrežje ločeno opredeljiva storitev, vsebujejo:

(a) povezava na storitev je zagotovljena odjemalcu in predstavlja samostojno vrednost za odjemalca;

(b) pošteno vrednost povezave na storitev je mogoče zanesljivo izmeriti.

16 Značilnost, ki nakazuje, da je zagotovitev nepretrganega dostopa odjemalcu do dobave proizvodov ali storitev ločeno opredeljiva storitev je, da v prihodnje odjemalec, ki opravi prenos, prejme nepretrgan dostop, proizvode ali storitve ali oboje po ceni, ki je nižja od cene, ki bi bila zaračunana brez prenosa opredmetenega osnovnega sredstva.

17 In obratno je značilnost, ki nakazuje, da obveznost zagotovitve nepretrganega dostopa odjemalcu do dobave proizvodov ali storitev izhaja iz pogojev dovoljenja za poslovanje podjetja ali drugih predpisov, in ne iz dogovora v zvezi s prenosom opredmetenega osnovnega sredstva, je ta, da odjemalci, ki opravijo prenos, plačajo za nepretrgan dostop ali za proizvode ali storitve ali za oboje isto ceno kot tisti, ki prenosa ne opravijo.

Pripoznanje prihodkov

18 Če je opredeljena le ena storitev, mora podjetje pripoznati prihodek, ko je storitev opravljena v skladu z 20. členom MRS 18.

19 Če je opredeljenih več ločeno opredeljivih storitev, 13. člen MRS 18 zahteva, da se poštena vrednost skupnega prejetega nadomestila ali terjatve, ki izhaja iz dogovora, pripozna za vsako storitev, merila pripoznavanja iz MRS 18 pa se nato uporabijo za vsako storitev.

20 Če je nepretrgana storitev opredeljena kot del dogovora, je obdobje, za katero se mora pripoznati prihodek za to storitev, ponavadi določeno s pogoji dogovora z naročnikom. Če dogovor ne določa obdobja, se prihodek pripozna za obdobje, ki ni daljše od dobe koristnosti prenesenega sredstva, ki se uporablja za zagotovitev nepretrgane storitve.

▼**M18**

Kako naj podjetje obračuna prenos denarnih sredstev od odjemalca?

21 Ko podjetje prejme prenesena denarna sredstva od odjemalca, mora oceniti, ali dogovor v skladu s 6. členom sodi na področje uporabe tega pojasnila. Če to drži, mora podjetje oceniti, ali zgrajeno ali pridobljeno opredmeteno osnovno sredstvo ustreza opredelitvi sredstva v skladu z 9. in 10. členom. Če ustreza opredelitvi sredstva, mora podjetje pripoznati opredmeteno osnovno sredstvo po njegovi nabavni vrednosti v skladu z MRS 16 in mora pripoznati prihodek v skladu s 13.–20. členom v znesku denarnih sredstev, prejetem od odjemalca.

DATUM UVELJAVITVE IN PREHOD

22 Podjetje mora uporabiti to pojasnilo za naprej za prenose sredstev od naročnikov, ki jih prejme 1. julija 2009 ali kasneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena, če so bila pridobljena vrednotenja in druge informacije, potrebne za uporabo tega pojasnila za pretekle prenose, v trenutku, ko so se prenosi izvršili. Podjetje mora razkriti datum, od katerega se uporablja to pojasnilo.

▼M28

POJASNILO OPMSRP 19

Poravnava finančnih obveznosti s kapitalskimi instrumenti

LITERATURA

— *Okvirna navodila za pripravljanje in predstavljanje računovodskih izkazov*

— MSRP 2 *Plačilo na podlagi delnic*

— MSRP 3 *Poslovne združitve*

▼M53

— MSRP 9 *Finančni instrumenti*

▼M33

— MSRP 13 *Merjenje poštene vrednosti*

▼M28

— MRS 1 *Predstavljanje računovodskih izkazov*

— MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake*

— MRS 32 *Finančni instrumenti: predstavljanje*

▼M53

———————

▼M28

OZADJE

1 Dolžnik in upnik lahko spremenita pogoje finančne obveznosti, tako da dolžnik izbriše obveznost v celoti ali delno z izdajo kapitalskih instrumentov upniku. Te transakcije se lahko imenujejo tudi „zamenjava dolga za kapital“. OPMSRP je prejel prošnje za napotke v zvezi z obračunavanjem takšnih transakcij.

PODROČJE UPORABE

2 To pojasnilo obravnava obračunavanje, ki ga izvede podjetje, kadar se spremenijo pogoji finančne obveznosti, pri čemer podjetje izda kapitalske instrumente upniku podjetja, ki izbriše finančno obveznost v celoti ali delno. Pojasnilo ne obravnava obračunavanja, ki ga izvede upnik.

3 Podjetje tega pojasnila ne uporablja za transakcije, kadar:

(a) je upnik tudi neposredni ali posredni delničar in nastopa kot neposredni ali posredni obstoječi delničar,

(b) upnika in podjetje obvladuje ista stranka ali stranke pred transakcijo in po njej, transakcija pa vključuje porazdelitev kapitala, ki jo izvede podjetje, ali prispevek podjetju,

(c) je poravnava finančne obveznosti z izdajo lastniških deležev v skladu s prvotnimi pogoji finančne obveznosti.

PROBLEMI

▼M53

4 To pojasnilo obravnava naslednja vprašanja:

(a) Ali so kapitalski instrumenti podjetja, ki so izdani za prenehanje celotne ali dela finančne obveznosti, „plačano nadomestilo“ v skladu s 3.3.3. členom MSRP 9?

▼M28

(b) Kako mora podjetje na začetku meriti kapitalske instrumente, ki so izdani za poravnavo takšne finančne obveznosti?

(c) Kako mora podjetje obračunati razlike med knjigovodsko vrednostjo poravnane finančne obveznosti in začetno izmerjeno vrednostjo izdanih kapitalskih instrumentov?

SPLOŠNO MNENJE

▼M53

5 Izdaja kapitalskih instrumentov podjetja upniku za prenehanje celotne ali dela finančne obveznosti je „plačano nadomestilo“ v skladu s 3.3.3. členom MSRP 9. Podjetje odstrani finančno obveznost (ali del finančne obveznosti) iz svojega izkaza finančnega položaja samo, kadar preneha v skladu s 3.3.1. členom MSRP 9.

▼M28

6 Kadar so kapitalski instrumenti, izdani upniku za poravnavo finančne obveznosti v celoti ali delno, pripoznani na začetku, jih mora podjetje izmeriti po pošteni vrednosti izdanih kapitalskih instrumentov, razen če te poštene vrednosti ni mogoče zanesljivo izmeriti.

▼M53

7 Če poštene vrednosti izdanih kapitalskih instrumentov ni mogoče zanesljivo izmeriti, je treba kapitalske instrumente izmeriti tako, da izražajo pošteno vrednost finančne obveznosti, ki je prenehala. Pri merjenju poštene vrednosti finančne obveznosti, ki je prenehala in vključuje element vpogleda (npr. vloge na vpogled), se 47. člen MSRP 13 ne uporablja.

▼M28

8 Če je poravnan le del finančne obveznosti, mora podjetje oceniti, ali je del plačanega nadomestila povezan s spremembo pogojev obveznosti, ki ostane neporavnana. Če del plačanega nadomestila ni povezan s spremembo pogojev ostalega dela obveznosti, mora podjetje razporediti plačano nadomestilo med del poravnane obveznosti in del obveznosti, ki ostane neporavnan. Podjetje mora pri razporeditvi upoštevati vsa pomembna dejstva in okoliščine, ki so povezane s transakcijo.

▼M53

9 Razlika med knjigovodsko vrednostjo finančne obveznosti (ali delom finančne obveznosti), ki je prenehala, in plačanim nadomestilom se mora pripoznati v poslovnem izidu v skladu s 3.3.3. členom MSRP 9. Izdane kapitalske instrumente je treba prvič pripoznati in izmeriti na datum prenehanja finančne obveznosti (ali dela te obveznosti).

10 Kadar je prenehal samo del finančne obveznosti, je treba nadomestilo razporediti v skladu z 8. členom. Nadomestilo, razporejeno na ostalo obveznost, se mora upoštevati pri oceni, ali so se pogoji preostale obveznosti znatno spremenili. Če se je preostala obveznost pomembno spremenila, mora podjetje obračunati spremembo kot prenehanje prvotne obveznosti in pripoznanje nove obveznosti, kot določa 3.3.2. člen MSRP 9.

▼M28

11 Podjetje mora razkriti pripoznani dobiček ali izgubo v skladu z 9. in 10. členom kot ločeno vrstično postavko v poslovnem izidu ali pojasnilih.

▼**M28**

DATUM UVELJAVITVE IN PREHOD

12 Podjetje začne uporabljati to pojasnilo za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. julija 2010 ali pozneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporabi to pojasnilo za obdobje, ki se začne pred 1. julijem 2010, mora to dejstvo razkriti.

13 Podjetje mora uporabljati spremembo računovodske usmeritve v skladu z MRS 8 od začetka prvega predstavljenega primerjalnega obdobja.

▼**M33**

15 Z MSRP 13, ki je bil izdan maja 2011, je bil spremenjen 7. člen. Podjetje mora uporabiti navedeno spremembo, kadar uporablja MSRP 13.

▼**M53**

17 Z MSRP 9, kot je bil izdan julija 2014, so bili spremenjeni 4., 5., 7., 9. in 10. člen ter izbrisana 14. in 16. člen. Podjetje mora uporabljati navedene spremembe, kadar uporablja MSRP 9.

▼**M33**

POJASNILO OPMSRP 20

Stroški odstranjevanja v proizvodni fazi dnevnega kopa

REFERENCE

— *Temeljni okvir za računovodsko poročanje*

— MRS 1 *Predstavljanje računovodskih izkazov*

— MRS 2 *Zaloge*

— MRS 16 *Opredmetena osnovna sredstva*

— MRS 38 *Neopredmetena sredstva*

OZADJE

1 Pri dejavnostih dnevnega kopa morajo podjetja morda odstraniti odvečni rudniški material („krovnina“), da bi imela dostop do nahajališč mineralne rude. Ta dejavnost odstranjevanja odvečnega materiala se imenuje „odstranjevanje“.

2 Med razvojno fazo rudnika (preden se začne proizvodnja) se stroški odstranjevanja ponavadi usredstvijo kot del amortizirljivih stroškov izgradnje, razvoja in konstrukcije rudnika. Ti usredstveni stroški se po začetku proizvodnje sistematično amortizirajo, ponavadi z uporabo metode proizvedenih enot.

3 Rudarsko podjetje lahko v proizvodni fazi rudnika nadaljuje z odstranjevanjem krovnine, pri tem pa nastajajo stroški odstranjevanja.

4 Odstranjeni material v proizvodni fazi niso nujno samo odpadki, ampak bo ta material pogosto kombinacija rude in odpadkov. Razmerje med rudo in odpadki lahko sega od nedonosno nizkega do dobičkonosno visokega. Rezultat odstranjevanja materiala z nizkim deležem rude glede na odpadke je lahko uporaben material, ki se lahko uporabi za zalogo. To odstranjevanje lahko tudi omogoči dostop do globljih ravni materiala z višjim deležem rude glede na odpadke. Tako se lahko podjetju obračuna dvojna korist zaradi dejavnosti odstranjevanja: uporabna ruda, ki se lahko uporabi za proizvodnjo zaloge in izboljšan dostop do nadaljnjega materiala, ki se bo izkopaval v prihodnosti.

5 To pojasnilo obravnava, kdaj in kako ločeno upoštevati ti dve koristi odstranjevanja ter tudi kako na začetku in pozneje meriti te koristi.

PODROČJE UPORABE

6 To pojasnilo se uporablja za stroške odstranjevanja odvečnega materiala, ki so nastali pri dnevnem kopu v fazi proizvodnje rudnika („stroški odstranjevanja pri proizvodnji“).

▼M33

OBRAVNAVANA VPRAŠANJA

7 To pojasnilo obravnava naslednja vprašanja:

(a) pripoznavanje stroškov odstranjevanja pri proizvodnji kot sredstva;

(b) začetno računovodsko merjenje sredstva pri dejavnosti odstranjevanja ter

(c) poznejše računovodsko merjenje sredstva pri dejavnosti odstranjevanja.

SPLOŠNO MNENJE

Pripoznavanje stroškov odstranjevanja pri proizvodnji kot sredstva

8 Če se korist iz dejavnosti odstranjevanja kaže v obliki proizvedenih zalog, podjetje upošteva stroške te dejavnosti odstranjevanja v skladu z načeli MRS 2 *Zaloge*. Če je korist izboljšan dostop do rude, podjetje pripozna te stroške kot nekratkoročno sredstvo, če so izpolnjena merila iz odstavka 9 v nadaljevanju. To sporočilo se nanaša na nekratkoročno sredstvo kot na „sredstvo pri dejavnosti odstranjevanja“.

9 Podjetje pripozna sredstvo pri dejavnosti odstranjevanja, če so izpolnjeni vsi naslednji pogoji:

(a) možno je, da bo podjetje deležno prihodnjih gospodarskih koristi (izboljšan dostop do rudne mase) v zvezi z dejavnostjo odstranjevanja;

(b) podjetje lahko opredeli sestavino rudne mase, do katere je bil izboljšan dostop, ter

(c) stroški, ki se nanašajo na dejavnost odstranjevanja, povezani s to sestavino, se lahko zanesljivo merijo.

10 Sredstvo pri dejavnosti odstranjevanja se upošteva kot dodatek k obstoječemu sredstvu ali kot okrepitev tega sredstva. Z drugimi besedami, sredstvo pri dejavnosti odstranjevanja se obravnava kot del obstoječega sredstva.

11 Razvrstitev sredstva pri dejavnosti odstranjevanja kot opredmetenega ali neopredmetenega sredstva je odvisna od obstoječega sredstva. Povedano drugače, narava obstoječega sredstva bo določila, ali podjetje razvrsti sredstvo pri dejavnosti odstranjevanja kot opredmeteno ali neopredmeteno.

Začetno računovodsko merjenje sredstva pri dejavnosti odstranjevanja

12 Podjetje na začetku računovodsko meri sredstvo pri dejavnosti odstranjevanja po stroških, kar pomeni akumulacijo stroškov, ki nastanejo neposredno pri izvajanju dejavnosti odstranjevanja, ki izboljša dostop do opredeljene sestavine rude, povečano z razporeditvijo neposredno pripisanih skupnih stroškov. Hkrati z dejavnostjo odstranjevanja pri proizvodnji se lahko izvajajo nekatere naključne dejavnosti, ki pa niso potrebne za to, da se dejavnost odstranjevanja pri proizvodnji nadaljuje, kot je bilo načrtovano. Stroški, povezani s temi naključnimi dejavnostmi, niso vključeni med stroške sredstva pri dejavnosti odstranjevanja.

▼M33

13 Kadar ni mogoče ločeno opredeliti stroškov sredstva pri dejavnosti odstranjevanja in stroškov proizvedenih zalog, podjetje razdeli stroške odstranjevanja pri proizvodnji med proizvedene zaloge in sredstva pri dejavnosti odstranjevanja, pri tem pa uporabi osnovo za razdelitev, ki temelji na zadevnem proizvodnem ukrepu. Ta proizvodni ukrep se izračuna za opredeljeno sestavino rudne mase in se uporabi kot merilo za opredelitev obsega, v katerem se je izvajala dodatna dejavnost za ustvarjanje prihodnjih koristi. Taki ukrepi so na primer:

(a) stroški proizvedenih zalog v primerjavi s pričakovanimi stroški;

(b) obseg pridobljenih odpadkov v primerjavi s pričakovanim obsegom glede na dan obseg proizvodnje rude ter

(c) vsebnost mineralov v pridobljeni rudi v primerjavi s pričakovano vsebnostjo mineralov, ki se pridobijo, in sicer glede na dano količino proizvedene rude.

Poznejše računovodsko merjenje sredstva pri dejavnosti odstranjevanja

14 Po začetnem pripoznavanju se sredstvo pri dejavnosti odstranjevanja izkazuje po stroških ali njihovi prevrednoteni vrednosti, zmanjšani za amortizacijo in izgube zaradi oslabitve, na isti način kot obstoječe sredstvo, katerega del je.

15 Sredstvo pri dejavnosti odstranjevanja se sistematično amortizira v pričakovani dobi koristnosti opredeljene sestavine rudne mase, ki postane bolj dostopna zaradi dejavnosti odstranjevanja. Če ni primernejše druge metode, se uporabi metoda proizvedenih enot.

16 Pričakovana doba koristnosti opredeljene sestavine rudne mase, ki se uporablja za amortizacijo sredstva pri dejavnosti odstranjevanja, bo drugačna od pričakovane dobe koristnosti, ki se uporablja za amortizacijo samega rudnika in sredstev, povezanih z življenjsko dobo rudnika. Izjema so tiste omejene okoliščine, ko dejavnost odstranjevanja zagotavlja izboljšan dostop do celotne preostale rudne mase. To se lahko npr. zgodi proti koncu dobe koristnosti rudnika, ko opredeljena sestavina predstavlja končni del rudne mase, ki se pridobiva.

▼**M33**

Priloga A

Datum uveljavitve in prehod

Ta priloga je sestavni del pojasnila in ima enako veljavo kot drugi deli pojasnila.

A1 Podjetje mora uporabiti to pojasnilo za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2013 ali pozneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporablja to pojasnilo za zgodnejše obdobje, mora to razkriti.

A2 Podjetje uporablja to pojasnilo za stroške odstranjevanja pri proizvodnji, ki nastanejo ob začetku prvega predstavljenega obdobja ali po začetku tega obdobja.

A3 Na začetku najzgodnejšega predstavljenega obdobja se vsi prej pripoznani saldi sredstev iz dejavnosti odstranjevanja v fazi proizvodnje („predhodna sredstva pri odstranjevanju“) prerazvrstijo kot del obstoječih sredstev, na katera se nanaša dejavnost odstranjevanja, če ostaja opredeljiva sestavina rudne mase, s katero se lahko povežejo predhodna sredstva pri odstranjevanju. Takšni saldi se amortizirajo v preostalem pričakovanem obdobju koristnosti opredeljene sestavine rudne mase, na katero se nanaša posamezen saldo predhodnih sredstev pri odstranjevanju.

A4 Če ni nobene opredeljive sestavine rudne mase, na katero se nanašajo predhodna sredstva pri odstranjevanju, se pripozna v začetnih prenesenih čistih dobičkih na začetku najzgodnejšega predstavljenega obdobja.

▼M41

OPMSRP 21

Pojasnilo OPMSRP 21 Dajatve [1]

SKLICEVANJE

— MRS 1 Predstavljanje računovodskih izkazov

— MRS 8 Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake

— MRS 12 Davek iz dobička

— MRS 20 Obračunavanje državnih podpor in razkrivanje državne pomoči

— MRS 24 Razkrivanje povezanih strank

— MRS 34 Medletno računovodsko poročanje

— MRS 37 Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva

— OPMSRP 6 Obveznosti iz udeležbe na specifičnem trgu — odpadna električna in elektronska oprema

OZADJE

1. Vlada lahko naloži podjetju plačevanje dajatve. Odbor za pojasnjevanje mednarodnih standardov računovodskega poročanja (MSRP) je prejel zahtevke za napotke glede obračunavanja dajatev v računovodskih izkazih podjetja, ki plačuje dajatev. Vprašanje je, kdaj pripoznati obveznost za plačilo dajatve, ki se obračuna v skladu z MRS 37 *Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva*.

PODROČJE UPORABE

2. To pojasnilo obravnava obračunavanje obveznosti plačila dajatve, če ta obveznost spada na področje uporabe MRS 37. Prav tako obravnava obračunavanje obveznosti plačila dajatve, katere čas in znesek sta določena.

3. To pojasnilo ne obravnava obračunavanja stroškov, ki nastanejo ob pripoznavanju obveznosti plačila dajatve. Podjetja bi morala pri odločanju, ali pripoznanje obveznosti plačila dajatve povzroči sredstva ali odhodek, uporabljati druge standarde.

4. Za namene tega pojasnila je dajatev odtok sredstev, ki omogočajo gospodarske koristi, ki jo države naložijo podjetjem v skladu z zakonodajo (tj. zakoni in/ali predpisi), razen:

   (a) tistih odtokov sredstev, ki spadajo na področje uporabe drugih standardov (kot so davki iz dobička, ki spadajo na področje uporabe MRS 12 *Davek iz dobička*); in

   (b) glob ali drugih kazni, ki se naložijo zaradi kršitve zakonodaje.

   „Vlada“ se nanaša na vlado, vladne agencije in podobne organe na lokalni, državni ali mednarodni ravni.

([1]) Razmnoževanje je dovoljeno znotraj Evropskega gospodarskega prostora. Vse obstoječe pravice so pridržane zunaj EGP, z izjemo pravice do razmnoževanja za osebno ali drugo pošteno uporabo. Dodatne informacije so na voljo na spletni strani UOMRS: www.iasb.org.

▼**M41**

5. Plačilo, ki ga izvede podjetje za pridobitev sredstva ali za opravljanje storitev na podlagi pogodbenega sporazuma z vlado, ne ustreza opredelitvi dajatve.

6. Podjetje ni dolžno uporabljati tega pojasnila za obveznosti, ki izhajajo iz sistemov trgovanja z emisijami.

VPRAŠANJA

7. Za pojasnitev obračunavanja obveznosti plačila dajatev to pojasnilo obravnava naslednja vprašanja:

   (a) Kaj je obvezujoči dogodek, ki povzroči pripoznanje obveznosti plačila dajatve?

   (b) Ali gospodarska prisila, da je treba še naprej poslovati v prihodnjem obdobju, ustvari posredno obvezo plačila dajatve, ki bo sprožena s poslovanjem v tem prihodnjem obdobju?

   (c) Ali predpostavka o delujočem podjetju pomeni, da ima podjetje sedanjo obvezo plačati dajatev, ki bo sprožena s poslovanjem v prihodnjem obdobju?

   (d) Ali pripoznavanje obveznosti plačila dajatve nastane v določenem trenutku ali se lahko v nekaterih okoliščinah pojavi postopoma?

   (e) Kaj je obvezujoči dogodek, ki povzroči pripoznanje obveznosti plačila dajatve, ki je sprožena, če je dosežen najnižji prag?

   (f) Ali so načela pripoznavanja obveznosti plačila dajatev enaka v letnih računovodskih izkazih in v medletnem računovodskem poročilu?

SPLOŠNO MNENJE

8. Obvezujoči dogodek, ki povzroči obveznost plačila dajatve, je dejavnost, ki sproži plačilo dajatve, kot je opredeljena z zakonodajo. Na primer, če je dejavnost, ki sproži plačilo dajatve, ustvarjanje prihodkov v tekočem obdobju in izračun te dajatve temelji na prihodkih, ki so bili ustvarjeni v prejšnjem obdobju, je obvezujoči dogodek za to dajatev ustvarjanje prihodkov v tekočem obdobju. Ustvarjanje prihodkov v prejšnjem obdobju je potrebno, vendar ne zadostno, da se ustvari sedanja obveza.

9. Podjetje nima posredne obveze plačati dajatve, ki se sproži s poslovanjem v prihodnjem obdobju, če mora zaradi gospodarskih razlogov nadaljevati poslovanje v navedenem prihodnjem obdobju.

10. Priprava računovodskih izkazov pod predpostavko o delujočem podjetju ne pomeni, da ima podjetje sedanjo obvezo plačati dajatev, ki bo sprožena s poslovanjem v prihodnjem obdobju.

11. Obveznost plačila dajatve se pripozna postopoma, če obvezujoči dogodek nastopi v določenem časovnem obdobju (tj. če se dejavnost, ki sproži plačilo dajatve, kot to določa zakonodaja, zgodi v določenem časovnem obdobju). Na primer, če je obvezujoči dogodek ustvarjanje prihodkov v določenem časovnem obdobju, se ustrezna obveznost pripozna, ko podjetje ustvari ta prihodek.

▼**M41**

12. Če se obveza plačila dajatve sproži, ko je dosežen najnižji prag, se mora obveznost, ki izhaja iz te obveze, obračunati v skladu z načeli iz 8.–14. člena tega pojasnila (zlasti 8. in 11. člena). Na primer, če je obvezujoči dogodek doseganje najnižjega praga dejavnosti (kot so najnižji znesek ustvarjenih prihodkov ali prodaje ali proizvedenih outputov), se ustrezna obveznost pripozna, ko je dosežen ta najnižji prag dejavnosti.

13. Podjetje mora uporabljati ista načela za pripoznavanje v medletnem računovodskem poročilu kot jih uporablja v letnih računovodskih izkazih. Posledično se v medletnem računovodskem poročilu obveznost plačila dajatev:

    (a) ne pripozna, če ni nobene sedanje obveze plačati dajatev na koncu medletnega obdobja poročanja; in

    (b) pripozna, če sedanja obveza plačati dajatev obstaja na koncu medletnega obdobja poročanja.

14. Podjetje mora pripoznati sredstvo, če je vnaprej plačalo dajatev, vendar še nima sedanje obveze plačati navedene dajatve.

▼**M41**

Priloga A

Datum uveljavitve in prehod

Ta priloga je sestavni del pojasnila in ima enako veljavo kot drugi deli pojasnila.

A1 Podjetje uporablja to pojasnilo za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2014 ali pozneje. Njegova uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporablja to pojasnilo za zgodnejše obdobje, mora to razkriti.

A2 Spremembe računovodskih usmeritev, ki izhajajo iz začetne uporabe tega pojasnila se obračunajo za nazaj v skladu z MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake.*

▼M61

Pojasnilo 22 odbora OPMSRP®

Transakcije v tuji valuti in vnaprejšnja nadomestila

SKLICEVANJE

— Temeljni okvir za računovodsko poročanje

— MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake*

— MRS 21 *Vplivi sprememb deviznih tečajev*

OZADJE

1. V 21. členu MRS 21 *Vplivi sprememb deviznih tečajev* se od podjetja zahteva, da transakcijo v tuji valuti ob začetnem pripoznanju v funkcijski valuti evidentira tako, da za znesek v tuji valuti uporabi promptni menjalni tečaj med funkcijsko valuto in tujo valuto (v nadaljnjem besedilu: devizni tečaj) na dan transakcije. V 22. členu MRS 21 je določeno, da je dan transakcije datum, na katerega transakcija prvič izpolni merila za pripoznanje v skladu z mednarodnimi standardi računovodskega poročanja (v nadaljnjem besedilu: računovodski standardi).

2. Kadar podjetje nadomestilo v tuji valuti plača ali prejme vnaprej, pred pripoznanjem povezanega sredstva, odhodka ali prihodka načeloma najprej pripozna nedenarno sredstvo ali nedenarno obveznost ([1]). Povezano sredstvo, odhodek in prihodek (ali njegov del) je znesek, ki se pripozna ob uporabi relevantnih računovodskih standardov, kar povzroči odpravo pripoznanja nedenarnega sredstva ali nedenarne obveznosti, ki izhaja iz vnaprejšnjega nadomestila.

3. Odbor za pojasnjevanje mednarodnih standardov računovodskega poročanja (v nadaljnjem besedilu: OPMSRP) je sprva prejel vprašanje, kako določiti „dan transakcije“ pri uporabi 21.–22. člena MRS 21 za pripoznavanje prihodkov. Vprašanje se je konkretneje nanašalo na okoliščine, v katerih podjetje pripozna nedenarno obveznost, ki izhaja iz prejema vnaprejšnjega nadomestila, preden pripozna povezani prihodek. OPMSRP je pri razpravi o vprašanju opozoril, da prejem ali plačilo vnaprejšnjega nadomestila v tuji valuti nista omejena samo na transakcije, ki predstavljajo prihodke. Skladno s tem se je odločil pojasniti „dan transakcije“ za namen določitve deviznega tečaja, ki se uporabi ob začetnem pripoznanju povezanega sredstva, odhodka ali prihodka, kadar je podjetje prejelo ali plačalo vnaprejšnje nadomestilo v tuji valuti.

PODROČJE UPORABE

4. To pojasnilo se nanaša na transakcijo v tuji valuti (ali njen del), kadar podjetje pripozna nedenarno sredstvo ali nedenarno obveznost, ki izhaja iz plačila ali prejema vnaprejšnjega nadomestila, preden pripozna povezano sredstvo, odhodek ali prihodek (ali njegov del).

5. To pojasnilo se ne uporablja, kadar podjetje povezano sredstvo, odhodek ali prihodek ob začetnem pripoznanju meri:

   (a) po pošteni vrednosti ali

   (b) po pošteni vrednosti plačanega ali prejetega nadomestila na datum, ki se razlikuje od datuma začetnega pripoznanja nedenarnega sredstva ali nedenarne obveznosti, ki izhaja iz vnaprejšnjega nadomestila (na primer merjenje dobrega imena z uporabo MSRP 3 *Poslovne združitve*).

([1]) Na primer, 106. člen MSRP 15 *Prihodki iz pogodb s kupci* zahteva, da v primeru, ko kupec plača nadomestilo ali ima podjetje pravico do zneska nadomestila, ki je brezpogojna (tj. terjatev), preden podjetje prenese blago ali storitve kupcu, se pogodba izkaže kot obveznost iz pogodbe, ko se nadomestilo plača oziroma ko zapade v plačilo (kar nastopi prej).

▼**M61**

6. Podjetju tega pojasnila ni treba uporabljati za:

   (a) davke od dobička ali

   (b) zavarovalne pogodbe (vključno s pozavarovalnimi pogodbami), ki jih izda, ali pozavarovalne pogodbe, ki jih ima sklenjene.

VPRAŠANJE

7. Pojasnilo obravnava vprašanje, kako določiti „dan transakcije“ za namen določitve deviznega tečaja, ki se uporabi ob začetnem pripoznanju povezanega sredstva, odhodka ali prihodka (ali njegovega dela) ob odpravi pripoznanja nedenarnega sredstva ali nedenarne obveznosti, ki izhaja iz prejema ali plačila vnaprejšnjega nadomestila v tuji valuti.

SPLOŠNO MNENJE

8. Pri uporabi 21.–22. člena MRS 21 je „dan transakcije“ za namen določitve deviznega tečaja, ki se uporabi ob začetnem pripoznanju povezanega sredstva, odhodka ali prihodka (ali njegovega dela), datum, na katerega podjetje prvič pripozna nedenarno sredstvo ali nedenarno obveznost, ki izhaja iz prejema ali plačila vnaprejšnjega nadomestila v tuji valuti.

9. Če pride do več plačil ali prejemov vnaprejšnjih nadomestil, podjetje „dan transakcije“ določi za vsako plačilo ali prejem vnaprejšnjega nadomestila.

▼**M61**

Dodatek A

Datum začetka veljavnosti in prehod

Ta dodatek je sestavni del pojasnila OPMSRP 22 in ima enako veljavo kot drugi deli pojasnila.

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

A1 Podjetje to pojasnilo uporablja za letna poročevalska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2018 ali pozneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporablja to pojasnilo za zgodnejše obdobje, mora to razkriti.

PREHOD

A2 Podjetje pri prvi uporabi to pojasnilo uporablja:

(a) za nazaj ob uporabi MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake* ali

(b) za naprej za vsa sredstva, odhodke in prihodke iz področja uporabe pojasnila, ki so se prvič pripoznali na ali po:

(i) začetku poročevalskega obdobja, v katerem podjetje prvič uporabi pojasnilo, ali

(ii) začetku prejšnjega poročevalskega obdobja, predstavljenega kot primerjalne informacije v računovodskih izkazih poročevalskega obdobja, v katerem podjetje prvič uporabi pojasnilo.

A3 Podjetje, ki uporablja A2.(b) člen, pri prvi uporabi pojasnilo uporablja za sredstva, odhodke in prihodke, ki so se prvič pripoznali na ali po začetku poročevalskega obdobja iz A2.(b)(i) ali (ii) člena, za katere je podjetje pred tem datumom pripoznalo nedenarna sredstva ali nedenarne obveznosti iz naslova vnaprejšnjega nadomestila.

▼**M61**

Dodatek B

Spremembe v tem dodatku se uporabljajo za letna poročevalska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2018 ali pozneje. Če podjetje to pojasnilo uporabi za zgodnejše obdobje, veljajo te spremembe tudi za takšno zgodnejše obdobje.

Sprememba MSRP 1 ***Prva uporaba Mednarodnih standardov računovodskega poročanja***

Doda se 39.AC člen.

39AC S pojasnilom OPMSRP 22 *Transakcije v tuji valuti in vnaprejšnja nadomestila* se je dodal D36. člen in spremenil D1. člen. Podjetje uporabi navedeno spremembo, kadar uporablja OPMSRP 22.

V Prilogi D se spremeni D1. člen. Dodata se naslov in D36. člen.

D1 Podjetje se lahko odloči za uporabo enega ali več od naslednjih izvzetij:

(a) plačilne transakcije na podlagi delnic (D2. in D3. člen);

(b) …

(t) določitev pogodb za nakup ali prodajo nefinančnih sredstev (D33. člen);

(u) prihodki (D34. in D35. člen); in

(v) transakcije v tuji valuti in vnaprejšnja nadomestila (D36. člen).

Transakcije v tuji valuti in vnaprejšnja nadomestila

D36 Podjetju, ki prvič uporablja MSRP, pojasnila OPMSRP 22 *Transakcije v tuji valuti in vnaprejšnja nadomestila* ni treba uporabljati za sredstva, odhodke in prihodke iz področja uporabe tega pojasnila, ki so bili prvič pripoznani pred datumom prehoda na MSRP.

▼B

POJASNILO SOP 7

Uvedba evra

SKLICEVANJE

▼M5

— MRS 1 *Predstavljanje računovodskih izkazov* (kakor je bil popravljen 2007)

▼B

— MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake*

— MRS 10 *Dogodki* ►M5 *po poročevalskem obdobju* ◄ (kakor je bil popravljen 2003)

— MRS 21 *Vplivi sprememb deviznih tečajev* (kakor je bil popravljen 2003)

▼M11

— MRS 27 Konsolidirani in ločeni računovodski izkazi (kakor je bil spremenjen 2008)

▼B

VPRAŠANJE

1 S 1. januarjem 1999, začetkom delovanja Gospodarske in denarne zveze (Economic and Monetary Union – EMU), bo evro postal valuta s svojo lastno veljavo, menjalni tečaji med evrom in udeleženimi državnimi valutami pa bodo nepreklicno stalni; tveganje kasnejših tečajnih razlik, ki se nanašajo na te valute, je namreč s tem dnem odpravljeno.

2 Vprašanje se nanaša na uporabo MRS 21 pri prehodu od državnih valut držav članic Evropske zveze na evro („prehod“).

SPLOŠNO MNENJE

3 Zahteve MRS 21 v zvezi s prevajanjem transakcij v tujih valutah in računovodskimi izkazi poslovanja v tujini je treba pri prehodu dosledno upoštevati. Pri določanju menjalnih tečajev se uporablja ista podlaga, če se države priključijo EMU kasneje.

4 To pomeni zlasti, da:

(a) je treba denarna sredstva in obveznosti v tujih valutah, izhajajoče iz transakcij, še dalje prevajati v funkcijsko valuto po končnem tečaju. Vsako tečajno razliko je treba takoj pripoznati kot prihodek ali odhodek, razen če bo podjetje še naprej uporabljalo svojo obstoječo računovodsko usmeritev za tečajne dobičke in izgube v zvezi z varovanjem pred valutnim tveganjem pri napovedani transakciji;

▼M11

(b) je treba kumulativne tečajne razlike, ki se nanašajo na prevedbe računovodskih izkazov enot v tujini in so pripoznane v drugem vseobsegajočem donosu, razvrstiti v lastniškem kapitalu in prerazvrstiti iz lastniškega kapitala v poslovni izid šele ob odtujitvi ali delni odtujitvi čiste naložbe v enoto v tujini; ter

▼B

(c) se tečajne razlike, izhajajoče iz prevedb obveznosti, ki se glasijo na udeležene valute, ne vštevajo v knjigovodsko vrednost ustreznih sredstev.

DATUM SOGLASJA

Oktober 1997

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

To pojasnilo se začne uporabljati 1. junija 1998. Spremembe računovodskih usmeritev se morajo obravnavati v skladu z zahtevami MRS 8.

▼M5

MRS 1 (kakor je bil popravljen 2007) je spremenil terminologijo, ki se uporablja v celotnih MSRP. Poleg tega je spremenil 4. člen. Podjetje mora uporabljati te spremembe za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2009 ali pozneje. Če podjetje uporabi MRS 1 (kakor je bil popravljen 2007) za zgodnejše obdobje, morajo te spremembe veljati tudi za tako zgodnejše obdobje.

▼M11

MRS 27 (kakor ga je leta 2008 spremenil Upravni odbor za mednarodne računovodske standarde) je spremenil 4.(b) člen. Podjetje mora uporabljati navedeno spremembo za letna obdobja, ki se začnejo 1. julija 2009 ali pozneje. Če podjetje uporabi MRS 27 (spremenjen 2008) za zgodnejše obdobje, mora ta sprememba veljati tudi za tako zgodnejše obdobje.

▼B

POJASNILO SOP 10

Državna pomoč – brez posebnih povezav s poslovnim delovanjem

SKLICEVANJE

— MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake*

— MRS 20 *Obračunavanje državnih podpor in razkrivanje državne pomoči*

VPRAŠANJE

1 V nekaterih državah je cilj državne pomoči podjetjem spodbujati ali dolgoročno podpirati poslovno delovanje na nekaterih območjih ali področjih dejavnosti. Pogoji za dobivanje takšne pomoči niso nujno posebej povezani s poslovnim delovanjem podjetja. Takšne pomoči so na primer prenosi sredstev države na podjetja, ki

(a) poslujejo v določeni vrsti dejavnosti,

(b) nadaljujejo poslovanje v nedavno olastninjenih dejavnostih, ali

(c) začnejo ali nadaljujejo svoje poslovanje v nerazvitih območjih.

2 Vprašanje je, ali je takšna državna pomoč „državna podpora“ v duhu MRS 20 in jo je potemtakem treba obravnavati v skladu s tem standardom.

SPLOŠNO MNENJE

3 Državna pomoč podjetjem je skladna z opredelitvijo državnih podpor v MRS 20, celo če ni pogojev, ki se posebej nanašajo na poslovno delovanje podjetja, razen da deluje na določenih območjih ali področjih. Takšnih podpor zaradi tega ni mogoče pripisati neposredno v dobro lastniškega kapitala.

DATUM SOGLASJA

Januar 1998

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

To pojasnilo se začne uporabljati 1. avgusta 1998. Spremembe računovodskih usmeritev se morajo obravnavati v skladu z MRS 8.

▼M32

———————

———————

▼B

POJASNILO SOP 15

Poslovni najemi – spodbudnine

SKLICEVANJE

▼M5

— MRS 1 *Predstavljanje računovodskih izkazov* (kakor je bil popravljen 2007)

▼B

— MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake*

— MRS 17 *Najemi* (kakor je bil popravljen 2003)

VPRAŠANJE

1 Pri pogajanju o novem ali obnovljenem poslovnem najemu lahko najemodajalec spodbuja najemnika k sklenitvi pogodbe. Takšne spodbude so na primer vnaprejšnje denarno plačilo najemniku ali pa najemodajalčevo povračilo ali prevzem najemnikovih stroškov (kot so stroški premestitve, izboljšave sredstev v najemu in stroški, povezani s prejšnjimi najemnikovimi obvezami). Ali pa se lahko dogovorita za začetna obdobja najema brez najemnine ali z zmanjšano najemnino.

2 Vprašanje je, kako spodbudnine pri poslovnem najemu pripoznati v računovodskih izkazih tako najemnika kot najemodajalca.

SPLOŠNO MNENJE

3 Vse spodbudnine pri dogovarjanju o novem ali obnovljenem poslovnem najemu se morajo pripoznati kot sestavni del čistega nadomestila, ki je dogovorjeno za uporabo sredstva, danega v najem, ne glede na naravo spodbudnine ali obliko ali čas plačil.

4 Najemodajalec mora pripoznati agregatno vrednost spodbudnin kot odbitek od prihodka od najemnin v dobi najema na podlagi enakomerne časovne metode, razen če kak drug način bolje ustreza zmanjševanju zaslužkov od sredstva, danega v najem.

5 Najemnik mora pripoznati agregaten zaslužek od spodbud kot zmanjšanje odhodkov za najemnino v dobi najema na podlagi enakomerne časovne metode, razen če kak drug način bolje ustreza njegovim koristim od uporabe sredstva v najemu.

6 Stroške, ki jih ima najemnik, tudi stroške, ki so povezani s prejšnjim najemom (na primer stroške za prekinitev najema, premestitev ali izboljšave najetega sredstva), mora najemnik obračunavati v skladu s standardi, ki veljajo za takšne stroške, tudi stroške, ki se dejansko povrnejo zaradi dogovora o spodbudi.

DATUM SOGLASJA

Junij 1998

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

To pojasnilo se začne uporabljati za najeme, ki se začno 1. januarja 1999 ali kasneje.

▼M33

———————

▼B

POJASNILO SOP 25

Davek iz dobička – spremembe davčnega položaja podjetja ali njegovih delničarjev

SKLICEVANJE

▼M5

— MRS 1 *Predstavljanje računovodskih izkazov* (kakor je bil popravljen 2007)

▼B

— MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake*

— MRS 12 *Davek iz dobička*

VPRAŠANJE

1 Zaradi spremembe davčnega položaja podjetja ali njegovih delničarjev se lahko v podjetju povečajo ali zmanjšajo njegove obveznosti za davek ali terjatve za davek. To se lahko zgodi na primer po javnem kotiranju kapitalskih instrumentov podjetja ali po reorganiziranju lastniškega kapitala podjetja. Lahko se tudi zgodi, če se obvladujoči delničar preseli v drugo državo. Zaradi takšnega dogodka je podjetje lahko različno obdavčeno; lahko na primer pridobi ali izgubi davčne spodbude ali zanj veljajo različne davčne stopnje v prihodnosti.

2 Sprememba davčnega položaja podjetja ali njegovih delničarjev lahko takoj vpliva na njegove sprotne obveznosti za davek ali terjatve za davek. Sprememba lahko tudi poveča ali zmanjša odložene obveznosti za davek ali odložene terjatve za davek, ki jih pripozna podjetje, odvisno od vpliva spremembe davčnega položaja na davčne posledice, ki bodo izhajale iz povrnitev ali poravnavanja knjigovodske vrednosti sredstev in obveznosti podjetja.

3 Vprašanje je, kako naj podjetje obračunava davčne posledice sprememb svojega davčnega položaja ali davčnega položaja svojih delničarjev.

SPLOŠNO MNENJE

▼M5

4 Sprememba davčnega položaja podjetja ali njegovih delničarjev ne povzroči povečanja ali zmanjšanja zneskov, pripoznanih izven poslovnega izida. Posledice odmerjenega in odloženega davka zaradi spremenjenega davčnega položaja je treba vključiti v poslovni izid obdobja, razen če se takšne posledice nanašajo na transakcije in dogodke, ki v istem ali v drugem obdobju povzročijo neposredno knjiženje pripoznanega zneska v dobro ali v breme lastniškega kapitala, ali zneske, pripoznane v drugem vseobsegajočem donosu. Takšne davčne posledice, ki se nanašajo na spremembe pripoznanega zneska lastniškega kapitala v istem ali v drugem obdobju (ne vključene v poslovni izid), je treba knjižiti neposredno v breme ali v dobro lastniškega kapitala. Takšne davčne posledice, ki se nanašajo na zneske, pripoznane v drugem vseobsegajočem donosu, je treba pripoznati v drugem vseobsegajočem donosu.

▼**B**

DATUM SOGLASJA

Avgust 1999

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

To soglasje se začne uporabljati 15. julija 2000. Spremembe računovodskih usmeritev se morajo obravnavati v skladu z MRS 8.

▼**M5**

MRS 1 (kakor je bil popravljen 2007) je spremenil terminologijo, ki se uporablja v celotnih MSRP. Poleg tega je spremenil 4. člen. Podjetje mora uporabljati te spremembe za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2009 ali pozneje. Če podjetje uporabi MRS 1 (kakor je bil popravljen 2007) za zgodnejše obdobje, morajo te spremembe veljati tudi za tako zgodnejše obdobje.

▼B

POJASNILO SOP 27

Ocenjevanje vsebine transakcij, ki vključujejo pravno obliko najema

SKLICEVANJE

— MRS 8 Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake

▼M52 _____

▼B

— MRS 17 Najemi (kakor je bil popravljen 2003)

▼M52 _____

▼B

— MRS 37 Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva

▼M53 _____

▼B

— MSRP 4 *Zavarovalne pogodbe*

▼M53

— MSRP 9 *Finančni instrumenti*

▼M52

— MSRP 15 – *Prihodki iz pogodb s kupci*

▼B

VPRAŠANJE

1 Podjetje lahko sklene posel ali vrsto strukturiranih poslov (dogovor) z nepovezano stranko ali strankami (naložbenik), ki vključuje pravno obliko najema. Na primer podjetje lahko odda sredstva v najem naložbeniku in nato ista sredstva vzame nazaj v najem, ali zakonito proda sredstva in nato ista sredstva vzame nazaj v najem. Oblika dogovorov in njihovi pogoji se lahko znatno razlikujejo. V primeru najema in povratnega najema je lahko dogovor zasnovan tako, da se doseže davčna ugodnost za naložbenika, ki se s podjetjem deli v obliki nadomestila, in ne, da se prenese pravica do uporabe sredstva.

2 Kadar dogovor z naložbenikom vključuje pravno obliko najema, sta vprašanji:

(a) kako presoditi, ali je vrsta poslov povezana in jih je treba obračunati kot en posel,

(b) ali dogovor izpolnjuje opredelitev pojma najem iz MRS 17, in če ne,

(i) ali ločeni naložbeni račun in obveze plačevanja najema, ki lahko obstajajo, predstavljajo sredstva in obveznosti podjetja (npr. proučite primer, opisan v A2.(a) členu Dodatka A),

▼B

(ii) kako naj podjetje obračuna druge obveze, ki izhajajo iz dogovora, ter

(iii) kako naj podjetje obračuna nadomestilo, ki ga lahko prejme od naložbenika.

SPLOŠNO MNENJE

3 Vrsta poslov, ki vključujejo pravno obliko najema, je povezana in jih je treba obračunati kot en posel, kadar celotnega ekonomskega učinka ni mogoče razumeti brez sklicevanja na to vrsto poslov kot celoto. Tako je na primer, kadar je vrsta poslov tesno medsebojno povezana, izpogajana kot en sam posel, in poteka hkrati ali v nepretrganem zaporedju. (V dodatku A je ponazorjena uporaba tega pojasnila.)

4 Računovodenje naj odseva vsebino dogovora. Ovrednotiti je treba vse vidike in globlji pomen dogovora, da se določi njegova vsebina, pri čemer se upoštevajo tisti vidiki in globlji pomeni, ki imajo ekonomski učinek.

5 MRS 17 se uporablja, kadar vsebina dogovora vključuje prenos pravice uporabljati sredstvo za dogovorjeno obdobje. Med kazalce, ki posamično dokazujejo, da dogovor po vsebini lahko ne vključuje najema iz MRS 17, spadajo (v dodatku B je ponazorjena uporaba tega pojasnila):

(a) podjetje zadrži vsa tveganja in koristi v zvezi z lastništvom sredstva in uživa v bistvu enake pravice glede uporabe sredstva kot pred dogovorom,

(b) glavni razlog za dogovor je doseči določen davčni rezultat in ne prenos pravice do uporabe sredstva, ter

(c) vključena je možnost po takih pogojih, da bo ta možnost skoraj zanesljivo izrabljena (npr. prodajna možnost, ki se lahko izrabi po ceni, ki je zadosti višja od pričakovane poštene vrednosti, ko je to možnost mogoče izrabiti).

6 Pri določanju, ali ločeni naložbeni račun in obveze plačevanja najema po vsebini predstavljajo sredstva in obveznosti podjetja, je treba uporabljati opredelitve pojmov in napotke v 49.–64. členu *Okvirnih navodil*. Med kazalnike, ki skupaj dokazujejo, da ločeni naložbeni račun in obveze plačevanja najema po vsebini ne izpolnjujejo opredelitev pojma sredstvo in obveznost in naj jih podjetje ne pripozna, spadajo:

(a) podjetje pri uresničevanju svojih ciljev ne more nadzorovati naložbenega računa in ni zavezano plačevati najem. To je na primer, ko se na ločeni naložbeni račun položi vnaprej plačani znesek za zaščito naložbenika, ki se lahko uporabi samo za plačilo naložbeniku in naložbenik soglaša, da se obveze plačevanja najema plačajo iz sredstev na naložbenem računu, in podjetje ne more zadržati plačil naložbeniku iz naložbenega računa;

(b) podjetje ima samo majhno tveganje povrniti celotni znesek nadomestila, prejetega od naložbenika in morebitnega plačila dodatnega zneska, ali kadar nadomestilo ni bilo prejeto, samo majhno tveganje plačati znesek v skladu z drugimi obvezami (npr. jamstvo). Samo majhno tveganje plačila obstaja na primer, kadar pogoji dogovora zahtevajo, da se vnaprej plačani znesek vloži v netvegana sredstva, za katera se pričakuje, da bodo ustvarila zadostne denarne tokove za izpolnjevanje obveznosti plačevanja najema; ter

▼B

(c) razen začetnih denarnih tokov ob začetku dogovora, so edini denarni tokovi, pričakovani po dogovoru plačila najema, ki se izpolnjujejo izključno iz sredstev, ki se črpajo iz ločenega naložbenega računa, ustanovljenega z začetnimi denarnimi tokovi.

▼M53

7 Ostale obveznosti dogovora, vključno z vsemi izdanimi poroštvi in prevzetimi obveznostmi iz naslova prehodne prekinitve, je treba obračunati v skladu z MRS 37, MRS 4 ali MSRP 9, odvisno od pogojev.

▼M52

8 Zahteve iz MSRP 15 se morajo uporabljati za dejstva in okoliščine vsakega dogovora pri določanju, kdaj nadomestilo pripoznati kot dohodek, ki ga podjetje lahko prejme. Treba je upoštevati dejavnike, kot so, ali je za nadomestilo potrebna nadaljnja vključenost v obliki znatnega prihodnjega izpolnjevanja obvez, ali so zadržana tveganja, pogoji kakršnih koli dogovorov o jamstvu in tveganje poplačila nadomestila. Med kazalnike, ki posamično dokazujejo, da pripoznanje celotnega nadomestila kot dohodka ob prejemu, če je prejeto na začetku dogovora, ni primerno, spadajo:

▼B

(a) obveza opravljati ali vzdržati se opravljanja nekaterih pomembnih dejavnosti so pogoj, da se zasluži nadomestilo in zato izvajanje pravno zavezujočega dogovora ni najbolj pomembno dejanje, ki ga zahteva dogovor,

(b) uporaba sredstva je omejena, kar omejuje in znatno spreminja možnosti podjetja pri uporabi (npr. izrabiti, prodati ali zastaviti kot zavarovanje) sredstva,

(c) možnost povračila kakršnega koli zneska nadomestila in morebitno plačilo dodatnega zneska ni majhna. To je na primer, ko:

(i) sredstvo ni specializirano sredstvo, ki ga podjetje potrebuje za opravljanje svoje dejavnosti, in zato obstaja možnost, da podjetje lahko plača znesek za predčasno prekinitev dogovora; ali

(ii) pogoji dogovora zahtevajo, da podjetje vloži, ali ima nekaj ali vso pravico presoje, vnaprej plačani znesek v sredstva, katerih tveganje ni zanemarljivo (npr. tečajno, obrestno ali kreditno tveganje). V takih okoliščinah tveganje, da vrednost naložbe ni dovolj za izpolnitev obvez plačevanja najema, ni majhno in zato obstaja možnost, da podjetje lahko mora plačati neki znesek.

9 Nadomestilo je treba v ►M5 izkazu vseobsegajočega donosa ◄ predstaviti na podlagi njegove gospodarske vsebine in narave.

RAZKRITJE

10 Pri določanju ustreznih razkritij, ki so potrebna za razumevanje dogovora in sprejetega računovodskega obravnavanja, je treba proučiti vse vidike dogovora, ki vsebinsko ne vključujejo najema po MRS 17. Podjetje mora v vsakem obdobju, v katerem obstaja dogovor, razkriti:

▼**B**

(a) opis dogovora, ki vključuje:

(i) sredstvo in omejitve uporabe sredstva,

(ii) rok veljavnosti in druge pomembne pogoje dogovora,

(iii) posle, ki so povezani, vključno z možnostmi, ter

(b) računovodsko obravnavanje, ki se uporablja za prejeto nadomestilo, znesek, pripoznan kot prihodek v obdobju, in vrstično postavko ►**M5** izkaza vseobsegajočega donosa ◄, v katero je vključen.

11 Razkrivanja, ki se zahtevajo v skladu z 10. členom tega pojasnila, je treba zagotoviti posamično za vsak dogovor ali agregatno za vsako skupino dogovora. Razred je skupina dogovorov o sredstvih podobne narave (npr. elektrarne).

DATUM SOGLASJA

Februar 2000

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

▼**M53**

To pojasnilo se začne uporabljati 31. decembra 2001. Spremembe računovodskih usmeritev se morajo obravnavati v skladu z MRS 8.

Z MSRP 9 se je spremenil 7. člen. Podjetje mora uporabljati navedeno spremembo, kadar uporablja MSRP 9.

▼**M52**

Z MSRP 15 – *Prihodki iz pogodb s kupci*, izdanim maja 2014, sta bila spremenjena oddelek „Sklicevanje“ in 8. člen. Podjetje mora uporabljati navedene spremembe, kadar uporablja MSRP 15.

▼B

POJASNILO SOP 29

▼M9

Dogovori o koncesiji storitev: Razkritja

▼B

SKLICEVANJE

▼M5

— MRS 1 *Predstavljanje računovodskih izkazov* (kakor je bil popravljen 2007)

▼B

— MRS 16 *Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema)* (kakor je bil popravljen 2003)

— MRS 17 *Najemi* (kakor je bil popravljen 2003)

— MRS 37 *Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva*

— MRS 38 *Neopredmetena sredstva* (kakor je bil popravljen 2004)

VPRAŠANJE

1 Podjetje (►M9 dajalec koncesije ◄) lahko z drugim podjetjem (dajalcem koncesije) sklene dogovor o opravljanju storitev, ki javnosti omogočajo dostop do glavne ekonomske in socialne infrastrukture. Dajalec koncesije je lahko podjetje javnega ali zasebnega sektorja, vključno z državnimi organi. Med primere sporazumov o koncesijskih storitvah spadajo objekti in naprave za pripravo vode in oskrbo z vodo, avtoceste, parkirišča, tuneli, mostovi, letališča in telekomunikacijska omrežja. Med primere sporazumov, ki niso sporazumi o koncesijskih storitvah, spada zunanje izvajanje notranjih storitev podjetja (npr. restavracija za zaposlene, vzdrževanje stavbe in računovodstvo ali naloge informacijske tehnologije).

2 Na splošno sporazum o koncesijskih storitvah pomeni, da dajalec koncesije za obdobje koncesije na ►M9 dajalca koncesije ◄ prenese:

(a) pravico opravljati storitve, ki javnosti omogočajo dostop do glavne ekonomske in socialne infrastrukture, ter

(b) v nekaterih primerih pravico do uporabe določenih opredmetenih sredstev, neopredmetenih sredstev ali finančnih sredstev,

v zameno, da se ►M9 dajalec koncesije ◄:

(c) zaveže opravljati storitve v skladu z nekaterimi pogoji v obdobju koncesije, ter

(d) kadar je to primerno, zaveže, da bo ob koncu obdobja koncesije vrnil pravice, prejete na začetku obdobja koncesije in/ali pravice, pridobljene v obdobju koncesije.

3 Skupna značilnost vseh sporazumov o koncesijskih storitvah je, da ►M9 dajalec koncesije ◄ prejme pravico in prevzame obveznost opravljati javne storitve.

4 Vprašanje je, katere informacije je treba razkriti v pojasnila ►M9 dajalca koncesije ◄ in dajalca koncesije.

▼B

5 Nekateri vidiki in razkritja, ki se nanašajo na nekatere sporazume o koncesijskih storitvah, so že predvideni v obstoječih mednarodnih standardih računovodskega poročanja (npr. MRS 16 se uporablja za pridobitve opredmetenih osnovnih sredstev, MRS 17 se uporablja za najeme sredstev, MRS 38 se uporablja za pridobitve neopredmetenih sredstev). Sporazum o koncesijskih storitvah pa lahko vključuje neizpolnjene pogodbe, ki v mednarodnih standardih računovodskega poročanja niso predvidene, razen če so pogodbe kočljive, in v tem primeru se uporablja MRS 37. Zato to pojasnilo predvideva dodatna razkritja sporazuma o koncesijskih storitvah.

SPLOŠNO MNENJE

6 Pri določanju ustreznih razkritij v pojasnila je treba proučiti vse vidike sporazuma o koncesijskih storitvah. ►M9 Dajalec koncesije ◄ in dajalec koncesije morata v vsakem obdobju razkriti:

(a) opis dogovora,

(b) pomembne pogoje dogovora, ki lahko vplivajo na znesek, časovno razporeditev in gotovost prihodnjih denarnih tokov (npr. obdobje koncesije, datumi ponovnega oblikovanja cen in podlaga, na kateri se določi ponovno oblikovanje cen ali ponovno pogajanje),

(c) naravo in obseg (npr. količina, rok ali znesek):

(i) pravice uporabljati določena sredstva,

(ii) obveze opravljati ali pravico pričakovati opravljanje storitev,

(iii) obveze pridobiti ali graditi opredmetena osnovna sredstva,

(iv) obveze dostaviti ali pravico prejeti določena sredstva ob koncu obdobja koncesije,

(v) možnosti podaljšanja in prenehanja, ter

(vi) drugih pravic in obvez (npr. velike obnove), ter

(d) sprememb v dogovoru, ki nastanejo v obdobju ►M9 ; in ◄

▼M9

(e) kako je dogovor o storitvi razvrščen.

6A Upravljavec razkrije znesek prihodkov ter dobičkov ali izgub, pripoznanih v obdobju izmenjave storitev gradnje za finančno sredstvo ali neopredmeteno sredstvo.

▼B

7 Razkrivanja, ki se zahtevajo v skladu s 6. členom tega pojasnila, je treba zagotoviti posamično za vsak sporazum o koncesijskih storitvah ali agregatno za vsako skupino dogovorov o koncesiji storitev. Razred je skupina sporazumov o koncesijskih storitvah, ki vključujejo storitve podobne narave (npr. pobiranje cestnine, telekomunikacijske storitve in storitve priprave vode).

▼B

DATUM SOGLASJA

Maj 2001

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

To pojasnilo se začne uporabljati 31. decembra 2001.

▼B

POJASNILO SOP 31

Prihodki – transakcije neposredne zamenjave, ki vključujejo storitve oglaševanja

SKLICEVANJE

— MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake*

— MRS 18 *Prihodki*

VPRAŠANJE

1 Podjetje (prodajalec) lahko sklene barter transakcijo, da opravi oglaševalske storitve v zamenjavo za oglaševalske storitve, ki jih prejme od svojega kupca (kupec). Oglasi so lahko prikazani na internetu ali na plakatnih mestih, predvajani po televiziji ali radiu, objavljeni v revijah ali prikazani v drugih medijih.

2 V nekaterih primerih med podjetji ne pride do izmenjave denarnih sredstev ali nadomestila. V nekaterih primerih pride tudi do zamenjave enakih ali približno enakih zneskov denarnih sredstev ali drugega nadomestila.

3 Prodajalec, ki opravlja oglaševalske storitve pri svojem rednem poslovanju, po MRS 18 pripozna prihodek iz barter transakcije, ki vključuje oglaševanje, takrat, ko, med drugimi merili, zamenjane storitve niso istovrstne (MRS 18.12) in je znesek prihodka mogoče zanesljivo izmeriti (MRS 18.20(a)). To pojasnilo se uporablja samo za zamenjavo neistovrstnih oglaševalskih storitev. Po MRS 18 zamenjava podobnih oglaševalskih storitev ni transakcija, ki ustvari prihodke.

4 Vprašanje je, v kakšnih okoliščinah prodajalec lahko zanesljivo izmeri prihodek po pošteni vrednosti oglaševalskih storitev, ki so bile opravljene ali prejete v barter transakciji.

SPLOŠNO MNENJE

5 Prihodkov iz barter transakcij, ki vključujejo oglaševanje, ni mogoče zanesljivo izmeriti po pošteni vrednosti prejetih oglaševalskih storitev. Prodajalec pa lahko zanesljivo izmeri prihodek po pošteni vrednosti oglaševalskih storitev, ki jih opravi v barter transakciji in sicer s sklicevanjem samo na ne-barter posle, ki:

(a) vključujejo oglaševanje, ki je podobno oglaševanju v barter transakciji,

(b) se pogosto pojavljajo,

(c) predstavljajo prevladujoče število poslov in količino v primerjavi z vsemi transakcijami opravljanja oglaševanja, ki je podobno oglaševanju v barter poslu,

(d) vključujejo denarna sredstva in/ali drugo obliko nadomestila (npr. tržljive vrednostnice, nedenarna sredstva in druge storitve), ki ima pošteno vrednost, ki jo je mogoče zanesljivo izmeriti, ter

(e) ne vključujejo iste sodelujoče stranke kot barter transakcija.

DATUM SOGLASJA

Maj 2001

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

To pojasnilo se začne uporabljati 31. decembra 2001. Spremembe računovodskih usmeritev se morajo obravnavati v skladu z MRS 8.

▼B

POJASNILO SOP 32

Neopredmetena sredstva – stroški spletne strani

SKLICEVANJE

▼M5

— MRS 1 *Predstavljanje računovodskih izkazov* (kakor je bil popravljen 2007)

▼B

— MRS 2 *Zaloge* (kakor je bil popravljen 2003)

▼M52

_____

▼B

— MRS 16 *Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema)* (kakor je bil popravljen 2003)

— MRS 17 *Najemi* (kakor je bil popravljen 2003)

— MRS 36 *Oslabitev sredstev* (kakor je bil popravljen 2004)

— MRS 38 *Neopredmetena sredstva* (kakor je bil popravljen 2004)

— MSRP 3 *Poslovne združitve*

▼M52

— MSRP 15 – *Prihodki iz pogodb s kupci*

▼B

VPRAŠANJE

1 V podjetju se lahko pojavi notranja poraba pri razvoju in delovanju lastne spletne strani za notranji in zunanji dostop. Spletna stran, ki je zasnovana za zunanji dostop, se lahko uporablja za različne namene, kot je uveljavljanje in oglaševanje izdelkov in storitev podjetja, opravljanje elektronskih storitev in prodaja izdelkov in storitev. Spletna stran, ki je zasnovana za notranji dostop, se lahko uporablja za shranjevanje usmeritev podjetja in podatkov o kupcih ter za iskanje koristnih informacij.

2 Stopnje razvoja spletne strani lahko opišemo takole:

(a) načrtovanje – vključuje izvedbo študije izvedljivosti, opredelitev ciljev in zahtev, vrednotenje drugih možnost in izbiro preferenc;

(b) razvoj aplikacije in infrastrukture – vključuje pridobitev imena domene, nakup in razvoj strojne in programske opreme, namestitev razvitih aplikacij in test izjemnih situacij;

(c) razvoj grafičnega oblikovanja – vključuje oblikovanje videza spletnih strani;

(d) razvoj vsebine – vključuje oblikovanje, nakup, pripravo in nalaganje informacij, ki so lahko tekstovne ali grafične, na spletno stran pred zaključkom razvoja oblikovanja spletne strani. Te informacije se lahko shranijo v ločenih bazah podatkov, ki so vključene v spletno stran (ali se do njih dostopa iz spletnih strani), ali so kodirane neposredno v spletne strani.

3 Ko je zaključen razvoj spletne strani, se začne stopnja delovanja. Na tej stopnji podjetje vzdržuje in povečuje aplikacije, infrastrukturo, grafično oblikovanje in vsebino spletne strani.

4 Pri obračunavanju notranje vrednosti porabe pri razvoju in delovanju spletne strani za notranji in zunanji dostop sta vprašanji:

(a) ali je spletna stran notranje ustvarjeno neopredmeteno sredstvo, za katerega veljajo zahteve MRS 38, ter

▼B

(b) ustrezno računovodsko obravnavanje takšne vrednosti porabe.

5 To pojasnilo se ne uporablja za vrednost porabe pri nakupu, razvoju in delovanju strojne opreme (npr. spletnih strežnikov, stopenjskih strežnikov, proizvodnih strežnikov in internetnih povezav) spletne strani. Takšni izdatki se obračunavajo po MRS 16. ►M5 Poleg tega se izdatki, ki jih ponudnik spletnih storitev zaračuna za gostovanje spletne strani podjetja, po MRS 1.88 in *Okvirnih navodilih* ob prejemu storitev pripoznajo kot odhodki. ◄

6 MRS 38 ne velja za neopredmetena sredstva, ki jih ima podjetje za prodajo pri rednem poslovanju (glej MRS 2 in MRS 11) ali najeme, ki spadajo na področje MRS 17). Skladno s tem se to pojasnilo ne uporablja za vrednost porabe pri razvoju ali delovanju spletne strani (ali programske opreme spletne strani) za prodajo drugemu podjetju. Kadar se spletna stran da v poslovni najem, najemodajalec uporablja to pojasnilo. Kadar se spletna stran da v finančni najem, najemnik uporablja to pojasnilo po začetnem pripoznanju v najem danega sredstva.

SPLOŠNO MNENJE

7 Spletna stran podjetja, ki izhaja iz razvoja in je za notranji ali zunanji dostop, je notranje ustvarjeno neopredmeteno sredstvo, za katerega veljajo zahteve MRS 38.

8 Spletno stran, ki izhaja iz razvoja, je treba pripoznati kot neopredmeteno sredstvo, samo če lahko podjetje poleg splošnih zahtev, opisanih v MRS 38.21 glede pripoznanja in začetnega merjenja, izpolni tudi zahteve iz MRS 38.57. Zlasti je lahko podjetje sposobno izpolniti zahtevo, da dokaže, kako bo njegova spletna stran verjetno ustvarila prihodnje gospodarske zaslužke v skladu z MRS IAS 38.57(d), ko lahko, na primer, spletna stran prinese prihodek, vključno z neposrednim prihodkom, s tem, ko omogoča oddajanje naročil. Podjetje ne more prikazati, kako bo spletna stran, oblikovana samo ali predvsem za promocijo in oglaševanje lastnih izdelkov in storitev podjetja, verjetno ustvarila prihodnje gospodarske zaslužke, posledično pa je vse stroški razvoja takšne spletne strani treba pripoznati kot odhodke ob nastanku.

9 Vsi notranji stroški za razvoj in delovanje lastne spletne strani podjetja morajo biti obračunani v skladu z MRS 38. Narava vsake dejavnosti, zaradi katere nastane odhodek (npr.: usposabljanje zaposlenih in vzdrževanje spletne strani) in stopnja razvoja ali porazvojna stopnja spletne strani se oceni, da se ugotovi ustrezna računovodska obravnava (dodatne napotke daje priloga k temu pojasnilu). Na primer:

(a) načrtovalna stopnja je po naravi podobna raziskovalni fazi v MRS 38.54–.56. Stroške, nastale na tej stopnji, je treba pripoznati kot odhodek ob nastanku.

▼B

(b) razvojna stopnja aplikacije in infrastrukture, stopnja grafičnega oblikovanja in stopnja oblikovanja vsebine, v kolikor se vsebina oblikuje za druge namene kot za oglaševanje in promocijo lastnih izdelkov in storitev podjetja, so po naravi podobne razvojni fazi v MRS 38.57–.64. Stroške, nastale na teh stopnjah, je treba vključiti med stroške spletne strani, pripoznane kot neopredmeteno sredstvo v skladu z 8. členom tega pojasnila, kadar je stroške mogoče neposredno pripisati ustvaritvi, izdelavi ali pripravi spletne strani, in so nujni, da podjetje lahko deluje, kot namerava poslovodstvo. Na primer, stroške nakupa ali ustvaritve vsebine (razen vsebine, ki oglašuje in promovira lastne izdelke in storitve podjetja) posebno za spletno stran ali stroške, ki so posledica omogočanja uporabe vsebine (npr.: nadomestilo za dovoljenje za reproduciranje) na spletni strani, je treba vključiti v stroške razvoja, kadar je izpolnjen ta pogoj. Vendar se v skladu z MRS 38.71 strošek za neopredmeteno postavko, ki je bila na začetku pripoznana kot odhodek v predhodnih računovodskih izkazih, kasneje ne pripozna kot del stroška za neopredmeteno sredstvo (npr.: če se stroški avtorskih pravic v celoti amortizirajo in je vsebina zatem podana na spletni strani).

(c) stroške, ki nastanejo na stopnji oblikovanja vsebine, se, v kolikor se ta vsebina oblikuje za oglaševanje in promocijo lastnih izdelkov in storitev podjetja (npr.: digitalne fotografije izdelkov), je treba pripoznati kot odhodek, kadar nastanejo v skladu z MRS 38.69(c). Na primer, ob obračunavanju stroškov za strokovne storitve za digitalno fotografiranje lastnih izdelkov podjetja in za izboljšavo prikaza teh fotografij je treba stroške pripoznati kot odhodek, saj se strokovne storitve opravijo med postopkom in ne, ko se digitalne fotografije prikažejo na spletni strani.

(d) faza delovanja se začne, ko se razvijanje spletne strani konča. Stroški, ki nastanejo na tej stopnji, se morajo pripoznati kot odhodek, kadar nastanejo, razen če izpolnjujejo sodila za pripoznanje iz MRS 38.18.

10 Spletno stran, ki je pripoznana kot neopredmeteno sredstvo v skladu z 8. členom tega pojasnila, je treba izmeriti po začetnem pripoznanju na podlagi zahtev iz MRS 38.72–.87. Najboljša ocena dobe koristnosti spletne strani mora biti kratka.

DATUM SOGLASJA

Maj 2001

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

To pojasnilo se začne uporabljati 25. marca 2002. Učinki sprejema tega pojasnila se morajo obračunati z uporabo prehodnih zahtev iz različice MRS 38, ki je bila izdana leta 1998. Zato se v primeru, da spletna stran ne izpolnjuje sodil za pripoznavanje kot neopredmeteno sredstvo, a je bila predhodno pripoznana kot sredstvo, mora prenehati pripoznavati od datuma, ko se začne uporabljati to pojasnilo. Če spletna stran obstaja in stroški njenega razvoja izpolnjujejo sodila, da se pripozna kot neopredmeteno sredstvo, toda predhodno ni bila pripoznana kot sredstvo, se neopredmeteno sredstvo ne pripozna na datum, ko se začne uporabljati to pojasnilo. Če spletna stran obstaja in stroški njenega razvoja izpolnjujejo sodila, da se pripozna kot neopredmeteno sredstvo, ter je bila predhodno pripoznana kot sredstvo in na začetku izmerjena po nabavni vrednosti, se znesek, pripoznan na začetku, šteje kot pravilno.

▼**M52**

Z MRS 1 (kakor je bil popravljen leta 2007) se je spremenila terminologija, ki se uporablja v vseh MSRP. Poleg tega je spremenil 5. člen. Podjetje začne uporabljati navedene spremembe za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2009 ali pozneje. Če podjetje uporabi MRS 1 (kakor je bil popravljen leta 2007) za zgodnejše obdobje, se morajo te spremembe uporabljati tudi za tako zgodnejše obdobje.

Z MSRP 15 – *Prihodki iz pogodb s kupci*, izdanim maja 2014, sta bila spremenjena oddelek „Sklicevanje“ in 6. člen. Podjetje mora uporabljati navedeno spremembo, kadar uporablja MSRP 15.