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

►**B**

UREDBA KOMISIJE (ES) št. 1725/2003

z dne 29. septembra 2003

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

(Besedilo velja za EGP)

(EGT L 261, 13.10.2003, s. 1)

spremenjena z:

		Uradni list		
		št.	stran	datum
►**M1**	Uredba Komisije (ES) št. 707/2004 z dne 6. aprila 2004	L 111	3	17.4.2004
►**M2**	Uredba Komisije (ES) št. 2086/2004 z dne 19. novembra 2004	L 363	1	9.12.2004
►**M3**	Uredba Komisije (ES) št. 2236/2004 z dne 29. decembra 2004	L 392	1	31.12.2004
►**M4**	Uredba Komisije (ES) št. 2237/2004 z dne 29. decembra 2004	L 393	1	31.12.2004
►**M5**	Uredba Komisije (ES) št. 2238/2004 z dne 29. decembra 2004	L 394	1	31.12.2004
►**M6**	Uredba Komisije (ES) št. 211/2005 z dne 4. februarja 2005	L 41	1	11.2.2005
►**M7**	Uredba Komisije (ES) št. 1073/2005 z dne 7. julija 2005	L 175	3	8.7.2005
►**M8**	Uredba Komisije (ES) št. 1751/2005 z dne 25. oktobra 2005	L 282	3	26.10.2005
►**M9**	Uredba Komisije (ES) št. 1864/2005 z dne 15. novembra 2005	L 299	45	16.11.2005
►**M10**	Uredba Komisije (ES) št. 1910/2005 z dne 8. novembra 2005	L 305	4	24.11.2005
►**M11**	Uredba Komisije (ES) št. 2106/2005 z dne 21. decembra 2005	L 337	16	22.12.2005
►**M12**	Uredba Komisije (ES) št. 108/2006 z dne 11. januarja 2006	L 24	1	27.1.2006
►**M13**	Uredba Komisije (ES) št. 708/2006 z dne 8. maja 2006	L 122	19	9.5.2006

▼B

UREDBA KOMISIJE (ES) št. 1725/2003

z dne 29. septembra 2003

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

(Besedilo velja za EGP)

KOMISIJA EVROPSKIH SKUPNOSTI JE –

ob upoštevanju Pogodbe o ustanovitvi Evropske skupnosti,

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

ob upoštevanju naslednjega:

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

(2) Komisija je ob upoštevanju nasveta računovodskega tehničnega odbora ugotovila, da mednarodni računovodski standardi, obstoječi 14. septembra 2002, izpolnjujejo merila za sprejetje iz člena 3 Uredbe (ES) št. 1606/2002.

(3) Komisija je tudi preučila tekoče projekte za izboljšanje, ki predlagajo spremembe mnogih obstoječih standardov. Mednarodni računovodski standardi, ki bodo nastali z uresničitvijo teh predlogov, se bodo obravnavali za sprejetje, ko bodo dokončni. Obstoj teh predlaganih sprememb obstoječih standardov ne vpliva na odločitev Komisije, da potrdi obstoječe standarde, razen v primerih MRS 32 – Finančni inštrumenti – razkrivanje in predstavljanje, MRS 39 – Finančni inštrumenti: pripoznavanje in merjenje, ter manjšega števila pojasnil, ki se nanašajo na ta standarda, SOP-5 – Razvrščanje finančnih inštrumentov – določbe o možnih poravnavah, SOP-16 – Delniški kapital – ponovno pridobljeni lastni delniški inštrumenti (trezorske delnice) in SOP-17 – Kapital – stroški kapitalskih poslov.

(4) Obstoj visoko kakovostnih standardov, ki obravnavajo finančne inštrumente, vključno z izpeljanimi finančnimi inštrumenti, je pomemben za kapitalski trg Skupnosti. Vendar bodo morda pri MRS 32 in MRS 39 trenutno obravnavane spremembe tako obsežne, da v tem trenutku teh standardov ni primerno sprejeti. Takoj ko se zaključi sedanji projekt za izboljšanje in izdata spremenjena standarda, bo Komisija prednostno obravnavala sprejetje spremenjenih standardov v smislu Uredbe (ES) št. 1606/2002.

(5) Skladno s tem je treba sprejeti vse mednarodne računovodske standarde, obstoječe 14. septembra 2002, razen MRS 32, MRS 39 in z njima povezanih pojasnil.

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

SPREJELA NASLEDNJO UREDBO:

Člen 1

Sprejmejo se mednarodni računovodski standardi, navedeni v Prilogi.

Člen 2

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

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

▼B

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

▼B

PRILOGA

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARDI

MRS 1:	Predstavljanje računovodskih izkazov
MRS 2:	Zaloge
MRS 7:	Izkazi finančnega izida (finančnih tokov) (spremenjen 1992)
MRS 8:	Računovodske usmeritve, spremembe v računovodskih načrtih in sanacije napak
MRS 10:	Dogodki po datumu bilance stanja
MRS 11:	Pogodbe o gradbenih delih (spremenjen 1993)
MRS 12:	Davek od dobička (spremenjen 2000)
MRS 14:	Poročanje po odsekih (spremenjen 1997)
MRS 16:	Nepremičnine, naprave in oprema
MRS 17:	Najemi
MRS 18:	Prihodki (spremenjen 1993)
MRS 19:	Zaslužki zaposlencev (spremenjen 2002)
MRS 20:	Obračunavanje državnih podpor in razkrivanje državne pomoči (preoblikovan 1994)
MRS 21:	Vplivi sprememb deviznih tečajev
MSRP 3:	Poslovne kombinacije
MSRP 4:	Zavarovalne pogodbe
MRS 23:	Stroški izposojanja (spremenjen 1993)
MRS 24:	Razkrivanje povezanih strank
MRS 26:	Obračunavanje in poročanje pokojninskih programov (preoblikovan 1994)
MRS 27:	Skupinski in posamični računovodski izkazi
MRS 28:	Finančne naložbe v pridružena podjetja
MRS 29:	Računovodsko poročanje v hiperinflacijskih gospodarstvih (preoblikovan 1994)
MSRP 7:	Finančni instrumenti: razkritje
MRS 31:	Deleži v skupnih vlaganjih
MRS 32:	Finančni instrumenti: razkritje in predstavitev
MRS 33:	Čisti dobiček na delnico
MRS 34:	Medletno računovodsko poročanje (1998)
MSRP 5:	Dolgoročna sredstva za prodajo in ustavljene dejavnosti
MRS 36:	Oslabitev sredstev
MRS 37:	Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva (1998)
MRS 38:	Neopredmetena sredstva
MRS 39:	*Finančni inštrumenti: pripoznavanje in merjenje***z izjemo določb, ki se nanašajo na uporabo možnosti poštene vrednosti in nekaterih določb, ki se nanašajo na računovodstvo varovalnih pozicij**►M9 **, z dodanimi določbami o uporabi možnosti vrednotenja po pošteni vrednosti** ◄
MRS 40:	Naložbene nepremičnine
MRS 41:	Kmetijstvo (2001)
MSRP 2:	Izplačila v deležih družbe
MSRP 6:	Raziskovanje in vrednotenje mineralnih surovin

POJASNILA STROKOVNEGA ODBORA ZA POJASNJEVANJE

SOP-7:	Uvedba eura
MSRP 1:	Prva uporaba Mednarodnih standardov računovodskega poročanja

▼B

SOP-10:	Državna pomoč – brez posebnih povezav s poslovnim delovanjem
SOP-12:	Uskupinjevanje – enote za posebne namene

▼M8

Sprememba SOP-12 *Področje SOP-12; Uskupinjevanje – enote za posebne namene*

▼B

SOP-13:	Skupaj obvladovana podjetja – nedenarni prispevki podvižnikov
SOP-15:	Poslovni najemi – spodbudnine
SOP-21:	Davek od dobička – povrnitev prevrednotenih neamortizirljivih sredstev
SOP-25:	Davek od dobička – spremembe davčnega položaja podjetja ali njegovih delničarjev
SOP-27:	Vrednotenje vsebine transakcij, ki vključujejo pravno obliko najema
SOP-29:	Razkritje – dogovori o koncesiji storitev
SOP-31:	Prihodki – barter posli, ki vključujejo oglaševalske storitve
SOP-32:	Neopredmetena sredstva – stroški spletnih strani
IFRIC 1:	Spremembe v obstoječih obveznostih za razgradnjo, obnovo in podobnih obveznostih
IFRIC 2:	Deleži članov v zadrugah in podobni instrumenti
ORMSRP 4:	Določanje, ali dogovor vsebuje najem
ORMSRP 5:	Pravica do deležev, ki izhajajo iz skladov za razgradnjo, obnovo in ponovno oživljanje okolja
ORMSRP 6:	Obveznosti iz udeležbe na specifičnem trgu — odpadna električna in elektronska oprema
OPMSRP 7:	Interprétation IFRIC 7 *Application de l'approche du retraitement dans le cadre d'IAS 29 Information financière dans les économies hyperinflationnistes*

Opomba: Kakršni koli dodatki k tem standardom in pojasnilom se ne štejejo kot del teh standardov in pojasnil in se zato neponatisnejo.

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

▼M5

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 1

Predstavljanje računovodskih izkazov

VSEBINA

	Odstavek
Namen	1
Področje	2-6
Namen računovodskih izkazov	7
Sestavine računovodskih izkazov	8-10
Opredelitve pojmov	11-12
Splošna izhodišča	13-41
Pošteno predstavljanje in skladnost z MSRP	13-22
Časovna neomejenost delovanja (delujoče podjetje)	23-24
Računovodenje, zasnovano na poslovnih dogodkih	25-26
Doslednost predstavljanja	27-28
Bistvenost in združevanje	29-31
Pobotanje	32-35
Primerjalne informacije	36-41
Sestava in vsebina	42-126

▼M5

Uvod	42-43
Opredelitev računovodskih izkazov	44-48
Poročevalno obdobje	49-50
Bilanca stanja	51-77
Razlikovanje med kratkoročnim in nekratkoročnim	51-56
Kratkoročna sredstva	57-59
Kratkoročne obveznosti do virov sredstev	60-67
Informacije, ki jih je treba predstaviti v obrazcu bilance stanja	68-73
Informacije, ki jih je treba predstaviti bodisi v obrazcu bilance stanja bodisi v pojasnilih	74-77
Izkaz poslovnega izida	78-95
Poslovni izid v obdobju	78-80
Informacije, ki jih je treba predstaviti v obrazcu izkaza poslovnega izida	81-85
Informacije, ki jih je treba predstaviti bodisi v obrazcu izkaza poslovnega izida bodisi v pojasnilih	86-95
Izkaz gibanja kapitala	96-101
Izkaz finančnega izida (finančnih tokov)	102
Pojasnila	103-126
Sestava	103-107
Razkrivanje računovodskih usmeritev	108-115
Ključni viri negotovosti	116-124
Druga razkritja	125-126
Datum uveljavitve	127
Razveljavitev MRS 1 (spremenjen 1997)	128

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

NAMEN

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

PODROČJE

2. ***Ta standard se uporablja pri predstavljanju vseh računovodskih izkazov za splošne namene, pripravljenih in predstavljenih v skladu z mednarodnimi standardi računovodskega poročanja (MSRP).***

3. Računovodski izkazi za splošne namene so tisti, ki so namenjeni zadovoljevanju potreb uporabnikov, ki nimajo možnosti zahtevati poročil, prilagojenih zadovoljevanju njihovih posebnih potreb po informacijah. Računovodski izkazi za splošne namene so tudi tisti, ki se predstavijo posebej ali v okviru kake druge javne listine, kot je letno poročilo ali prospekt. Ta standard se ne uporablja za sestavo in vsebino zgoščenih medletnih računovodskih izkazov, pripravljenih v skladu z MRS 34 – *Medletno računovodsko poročanje*. Vendar pa členi 13-41 veljajo za takšne računovodske izkaze. Uporablja se enako za vsa podjetja, ne glede na to, ali morajo pripraviti ločene ali skupinske računovodske izkaze, kot to določa MRS 27 – *Skupinski in ločeni računovodski izkazi*.

▼M12

▼M5

5. V tem standardu so uporabljeni izrazi, primerni za podjetja, ki ustvarjajo dobiček, kamor spadajo tudi javna podjetja. Nepridobitna zasebna, javna ali državna podjetja, ki želijo uporabljati ta standard, bodo morda morala popraviti opise posameznih postavk v računovodskih izkazih in računovodskih izkazov samih.

6. Podobno velja za podjetja, katerih kapital ni v skladu z MRS 32 – *Finančni inštrumenti – razkrivanje in predstavljanje* – (npr. nekateri vzajemni skladi), in podjetja, katerih delniški kapital ni kapital podjetja (npr. nekatera zadružna podjetja), ki bodo morda morala prilagoditi računovodske izkaze, kjer so navedeni deleži članov in lastnikov enot.

NAMEN RAČUNOVODSKIH IZKAZOV

7. Računovodski izkazi so urejene predstavitve finančnega stanja in uspešnosti podjetja. Namen računovodskih izkazov za splošne namene je dajati informacije o finančnem stanju, uspešnosti in finančnih tokovih podjetja, ki širšemu krogu uporabnikov koristijo pri gospodarskem odločanju. Računovodski izkazi prikazujejo tudi rezultate skrbništva nad sredstvi, ki so zaupana poslovodstvu. Da bi računovodski izkazi zadostili temu namenu, dajejo informacije o:

(a) sredstvih,

(b) dolgovih,

(c) kapitalu,

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

(e) drugih spremembah kapitala

ter

(f) finančnih tokovih v podjetju.

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

SESTAVINE RAČUNOVODSKIH IZKAZOV

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

(a) ***bilanco stanja,***

(b) ***izkaz poslovnega izida,***

(c) ***izkaz gibanja kapitala, ki kaže ali:***

(i) ***vse spremembe kapitala***

ali

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

(d) ***izkaz finančnega izida (finančnih tokov)***

ter

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

9. Številna podjetja izven računovodskih izkazov predstavijo tudi denarno izraženi pregled ravnateljstva, ki opisuje in pojasnjuje uspešnost podjetja ter glavne značilnosti njegovega finančnega stanja in glavnih negotovosti, s katerimi se srečuje. Takšno poročilo lahko vključuje pregled:

(a) glavnih dejavnikov in vplivov, ki opredeljujejo denarno izraženo uspešnost, kamor spadajo tudi spremembe v okolju, v katerem podjetje posluje, odzivi podjetja na takšne spremembe in njihove posledice ter naložbena usmeritev za ohranitev in izboljšanje uspešnosti, vključno s politiko dividend,

(b) virov za pridobivanje denarnih sredstev in želenega razmerja med dolgovi in kapitalom podjetja

ter

(c) sredstev podjetja, ki jih v skladu z mednarodnimi standardi računovodskega poročanja (MSRP) ni možno uvrstiti v bilanco stanja.

10. Številna podjetja poleg računovodskih izkazov sestavijo tudi dodatna poročila in izkaze, kot so poročila o okolju in izkazi dodane vrednosti, zlasti v dejavnostih, kjer je okolje pomemben dejavnik, in če so zaposlenci obravnavani kot pomembna skupina uporabnikov. Za poročila in izkaze, ki niso del računovodskih izkazov, mednarodni standardi računovodskega poročanja (MSRP) ne veljajo.

▼M5

OPREDELITVE POJMOV

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

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

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

(a) ***mednarodne standarde računovodskega poročanja,***

(b) ***mednarodne računovodske standarde***

ter

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

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

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

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

SPLOŠNA IZHODIŠČA

Pošteno predstavljanje in skladnost z MSRP

13. ***Računovodski izkazi morajo pošteno prikazovati finančno stanje, finančno uspešnost in denarne tokove podjetja. Pošteno predstavljanje pomeni prikazovanje dejanskih učinkov poslov, drugih poslovnih dogodkov in stanj v skladu z opredelitvami in pripoznavalnimi sodili za sredstva, dolgove, prihodke in odhodke iz Okvirnih navodil. Uporaba mednarodnih standardov računovodskega poročanja in morebitna dodatna razkritja, če so potrebna, naj bi postregla z računovodskimi izkazi, ki resnično prikazujejo dejansko stanje.***

14. ***Podjetje, katerega računovodski izkazi so izdelani v skladu z MSRP, morajo v pojasnila vključiti nedvoumno in absolutno izjavo o skladnosti z MSRP. Računovodski izkazi se ne smejo označiti za skladne z MSRP, če ne izpolnjujejo vseh zahtev iz MSRP.***

15. V skoraj vseh okoliščinah se poštena predstavitev doseže, če so računovodski izkazi izdelani v skladu z ustreznimi MSRP. Poštena predstavitev zahteva od podjetja, da:

(a) izbere in uporablja računovodske usmeritve v skladu z MRS 8 – *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake.* MRS 8 določa lestvico veljavnih napotkov, ki jih ravnateljstvo upošteva, če ne obstaja noben standard ali pojasnilo, ki bi se neposredno nanašal na določeno postavko.

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

(c) navede dodatna razkritja, če skladnost z zahtevami MSRP ne zadostuje, da bi uporabniki razumeli vpliv posameznih poslov, drugih poslovnih dogodkov ali določenih stanj na finančno stanje in uspešnost podjetja.

16. ***Neustrezno računovodsko ravnanje se ne popravi niti z razkritjem uporabljenih računovodskih usmeritev niti z pojasnili ali pojasnjevalnim gradivom.***

▼M5

17. ***V izredno redkih primerih, ko ravnateljstvo sklene, da bi bila skladnost z zahtevami kakega standarda ali pojasnila zavajajoča do te mere, da bi prišlo do neskladja z namenom računovodskih izkazov, določenim v Okvirnih navodilih, se lahko podjetje odloči za neizpolnjevanje zahteve po 18. členu, če ustrezna normativna ureditev to predvideva oziroma tega izrecno ne prepoveduje.***

18. ***Če podjetje ne izpolnjuje zahteve standarda ali pojasnila po 17. členu, mora navesti:***

(a) ***da je ravnateljstvo potrdilo, da računovodski izkazi pošteno prikazujejo finančno stanje, uspešnost in finančne tokove v podjetju,***

(b) ***da je dosledno upoštevalo ustrezne standarde in pojasnila, vendar ni izpolnilo neke zahteve, ki je onemogočala pošteno predstavitev,***

(c) ***naslov standarda ali pojasnila, ki ga ni spoštovalo, vrsto odmika od njega, tudi ravnanje, ki ga standard ali pojasnilo zahteva, razloge, zakaj bi bilo takšno ravnanje v danih okoliščinah zavajajoče do te mere, da bi prišlo do neskladja z namenom računovodskih izkazov, določenim v Okvirnih navodilih, in sprejeto ravnanje***

ter

(d) ***finančne posledice neizpolnjevanja zahteve za vsako posamezno postavko v računovodskih izkazih za vsa obravnavana obdobja, ki bi jo vključili tudi v primeru, če bi zahtevo izpolnili.***

19. ***Če podjetje ni izpolnilo zahteve standarda ali pojasnila v preteklem obdobju in če to neizpolnjevanje vpliva na pripoznane zneske v računovodskih izkazih za tekoče obdobje, mora v skladu s točkama (c) in (d) v 18. členu opraviti ustrezna razkritja.***

20. Na primer, 19. člen velja, če podjetje v preteklem obdobju ni izpolnilo zahteve standarda ali pojasnila, ki ureja merjenje sredstev ali dolgov, kar posledično vpliva na merjenje sprememb sredstev in dolgov v računovodskih izkazih za trenutno obdobje.

21. ***V izredno redkih primerih, ko ravnateljstvo sklene, da bi bila skladnost z zahtevami kakega standarda ali pojasnila zavajajoča do te mere, da bi prišlo do neskladja z namenom računovodskih izkazov, določenim v Okvirnih navodilih, pri čemer pa ustrezna normativna ureditev neizpolnjevanje izrecno prepoveduje, mora podjetje do največje možne mere opozoriti na vse neskladnosti, ki bi jih prineslo izpolnjevanje zahteve, tako da razkrije:***

(a) ***naslov standarda ali pojasnila, ki ga ni spoštovalo, vrsto zahteve in razloge, zakaj je ravnateljstvo sklenilo, da bi bilo spoštovanje zahteve v danih okoliščinah zavajajoče do te mere, da bi prišlo do neskladja z namenom računovodskih izkazov, določenim v Okvirnih navodilih,***

ter

(b) ***prilagoditve vseh posameznih postavk v računovodskih izkazih za vsa obravnavana obdobja, za katere ravnateljstvo meni, da so nujno potrebne za pošten prikaz dejanskega stanja.***

22. Pojasnilo za člene 17-21: posamezna informacija je v neskladju z namenom računovodskih izkazov, če prikazuje posle, druge poslovne dogodke in stanja v nasprotju s trditvami ali upravičenimi domnevami, zaradi česar obstaja velika možnost, da bodo uporabniki računovodskih izkazov sprejeli napačne gospodarske odločitve. Pri presojanju, ali je izpolnjevanje določene zahteve standarda ali pojasnila zavajajoče do te mere, da bi prišlo do neskladja z namenom računovodskih izkazov, določenim v *Okvirnih navodilih*, ravnateljstvo upošteva:

(a) zakaj v danih okoliščinah ni dosežen namen računovodskih izkazov

ter

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

Časovna neomejenost delovanja (delujoče podjetje)

23. ***Ko ravnateljstvo pripravlja računovodske izkaze, mora oceniti sposobnost podjetja za nadaljevanje delovanja. Računovodski izkazi morajo biti pripravljeni ob predpostavki časovne neomejenosti delovanja podjetja, razen če namerava ravnateljstvo podjetje zapreti ali zaustaviti poslovanje ali če nima druge možnosti, kot da napravi eno ali drugo. Če ravnateljstvo pri oblikovanju svoje ocene ve za bistvene negotovosti, povezane z dogodki ali okoliščinami, ki utegnejo povzročiti precejšen dvom o sposobnosti podjetja za nadaljevanje delovanja, je treba takšne negoto-***

▼M5

vosti razkriti. Če računovodski izkazi niso pripravljeni ob predpostavki časovne neomejenosti delovanja, je treba to dejstvo razkriti skupaj s podlago, na kateri so bili pripravljeni, in z razlogom, zakaj podjetje ni obravnavano kot delujoče podjetje.

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

Računovodenje, zasnovano na poslovnih dogodkih

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

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

Doslednost predstavljanja

27. ***Predstavljanje in razvrščanje postavk v računovodskih izkazih mora biti enako iz obdobja v obdobje, razen če***

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

ali

(b) ***standard ali pojasnilo zahteva spremembe v načinu predstavljanja.***

28. Pomemben prevzem ali odtujitev ali pa pregled predstavitve v računovodskih izkazih lahko spodbudi drugačno predstavljanje računovodskih izkazov. Podjetje lahko spremeni predstavljanje svojih računovodskih izkazov le v primeru, ko spremenjena predstavitev vsebuje zanesljivejše in točnejše informacije, ki bodo v korist uporabnikom računovodskih izkazov, in ko obstaja velika verjetnost, da se bo spremenjena sestava nadaljevala v prihodnosti, pri čemer mora primerljivost ostati enaka. Pri takšnem spreminjanju predstavljanja podjetje ponovno razvrsti svoje primerjalne informacije v skladu z 38. in 39. členom.

Bistvenost in združevanje

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

30. Računovodski izkazi so posledica obdelovanja velikega števila poslovnih in drugih dogodkov, ki so združeni v skupine v skladu z njihovo naravo ali vlogo. Končna stopnja združevanja in razvrščanja je predstavitev zgoščenih in razvrščenih podatkov, ki predstavljajo posamezne vrstične postavke v obrazcu bilance stanja, izkaza poslovnega izida, izkaza finančnega izida (finančnih tokov) in izkaza gibanja kapitala ali v pojasnilih. Če kaka vrstična postavka ni bistvena, se združi z drugimi postavkami bodisi v obrazcih prej navedenih izkazov bodisi v pojasnilih. Postavka, ki ni dovolj bistvena, da bi jo bilo upravičeno posebej predstaviti v obrazcih računovodskih izkazov, je kljub temu lahko dovolj bistvena, da jo je treba posebej predstaviti v pojasnilih.

31. Načelo bistvenosti pomeni, da določene zahteve po razkritju, določene v standardu ali pojasnilu, ni treba izpolniti, če informacija ni bistvena.

Pobotanje

32. ***Niti sredstva in obveznosti do virov sredstev niti prihodki in odhodki se ne smejo pobotati, razen če standard ali pojasnilo pobotanje zahteva oziroma dovoljuje.***

33. Važno je, da se tako o sredstvih in obveznostih do virov sredstev kot tudi prihodkih in odhodkih poroča ločeno. Pobotanje bodisi v izkazu poslovnega izida bodisi v bilanci stanja zmanjšuje uporabnikovo sposobnost razumeti opravljeni posel, poslovni dogodek ali nastala stanja in oceniti prihodnost finančnih tokov v podjetju, razen če pobotanje odseva vsebino posla ali drugega poslovnega dogodka. Merjenje čiste vrednosti sredstev brez popravkov vrednosti, na primer zastarelih zalog ali dvomljivih terjatev, ni pobotanje.

▼M5

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

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

(b) izdatki za rezervacijo, ki se pripoznajo v skladu z MRS 37 – *Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva* – in povrnejo v skladu s pogodbo s tretjo osebo (npr. garancijska pogodba, sklenjena z dobaviteljem), se pobotajo z ustreznimi povračili.

35. Poleg tega se dobički in izgube, ki izhajajo iz skupine podobnih poslov, prikažejo v čistem znesku, na primer devizni dobički in izgube ali dobički in izgube iztržljivih finančnih inštrumentov. Takšni dobički in izgube se seveda prikažejo ločeno, če so bistveni.

Primerjalne informacije

36. ***Razen če standard ali pojasnilo dovoljuje ali zahteva drugače, je treba pri vseh prikazanih zneskih v računovodskih izkazih razkriti primerjalne informacije iz preteklega obdobja. Primerjalne informacije se vključijo v besedne in opisne informacije, če je to potrebno za razumevanje računovodskih izkazov obravnavanega obdobja.***

37. V nekaterih primerih so besedne informacije, ki jih vsebujejo računovodski izkazi preteklega obdobja ali več preteklih obdobij, še vedno koristne v obravnavanem obdobju. Na primer podrobnosti o pravnem sporu, katerega izid je bil na dan zadnje bilance stanja negotov in je še nerešen, je treba razkriti v obravnavanem obdobju. Uporabnikom koristi informacija, da je na dan zadnje bilance stanja obstajala negotovost in da se v obravnavanem obdobju ukrepa, da bi se negotovost razrešila.

38. ***Če se prikaz ali razvrstitev postavk v računovodskih izkazih spremeni, je treba primerjalne zneske ustrezno prerazporediti, če je to izvedljivo. Pri ponovnem razvrščanju primerjalnih zneskov mora podjetje navesti:***

(a) ***način ponovne razvrstitve,***

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

in

(c) ***razlog za ponovno razvrščanje.***

39. ***Če ponovna razvrstitev primerjalnih zneskov ni izvedljiva, mora podjetje navesti:***

(a) ***razlog, zakaj zneskov ni bilo mogoče ponovno razvrstiti,***

in

(b) ***vrsto prilagoditev, do katerih bi prišlo, če bi zneske ponovno razvrstili.***

40. Povečanje primerljivosti informacij med posameznimi obdobji pomaga uporabnikom pri sprejemanju gospodarskih odločitev, saj omogoča ocenjevanje smri razvoja računovodskih informacij prinapovedovanju. V nekaterih okoliščinah pa s prerazvrstitvijo primerjalnih informacij iz preteklega obdobja ni možno doseči primerljivosti s tekočim obdobjem. Na primer v preteklih obdobjih podatki morda niso bili zbrani na način, ki bi dovoljeval prerazvrstitev, in morda ni izvedljivo ponovno oblikovati informacijo.

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

SESTAVA IN VSEBINA

Uvod

42. Ta standard zahteva tako določena razkritja na obrazcu bilance stanja, izkaza poslovnega izida in izkaza gibanja kapitala kot tudi vključitev drugih vrstičnih postavk bodisi na obrazce prej navedenih izkazov ali v pojasnila. MRS 7 določa zahteve, ki se nanašajo na predstavitev izkaza finančnega izida (finančnih tokov).

▼M5

43. Ta standard občasno uporablja izraz „razkritje” v širšem pomenu, vključujoč postavke, predstavljene v obrazcih bilance stanja, izkaza poslovnega izida, izkaza finančnega izida (finančnih tokov) in izkaza gibanja kapitala ter tudi v pojasnilih k računovodskim izkazom. Razkritja so obvezna tudi v drugih standardih in pojasnilih. Če ta standard oziroma drug standard ali pojasnilo ne določa drugače, potem se razkritja prikažejo na obrazcu bilance stanja, izkaza poslovnega izida (uspeha), izkaza finančnega izida (finančnih tokov) in izkaza sprememb kapitala (kar je ustrezno) ali v pojasnilih.

Opredelitev računovodskih izkazov

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

45. MSRP veljajo samo za računovodske izkaze in ne za druge informacije, ki so predstavljene v letnem poročilu ali drugi listini. Zato je pomembno, da so uporabniki sposobni ločevati informacije, pripravljene z uporabo mednarodnih standardov računovodskega poročanja, od drugih informacij, ki utegnejo uporabnikom koristiti, vendar niso predmet istih zahtev.

46. ***Vsaka sestavina računovodskih izkazov mora biti jasno opredeljena. Poleg tega morajo biti vidno prikazane in – če je za pravilno razumevanje predstavitve potrebno – ponovljene sledeče informacije:***

(a) ***naziv ali druga prepoznavalna oznaka podjetja, ki poroča, in vse spremembe naziva ali oznake, ki so nastale od datuma prejšnje bilance stanja,***

b) ***ali se računovodski izkazi nanašajo na posamezno podjetje ali na skupino podjetij,***

(c) ***datum bilance stanja ali obdobje, na katero se nanašajo računovodski izkazi, kar je pač ustrezno za zadevno sestavino računovodskih izkazov,***

(d) ***predstavitvena valuta v skladu z MRS 21 – Vplivi sprememb deviznih tečajev,***

in

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

47. Zahtevam iz 46. člena je običajno mogoče zadostiti s predstavitvijo naslovne strani in skrajšanimi naslovi stolpcev na vsaki strani računovodskih izkazov. Presoditi je treba, kako določiti najboljši način predstavitve takšnih informacij. Če so računovodski izkazi na primer v elektronski obliki, se ne uporabljajo nujno ločene strani; podatki iz 46. člena se nato predstavijo dovolj pogosto, da zagotovijo pravilno razumevanje informacij, podanih v računovodskih izkazih.

48. Računovodski izkazi so pogosto bolj razumljivi, če predstavljajo informacije v tisočih ali milijonih enot predstavitvene valute. To je sprejemljivo, če je stopnja zaokroževanja pri predstavljanju jasno vidna in če ne pride do izpuščanja bistvenih informacij.

Poročevalno obdobje

49. ***Računovodski izkazi se morajo predstavljati najmanj letno. Če se datum bilance stanja kakega podjetja spremeni in se letni računovodski izkazi predstavijo za obdobje, daljše ali krajše od enega leta, mora podjetje poleg obdobja, obravnavanega v računovodskih izkazih, razkriti:***

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

in

(b) ***dejstvo, da primerljivi zneski v izkazu poslovnega izida, izkazu gibanja kapitala, izkazu finančnega izida (finančnih tokov) in s tem povezanimi pojasnili niso v celoti primerljivi.***

50. Praviloma se računovodski izkazi dosledno pripravljajo za leto dni. Vendar nekatera podjetja iz praktičnih razlogov raje poročajo za 52 tednov. Ta standard ne izključuje te prakse, ker taki računovodski izkazi niso bistveno drugačni od tistih, ki bi bili predstavljeni za leto dni.

Bilanca stanja

Razlikovanje med kratkoročnim in nekratkoročnim

51. ***V skladu s členi 57-67 mora podjetje v obrazcu bilance stanja predstaviti kratkoročna in nekratkoročna sredstva ter kratkoročne in nekratkoročne obveznosti kot ločene postavke, razen če predstavitev na osnovi njihove udenarljivosti oziroma zapadlosti v plačilo postreže z zanesljivimi in ustreznejšimi informacijami. V tem primeru je treba vsa sredstva in obveznosti do virov sredstev predstavljati širše po vrstnem redu njihove udenarljivosti oziroma zapadlosti v plačilo.***

▼**M5**

52. ***Podjetje mora ne glede na sprejeto metodo predstavljanja pri vsaki postavki sredstev in obveznosti do virov sredstev, ki vključuje zneske, za katere se pričakuje, da bodo plačani ali poravnani v (a) največ dvanajstih mesecih po datumu bilance stanja ali v (b) več kakor dvanajstih mesecih po datumu bilance stanja, razkriti, kolikšen znesek naj bi bil plačan oziroma poravnan kasneje kot v dvanajstih mesecih.***

53. Če podjetje dobavlja proizvode ali storitve v jasno opredeljenem poslovnem ciklu, daje ločena razvrstitev kratkoročnih in nekratkoročnih sredstev in obveznosti do virov sredstev v obrazcu bilance stanja koristne informacije, saj so čista sredstva, ki trajno krožijo kot delujoči kapital, in tista sredstva, ki se uporabljajo pri dolgoročnem poslovanju podjetja, ločena. Prav tako osvetljuje sredstva, za katera se pričakuje, da bodo udenarjena v kratkoročnem poslovnem ciklu, in obveznosti, ki bodo zapadle v plačilo v istem obdobju.

54. V nekaterih podjetjih, kot so finančne inštitucije, predstavitev sredstev in obveznosti do virov sredstev v naraščajočem ali padajočem vrstnem redu njihove udenarljivosti oziroma zapadlosti v plačilo nudi zanesljivejše in ustreznejše informacije kot predstavitev po kratkoročnosti in nekratkoročnosti, saj podjetje v tem primeru ne dobavlja proizvodov ali storitev v jasno opredeljenem poslovnem ciklu.

55. Ob upoštevanju 51. člena lahko podjetje predstavi del sredstev in obveznosti do virov sredstev na podlagi razvrstitve po kratkoročnosti in nekratkoročnosti, preostali del pa v vrstnem redu njihove udenarljivosti oziroma zapadlosti v plačilo, če so na ta način zagotovljene zanesljive in ustreznejše informacije. Takšna dvojna osnova za predstavitev bo morda potrebna, če podjetje opravlja raznolike dejavnosti.

56. Informacije o datumih udenarljivosti sredstev in zapadlosti obveznosti so koristne pri ocenjevanju kratkoročne in dolgoročne plačilne sposobnosti podjetja. ►**M12** MSRP 7 *Finančni instrumenti: razkritja* ◄ zahteva razkrivanje datumov udenarljivosti finančnih sredstev in zapadlosti finančnih obveznosti v plačilo. Finančna sredstva obsegajo poslovne in druge terjatve, finančne obveznosti pa poslovne in druge obveznosti. Informacije o pričakovanem datumu udenarjenja nedenarnih sredstev in poravnave nedenarnih obveznosti, kot so zaloge in dolgoročne rezervacije, so prav tako koristne ne glede na to, ali so sredstva in obveznosti uvrščeni med kratkoročne ali nekratkoročne. Na primer podjetje razkrije vrednost zalog, za katero se pričakuje, da bo udenarjena čez več kot dvanajst mesecev po datumu bilance stanja.

Kratkoročna sredstva

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

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

(b) ***zadržano je predvsem za trgovanje,***

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

ali

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

Vsa druga sredstva je treba razvrstiti med nekratkoročna.

58. Ta standard uporablja izraz „nekratkoročen”, ki vključuje opredmetena, neopredmetena in finančna sredstva dolgoročne narave. Ne prepoveduje uporabe drugačnih oznak, če so njihovi pomeni jasni.

59. Poslovni cikel podjetja je čas od pridobitve sredstva za delovanje do njegove prodaje za denar ali denarni ustreznik. Če normalen poslovni cikel podjetja ni jasno opredeljen, se šteje, da traja dvanajst mesecev. Kratkoročna sredstva so sredstva (kot so zaloge in terjatve do kupcev), ki se prodajo, porabijo ali udenarijo v normalnem poslovnem ciklu, četudi ni predvideno, da se bo to zgodilo v dvanajstih mesecih po datumu bilance stanja. Kratkoročna sredstva vključujejo tudi sredstva, ki so namenjena predvsem trgovanju (finančna sredstva v tej skupini se označijo kot „v posesti za trgovanje” v skladu z MRS 39 – *Finančni inštrumenti: pripoznavanje in merjenje*), in kratkoročni del nekratkoročnih finančnih sredstev.

Kratkoročne obveznosti do virov sredstev

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

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

▼M5

(b) ***zadržana je predvsem za namene trgovanja,***

(c) ***treba jo je poravnati v roku dvanajstih mesecev od datuma bilance stanja***

ali

(d) ***podjetje nima neomejene pravice do odložitve poravnave obveznosti za najmanj dvanajst mesecev od datuma bilance stanja.***

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

61. Nekatere kratkoročne obveznosti, kot so obveznosti do dobaviteljev, zaposlencev in drugih stroškov poslovanja, so del dolgoročnega financiranja kratkoročnih sredstev (obratnega kapitala), ki se uporablja v normalnem poslovnem ciklu podjetja. Takšne poslovne postavke se razvrstijo kot kratkoročne obveznosti, četudi jih je treba poravnati kasneje kot v dvanajstih mesecih po datumu bilance stanja. Pri razvrstitvi sredstev in obveznosti do virov sredstev se uporablja isti normalni poslovni cikel podjetja. Če normalen poslovni cikel podjetja ni jasno opredeljen, se šteje, da traja 12 mesecev.

62. Druge kratkoročne obveznosti do virov sredstev se ne poravnavajo v normalnem poslovnem ciklu, temveč jih je treba poravnati v dvanajstih mesecih po datumu bilance stanja ali pa se jih zadrži predvsem za namene trgovanja. Primer so finančne obveznosti, po MRS 39 razvrščene kot »v posesti za trgovanje«, prekoračitve na bančnih računih in kratkoročni del nekratkoročnih finančnih obveznosti, obveznosti za dividende, davek iz dobička in druge nekratkoročne obveznosti. Finančne obveznosti, ki zagotavljajo dolgoročno financiranje (niso del dolgaročnega financiranja kratkoročnih sredstev - obratnega kapitala, ki se uporablja v normalnem poslovnem ciklu podjetja) in jih ni treba poravnati v roku dvanajstih mesecev od datuma bilance stanja, so nekratkoročne obveznosti, ki so predmet določil iz 65. in 66. člena.

63. Podjetje razvrsti svoje finančne obveznosti kot kratkoročne, če jih je treba poravnati v roku dvanajstih mesecev od datuma bilance stanja, četudi:

(a) je izvirni rok presegel dvanajst mesecev

in

(b) se po datumu bilance stanja in pred odobritvijo računovodskih izkazov za objavo sklene dolgoročni sporazum o spremembi financiranja ali o spremembi razporeda plačevanja.

64. Če podjetje predvideva in ima pravico do spremembe financiranja ali podaljšanja roka za poravnavo obveznosti iz naslova obstoječega posojila za najmanj dvanajst mesecev po datumu bilance stanja, je obveznost nekratkoročna, četudi naj bi jo bilo treba poravnati že prej. Vendar pa se v primeru, da podjetje ne more samo odločati o spremembi financiranja ali podaljšanju roka za poravnavo obveznosti (če na primer ne obstaja sporazum o spremembi financiranja), možnost spremembe financiranja ne upošteva in obveznost se zato šteje za kratkoročno.

65. Če podjetje na dan bilance stanja ali pred tem datumom prekrši nek pogoj v posojilni pogodbi za dolgoročno posojilo, zaradi česar naj bi se obveznost poravnala na zahtevo, se obveznost razvrsti kot kratkoročna, četudi se posojilodajalec po datumu bilance stanja in pred odobritvijo računovodskih izkazov za objavo strinja, da v primeru kršitve ne bo zahteval plačila. Obveznost se razvrsti kot kratkoročna, ker podjetje na dan bilance stanja nima neomejene pravice do odložitve poravnave obveznosti za najmanj dvanajst mesecev od datuma bilance stanja.

66. Vendar se obveznost razvrsti kot nekratkoročna, če je posojilodajalec do datuma bilance stanja odobril odlog plačila za najmanj dvanajst mesecev po datumu bilance stanja, pri čemer lahko podjetje v tem obdobju, v katerem posojilodajalec ne sme zahtevati takojšnjega povračila, odpravi kršitev posojilne pogodbe iz prejšnjega člena.

67. Če se pri posojilih, ki se razvrstijo kot kratkoročne obveznosti, med datumom bilance stanja in datumom odobritve računovodskih izkazov za objavo zgodijo naslednji dogodki, je treba te dogodke v skladu z MRS 10 – *Dogodki po datumu bilance stanja* – razkriti kot nepopravljalne dogodke:

(a) sprememba financiranja na dolgi rok,

(b) odpravitev kršitve posojilne pogodbe

in

(c) odobritev odloga plačila s strani posojilodajalca za najmanj dvanajst mesecev po datumu bilance stanja z namenom, da bi podjetje odpravilo kršitev posojilne pogodbe.

▼**M5**

Informacije, ki jih je treba predstaviti v obrazcu bilance stanja

68. ***Obrazec bilance stanja mora vključevati vsaj vrstične postavke, ki predstavljajo vrednosti***

(a) ***opredmetenih osnovnih sredstev,***

(b) ***naložbenih nepremičnin,***

(c) ***neopredmetenih dolgoročnih sredstev,***

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

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

(f) ***bioloških sredstev,***

(g) ***zalog,***

(h) ***poslovnih in drugih terjatev,***

(i) ***denarja in denarnih ustreznikov,***

(j) ***poslovnih in drugih obveznosti,***

(k) ***dolgoročnih rezervacij,***

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

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

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

(o) ***manjšinskih deležev v okviru kapitala***

in

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

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

70. ***Če podjetje v obrazcu bilance stanja kratkoročna in nekratkoročna sredstva ter kratkoročne in nekratkoročne obveznosti prikaže kot ločene postavke, se odložene terjatve (obveznosti) za davek ne prikažejo kot kratkoročna sredstva (obveznosti).***

71. Ta standard ne predpisuje vrstnega reda ali obrazca, v katerem je postavke treba predstaviti. V 68. členu je le seznam postavk, ki so po naravi ali vlogi dovolj različne, da se jih v obrazcu bilance stanja predstavi ločeno. Poleg tega:

(a) se dodajo vrstične postavke, če obseg, narava ali vloga postavke ali skupine podobnih postavk zahteva ločeno predstavitev, ki bi olajšala razumevanje finančnega stanja podjetja, in

(b) opisi in vrstni red postavk ali skupine podobnih postavk se lahko prilagodijo naravi podjetja in vrsti njegovih finančnih poslov, da bi zagotovili informacije, ki so pomembne za pravilno razumevanje finančnega stanja podjetja. ►**M12** Finančna institucija lahko na primer spremeni opise, da zagotovi informacije, ki so pomembne za poslovanje finančne institucije. ◄

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

(a) vrste in udenarljivosti sredstev,

(b) vloge sredstev v okviru podjetja

in

(c) zneskov, vrste in časovnega okvira obveznosti do virov sredstev.

73. Uporaba različnih podlag za merjenje različnih vrst sredstev daje slutiti, da se njihova narava ali vloga razlikuje, zato jih je treba predstaviti kot ločene vrstične postavke. Na primer različne vrste opredmetenih osnovnih sredstev se lahko izkazujejo po nabavnih vrednostih ali po ponovno ovrednotenih zneskih v skladu z MRS 16 – *Opredmetena osnovna sredstva*.

Informacije, ki jih je treba predstaviti bodisi v obrazcu bilance stanja bodisi v pojasnilih

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

▼M5

75. Podrobnosti, upoštevane v nadaljnjem razvrščanju, so odvisne od zahtev mednarodnih standardov računovodskega poročanja ter od obsega, narave in vloge s tem povezanih zneskov. Dejavniki, ki so podrobno razloženi v 72. členu, se tudi uporabljajo pri odločanju o nadaljnjem razvrščanju. Razkritja so pri različnih postavkah različna, na primer:

(a) opredmetena osnovna sredstva se v skladu z MRS 16 razdelijo po vrstah,

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

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

(d) dolgoročne rezervacije so razčlenjene tako, da ločeno kažejo tiste v zvezi s zaslužki zaposlencev in ostale postavke,

in

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

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

(a) ***za vsako vrsto delniškega kapitala:***

(i) ***število odobrenih delnic,***

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

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

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

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

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

in

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

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

77. ***Podjetje brez delniškega kapitala, kot je družba z omejeno odgovornostjo ali družba za upravljanje premoženja, razkriva informacije, ki ustrezajo naštetim v 76. členu pod točko (a), s čimer prikazuje gibanja v obdobju za vsako vrsto kapitalskega deleža in navaja pravice, prednosti in omejitve v zvezi z vsako vrsto kapitalskih deležev.***

Izkaz poslovnega izida

Poslovni izid v obdobju

78. ***Vse postavke pripoznanih prihodkov in odhodkov v obdobju morajo biti vključene v ugotavljanje poslovnega izida v obdobju, razen če kak standard ali pojasnilo zahteva drugačno ravnanje.***

79. Običajno so vse postavke pripoznanih prihodkov in odhodkov v obdobju vključene v ugotavljanje poslovnega izida za to obdobje. Sem spadajo tudi posledice sprememb računovodskih ocen. Lahko pa obstajajo okoliščine, v katerih je mogoče postavko izključiti iz poslovnega izida v obravnavanem obdobju. MRS 8 obravnava dve takšni okoliščini: odpravljanje napak in posledice sprememb računovodskih usmeritev.

80. Drugi standardi obravnavajo postavke, ki utegnejo ustrezati opredelitvi prihodkov ali odhodkov v *Okvirnih navodilih*, a so ponavadi izključene iz poslovnega izida. Takšni primeri so denimo prevrednotovalni presežki (glejte MRS 16), določeni dobički in izgube, ki izhajajo iz prevedbe računovodskih izkazov enote v tujini (glejte MRS 21), in dobički ali izgube, ki izhajajo iz ponovne izmere finančnega sredstva, razpoložljivega za prodajo (glejte MRS 39).

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

81. ***Obrazec izkaza poslovnega izida mora vključevati vsaj vrstične postavke, ki predstavljajo vrednosti***

(a) ***prihodkov,***

(b) ***stroškov financiranja,***

▼M5

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

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

(e) ***odhodkov za davek***

in

(f) ***dobička ali izgube.***

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

(a) ***dobiček oziroma izguba, pripisana manjšinskemu deležu***

in

(b) ***dobiček oziroma izguba, pripisana lastnikom kapitala v obvladujočem podjetju.***

83. ***Dodatne vrstične postavke, poglavja in vmesne seštevke je treba predstaviti v obrazcu izkaza poslovnega izida, če je takšna predstavitev ključna za razumevanje denarno izraženih dosežkov podjetja.***

84. Učinki različnih dejavnosti, poslov in drugih poslovnih dogodkov v podjetju se razlikujejo po pogostnosti, možnosti za dobiček ali izgubo in napovedljivosti, zato razkritje posameznih sestavin uspešnosti pomaga razumeti dosežke in napovedovati prihodnje izide. V obrazec izkaza poslovnega izida se dodajo vrstične postavke, uporabijo se opisi in spremeni se vrstni red postavk, če je to potrebno za pojasnitev sestavin denarno izraženih dosežkov. Dejavniki, ki jih je treba upoštevati, so bistvenost ter narava in vloga različnih sestavin prihodkov in odhodkov. ►M12 Finančna institucija lahko na primer spremeni zgornje opise, da zagotovi informacije, ki so pomembne za poslovanje finančne institucije. ◄ Postavke prihodkov in odhodkov se pobotajo le, če je to v skladu s sodili iz 32. člena.

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

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

86. ***Če so postavke prihodkov in odhodkov bistvene, se njihova narava in vrednost prikažeta ločeno.***

87. Okoliščine, ki utegnejo narekovati ločen prikaz postavk prihodkov in odhodkov, so lahko naslednje:

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

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

(c) odstranitev postavk opredmetenih osnovnih sredstev,

(d) odtujitev finančnih naložb,

(e) ustavljeno poslovanje,

(f) pravdne poravnave

in

(g) druge razveljavitve (storni) dolgoročnih rezervacij.

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

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

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

91. Prvi način razčlenitve temelji na naravi odhodkov. Odhodki se združijo v izkazu poslovnega izida v skladu z njihovo naravo (na primer amortizacija, nabava materiala, stroški prevoza, zaslužki zaposlencev, stroški reklame) in se ne porazdelijo glede na različne vloge v podjetju. Uporaba takega načina razčlenitve je lahko enostavnejša, saj odhodkov ni potrebno razvrščati glede na njihovo vlogo. Zgled razvrstitve, ki uporablja metodo narave odhodkov:

▼M5

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

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

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

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

94. Izbira razčlenitve glede na vlogo ali naravo odhodka je odvisna tako od navad in panoge kot tudi od vrste organizacije. Obe metodi pokažeta tiste stroške, za katere se lahko pričakuje neposredno ali posredno spreminjanje v skladu z obsegom prodaje ali proizvodnje v podjetju. Ker ima vsaka metoda razčlenitve prednost pri drugačnih vrstah podjetij, ta standard od ravnateljstva zahteva, naj samo izbere najustreznejšo in najzanesljivejšo predstavitev. Ker pa so informacije o naravi odhodkov koristne pri napovedovanju finančnih tokov v prihodnosti, se zahteva dodatno razkritje, kadar se uporablja razvrstitev po vlogi odhodkov. V 93. členu ima izraz „zaslužki zaposlencev" isti pomen kot v MRS 19 – *Zaslužki zaposlencev.*

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

Izkaz gibanja kapitala

96. ***Podjetje mora predstaviti izkaz gibanja kapitala, pri čemer mora v obrazcu izkaza prikazati:***

(a) ***poslovni izid v obdobju,***

(b) ***vsako postavko prihodkov in odhodkov v obravnavanem obdobju, ki se po zahtevah drugih standardov in pojasnil neposredno pripozna kapitalu, in seštevek takšnih postavk,***

(c) ***celotne prihodke in odhodke v obravnavanem obdobju (seštevek vrednosti iz točk (a) in (b)), kjer so celotni zneski, pripisani lastnikom kapitala v obvladujočem podjetju in manjšinskemu deležu, prikazani ločeno,***

in

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

▼M10

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

▼M5

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

(a) ***obseg poslov z lastniki kapitala, kjer so izplačila lastnikom kapitala prikazana ločeno,***

(b) ***saldo zadržanega čistega dobička na začetku obdobja in na dan bilance stanja in spremembe v obdobju***

ter

(c) ***uskladitev knjigovodske vrednosti vsake vrste vplačanega kapitala in vsake rezerve na začetku in na koncu obdobja, kjer je vsaka sprememba predstavljena ločeno.***

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

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

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

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

Izkaz finančnega izida (finančnih tokov)

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

Pojasnila

Sestava

103. ***Naloga pojasnil k izkazom je:***

(a) ***predstavitev informacij o podlagi za pripravo računovodskih izkazov in o posebnih računovodskih usmeritvah, uporabljenih v skladu s členi 108-115,***

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

in

(c) ***podajanje dodatnih informacij, ki niso predstavljene v obrazcu bilance stanja, izkaza poslovnega izida, izkaza finančnega izida (finančnih tokov) in izkaza gibanja kapitala, vendar so ključnega pomena za njihovo razumevanje.***

▼**M5**

104. ***Pojasnila morajo biti predstavljena čim bolj premišljeno. Vsaka postavka v obrazcih bilance stanja, izkaza poslovnega izida, izkaza gibanja kapitala in izkaza finančnega izida (finančnih tokov) se sklicuje na ustrezno informacijo v pojasnilih.***

105. Pojasnila so navadno predstavljena v sledečem vrstnem redu, ki uporabnikom pomaga razumeti računovodske izkaze in jih primerjati z računovodskimi izkazi drugih podjetij:

(a) izjava o skladnosti z mednarodnimi standardi računovodskega poročanja (glejte 14. člen),

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

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

in

(d) druga razkritja, med njimi:

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

in

(ii) razkritja nefinančne narave, npr. nameni in usmeritve ravnanja s finančnim tveganjem v podjetju (glejte ►**M12** MSRP 7 ◄).

106. V nekaterih primerih utegne biti potrebno ali zaželeno spremeniti vrstni red posameznih postavk v pojasnilih. Na primer informacije o spremembah poštene vrednosti, ki so prikazane v poslovnem izidu, so lahko povezane z informacijami o zapadlosti finančnih inštrumentov v plačilo, čeprav se prvo nanaša na izkaz poslovnega izida (uspeha) in drugo na bilanco stanja. Kljub temu se premišljena sestava pojasnil ohranja, kolikor je le mogoče.

107. Pojasnila z informacijami o podlagi za pripravljanje računovodskih izkazov in o posameznih računovodskih usmeritvah se lahko predstavijo kot ločena sestavina računovodskih izkazov.

Razkrivanje računovodskih usmeritev

108. ***Podjetje mora podati pregled pomembnih računovodskih usmeritev:***

(a) ***podlago (podlage) za merjenje, ki je (so) uporabljena (uporabljene) pri pripravljanju računovodskih izkazov,***

ter

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

109. Pomembno je, da uporabniki poznajo podlago (podlage) računovodskih izkazov (npr. izvirna vrednost, dnevna vrednost, iztržljiva vrednost, poštena vrednost ali nadomestljiva vrednost), ki se uporablja(jo) za merjenje, saj podlaga močno vpliva na samo razumevanje in preglednost izkazov. Če je v računovodskih izkazih uporabljena več kot ena podlaga za merjenje, na primer če so določene vrste sredstev ponovno ovrednotene, zadošča opozorilo o vrstah sredstev in obveznosti do njihovih virov, pri katerih je bila posamezna podlaga za merjenje uporabljena.

110. Pri odločanju o razkritju posamezne računovodske usmeritve ravnateljstvo upošteva, ali razkritje pomaga uporabnikom razumeti, kako so posli, drugi poslovni dogodki in stanja izraženi v denarno izraženih dosežkih in finančnem stanju, o katerih se poroča. Razkritje določenih računovodskih usmeritev je še posebej koristno za uporabnike, če so te usmeritve le ene izmed možnosti, ki jih standardi in pojasnila dovoljujejo. Primer razkritja je, ko podvižnik pripozna svoj delež v skupaj obvladovanem podjetju z uporabo bodisi sorazmernega uskupinjevanja bodisi kapitalske metode (glejte MRS 31 – *Deleži v skupnih podvigih*). Nekateri standardi izrecno zahtevajo razkritje določenih računovodskih usmeritev, vključno z odločitvami ravnateljstva, kadar ta izbira med usmeritvami, ki jih standard dovoljuje. MRS 16 na primer zahteva razkritje podlag za merjenje opredmetenih osnovnih sredstev. MRS 23 – *Stroški izposojanja* – zahteva razkritje, ali se stroški izposojanja takoj pripoznajo kot odhodki ali se usredstvijo kot del nabavne vrednosti sredstev v pripravi.

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

▼M5

vanju deviznih dobičkov in izgub. Pri poslovnem združevanju se razkrijejo usmeritve, ki se uporabljajo za opredeljevanje dobrega imena in manjšinskega deleža.

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

113. ***Podjetje mora v pregledu pomembnih računovodskih usmeritev ali drugih pojasnilih razkriti presoje (brez ocen – glejte 116. člen), ki jih je ravnateljstvo pripravilo v procesu izvrševanja računovodskih usmeritev in ki najbolj močno vplivajo na zneske v računovodskih izkazih.***

114. V procesu izvrševanja računovodskih usmeritev v podjetju ravnateljstvo poleg ocen podaja tudi presoje, ki močno vplivajo na zneske, pripoznane v računovodskih izkazih. Ravnateljstvo na primer presoja:

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

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

(c) ali določene prodaje proizvodov v bistvu predstavljajo finančne sporazume, ki ne prinašajo prihodkov,

ter

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

115. Nekatera razkritja po 113. členu zahtevajo tudi drugi standardi. Na primer MRS 27 od podjetja zahteva, da razkrije razloge, zakaj lastniški delež podjetja ne pomeni obvladovanja podjetja, v katerega vlaga in ki ni odvisno podjetje, čeprav ima neposredno ali posredno, prek odvisnih podjetij, več kot polovico glasov ali potencialnih glasov. MRS 40 zahteva razkritje sodil, ki jih je podjetje razvilo, da bi razlikovalo naložbene nepremičnine od lastniško uporabljanih nepremičnin in od nepremičnin, ki jih poseduje za prodajo v rednem poslovanju, če je razdelitev nepremičnin težavna.

Ključni viri negotovosti

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

(a) ***njihovi naravi***

in

(b) ***njihovi knjigovodski vrednosti na dan bilance stanja.***

117. Merjenje knjigovodskih vrednosti nekaterih sredstev in obveznosti do virov sredstev zahteva oceno učinkov, ki jih imajo negotovi prihodnji dogodki na omenjena sredstva in obveznosti na dan bilance stanja. Na primer če trenutne tržne cene za izmero sredstev in obveznosti do virov sredstev niso na voljo, morajo ocene poslovanja v prihodnosti zajemati izmere nadomestljive vrednosti opredmetenih sredstev, učinke tehnološke zastarelosti zalog, dolgoročne rezervacije, odvisne od razpleta pravnih postopkov v teku, in dolgoročne obveznosti do zaposlencev, kot so pokojnine. Te ocene vključujejo tudi predpostavke o prilagoditvah tveganja finančnim tokovom ali diskontnim meram, bodočih spremembah plač in cen, ki vplivajo na druge stroške.

118. Ključne predpostavke in drugi ključni viri negotovosti, razkriti v skladu s 116. členom, se nanašajo na ocene, ki jih poda ravnateljstvo po zahtevnem, pristranskem in obsežnem presojanju. Bolj ko narašča število spremenljivk in predpostavk, ki vplivajo na razplet bodočih negotovosti, bolj pristranske in obsežne postanejo presoje, zato so možnosti, da bodo potrebne bistvene prilagoditve knjigovodskih vrednosti sredstev in obveznosti do virov sredstev, tudi večje.

119. Razkritja po 116. členu niso obvezna za tista sredstva in obveznosti do virov sredstev, kjer obstaja velika verjetnost, da se bodo njihove knjigovodske vrednosti v naslednjem obračunskem letu bistveno spremenile, če so na dan bilance stanja izmerjene po pošteni vrednosti na podlagi trenutnih tržnih cen (njihove poštene vrednosti se lahko bistveno spremenijo v naslednjem obračunskem letu, vendar te spremembe ne izvirajo iz predpostavk ali drugih virov negotovosti z dne bilance stanja).

▼M5

120. Razkritja iz 116. člena so predstavljena na način, ki uporabnikom računovodskih izkazov olajša razumevanje presoj ravnateljstva, ki se nanašajo na prihodnost poslovanja in druge ključne vire negotovosti. Narava in obseg podanih informacij sta odvisna od vrste predpostavke in drugih okoliščin. Primeri vrst razkritja so:

(a) vrsta predpostavke ali druge negotovosti,

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

(c) pričakovan razplet negotovosti in pregled najverjetnejših posledic v naslednjem obračunskem letu na knjigovodskih vrednostih sredstev in obveznosti do virov sredstev,

in

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

121. V razkritja iz 116. člena ni treba vključiti niti informacije o predračunih niti napovedi.

122. Če obsega možnih učinkov neke ključne predpostavke ali drugega ključnega vira negotovosti na dan bilance stanja ni možno razkriti, podjetje razkrije, da je glede na znane podatke možno pričakovati, da bodo zaradi tistih rezultatov v naslednjem obračunskem letu, ki odstopajo od predpostavk, nujno potrebne bistvene prilagoditve knjigovodskih vrednostih sredstev in obveznosti do virov sredstev. V vseh primerih pa podjetje razkrije naravo in knjigovodsko vrednost določenega sredstva ali obveznosti (oziroma vrste sredstev ali obveznosti), ki jo predpostavka zadeva.

123. Razkritja določenih presoj iz 113. člena, ki jih poda ravnateljstvo v procesu izvrševanja računovodskih usmeritev v podjetju, niso povezana z razkritji ključnih virov negotovosti iz 116. člena.

124. Razkritja nekaterih ključnih predpostavk, ki jih sicer zahteva 116. člen, so obvezna tudi po drugih standardih. Na primer MRS 37 v določenih okoliščinah zahteva razkritje glavnih predpostavk v zvezi s prihodnjimi poslovnimi dogodki, ki bodo vplivali na različne vrste rezervacij. ►M12 MSRP 7 ◄ zahteva razkritje pomembnih predpostavk, upoštevanih pri merjenju poštenih vrednosti finančnih sredstev in finančnih obveznosti, izkazanih po pošteni vrednosti. MRS 16 zahteva razkritje pomembnih predpostavk, upoštevanih pri merjenju poštenih vrednosti prevrednotenih opredmetenih osnovnih sredstev.

▼M12

Kapital

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

124B. Za izpolnitev zahteve iz odstavka 124A podjetje razkrije naslednje:

(a) kvalitativne informacije o ciljih, usmeritvah in procesih za upravljanje kapitala, vključno z (med drugim):

(i) opisom sredstev, ki jih upravlja kot kapital;

(ii) če je podjetje predmet kapitalskih zahtev, naloženih od zunaj, naravo teh zahtev in način, kako so te zahteve vključene v upravljanje kapitala;

in

(iii) načinom, kako izpolnjuje svoje cilje za upravljanje kapitala.

(b) zbirne kvantitativne podatke o sredstvih, ki jih upravlja kot kapital. Nekatera podjetja kot del kapitala štejejo nekatere finančne obveznosti (npr. nekatere oblike podrejenega dolga). Druga podjetja iz kapitala izključujejo nekatere komponente lastniškega kapitala (npr. komponente, ki izhajajo iz varovanja denarnih tokov pred tveganjem).

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

(d) ali je v tem obdobju izpolnilo morebitne kapitalske zahteve, naložene od zunaj, ki jih mora izpolnjevati.

(e) če podjetje ni izpolnilo takih kapitalskih zahtev, naloženih od zunaj, posledice takega neizpolnjevanja.

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

124C. Podjetje lahko upravlja kapital na več načinov in je lahko predmet več različnih kapitalskih zahtev. Lahko se na primer zgodi, da konglomerat obsega podjetja, ki se ukvarjajo z zavarovalniškimi in bančniškimi dejavnostmi in ki morda poslujejo v skladu z več različnimi zakonoda-

▼**M12**

jami. V primeru, da skupno razkritje kapitalskih zahtev in načina upravljanja kapitala ne bi zagotovilo uporabnih informacij ali bi izkrivljalo razumevanje uporabnika računovodskega izkaza kapitalskih virov, podjetje razkrije informacije ločeno za vsako kapitalsko zahtevo, ki jo mora izpolniti.

▼**M5**

Druga razkritja

125. ***Podjetje mora v pojasnilih razkriti:***

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

ter

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

126. ***Podjetje razkrije, če tega ne stori drugod, v informacijah, ki so objavljene z računovodskimi izkazi:***

(a) ***sedež in svojo pravno obliko, državo, kjer je registrirano, in naslov registriranega sedeža (ali glavnega mesta poslovanja, če se razlikuje od registriranega sedeža),***

(b) ***opis narave svojega poslovanja in svojega glavnega delovanja***

ter

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

DATUM UVELJAVITVE

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

RAZVELJAVITEV MRS 1 (SPREMENJEN 1997)

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

▼M5

PRILOGA

Spremembe drugih določil

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

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

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

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

ter

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

A2. [Sprememba ne velja za osnovne standarde]

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

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

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

A5. [Sprememba ne velja za osnovne standarde]

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

Spremenjeni 5. člen se glasi takole:

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

(a) bilanco stanja,

(b) izkaz poslovnega izida,

(c) izkaz gibanja kapitala, ki kaže ali:

(i) vse spremembe kapitala ali

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

(d) izkaz finančnega izida (finančnih tokov)

ter

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

Spremenjeni 12. člen se glasi takole:

12. MRS 1 daje napotek o sestavi računovodskih izkazov. Napotki za uporabo MRS 1 podajajo zglede, kako je mogoče predstaviti bilanco stanja, izkaz poslovnega izida in izkaz sprememb kapitala.

Spremenjeni 13. člen se glasi takole:

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

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

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

40. MRS 1 – *Predstavljanje računovodskih izkazov* – zahteva, da se znesek dobička oziroma izgube pred obdavčitvijo, pripoznane(ga) pri odtujitvi sredstev ali poravnavi dolgov, prisojenih ustavljenemu poslovanju,

▼M5

prikaže v obrazcu izkaza poslovnega izida. Razkritja, ki jih zahteva člen 27(f) in (g), naj se predstavljajo v obrazcu izkaza poslovnega izida oziroma izkaza finančnega izida (finančnih tokov).

A8. [Sprememba ne velja za osnovne standarde]

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

39. člen se izbriše.

Spremenjeni 53. člen se glasi takole:

53. Kmetijska dejavnost je pogosto podvržena podnebnim, bolezenskim in drugim naravnim nevarnostim. Če se pojavi dogodek, zaradi katerega se pojavi nova bistvena postavka prihodkov ali odhodkov, je vrsto in znesek zadevne postavke treba razkriti v skladu z MRS 1 – *Predstavljanje računovodskih izkazov*. Primeri takega dogodka so izbruh nalezljive bolezni, poplave, hude suše ali zmrzali in okužbe z mrčesom.

A10. [Sprememba ne velja za osnovne standarde]

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

5. To pojasnilo ne velja za izdatke za nakup in razvoj spletne strani in potrebno strojno opremo (npr. spletni strežniki, testni strežniki, produkcijski strežniki in spletne povezave). Takšni izdatki se obračunavajo po MRS 16. Poleg tega se izdatki, ki jih ponudnik spletnih storitev zaračuna za gostovanje spletne strani podjetja, po MRS 1.78 in *Okvirnih navodilih* ob prejemu storitev pripoznajo kot odhodki.

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 2

Zaloge

VSEBINA

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

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

NAMEN

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

PODROČJE

2. ***Ta standard velja za vse zaloge z izjemo:***

▼M5

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

(b) ***finančnih inštrumentov***

ter

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

3. ***Ta standard ne velja za vrednotenje zalog v posesti:***

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

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

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

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

OPREDELITVE POJMOV

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

Zaloge so sredstva:

(a) ***namenjena prodaji v rednem poslovanju,***

(b) ***v postopku proizvajanja za tako prodajo***

ali

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

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

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

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

8. Zaloge obsegajo kupljeno trgovsko blago, shranjeno za nadaljnjo prodajo, na primer trgovsko blago, ki ga kupi trgovec na malo in ga hrani za prodajo, ali nepremičnine, ki so namenjene preprodaji. Zaloge obsegajo tudi dokončane proizvode ali nedokončano proizvodnjo v podjetju in vključujejo materiale, ki čakajo na porabo v proizvajalnem procesu. Pri izvajalcu storitev zaloge vključujejo stroške storitve, kot so opisani v 19. členu, v zvezi s katerimi podjetje še ni pripoznalo ustreznih prihodkov (glejte MRS 18 – *Prihodki*).

VREDNOTENJE ZALOG

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

▼M5

Vrednost zalog

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

Nabavna vrednost

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

Stroški pretvarjanja

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

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

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

Drugi stroški

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

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

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

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

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

ter

(d) prodajni stroški.

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

▼M5

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

Stroški zalog pri izvajalcu storitev

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

Stroški kmetijskih pridelkov iz bioloških sredstev

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

Metode merjenja vrednosti

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

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

Metode obračunavanja nabavne vrednosti in stroškov

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

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

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

26. Na primer podjetje lahko iste zaloge, a v različnih odsekih poslovanja, uporablja na drugačen način. Razlika v zemljepisni razmestitvi zalog (ali v zadevnih davčnih predpisih) sama po sebi ne zadostuje za upravičevanje uporabe različnih metod obračunavanja nabavne vrednosti oziroma stroškov.

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

Čista iztržljiva vrednost

28. Vrednost zalog ni nadomestljiva, če so zaloge poškodovane, če so v celoti ali delno zastarele ali če se njihove prodajne cene zmanjšajo. Vrednost zalog tudi ni nadomestljiva, če se povečajo ocenjeni stroški dokončanja ali ocenjeni stroški, ki se bodo pojavili v zvezi s prodajo. Delno odpiso-

▼M5

vanje zalog pod njihovo izvirno vrednost ali stroške do čiste iztržljive vrednosti je skladno s stališčem, da sredstva ne morejo biti izkazana z večjimi zneski, kot se pričakujejo ob njihovi prodaji ali uporabi.

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

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

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

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

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

PRIPOZNAVANJE ODHODKOV

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

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

RAZKRIVANJE

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

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

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

▼M5

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

(d) ***vrednost zalog, pripoznano kot odhodek v obdobju,***

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

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

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

in

(h) ***knjigovodsko vrednost zalog, ki je zastavljena kot jamstvo za obveznosti.***

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

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

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

DATUM UVELJAVITVE

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

RAZVELJAVITEV DRUGIH DOLOčIL

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

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

▼M5

PRILOGA

Spremembe drugih določil

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

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

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

A2. [Sprememba ne velja za osnovne standarde]

A3. [Sprememba ne velja za osnovne standarde]

▼B

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD MRS 7

(SPREMENJEN 1992)

Izkazi finančnega izida (finančnih tokov)

Ta spremenjeni mednarodni računovodski standard nadomešča MRS 7 – Izkaz sprememb finančnega stanja, ki ga je odbor sprejel oktobra 1977. Spremenjeni standard se je začel uporabljati za računovodske izkaze za obdobja, ki so se začela 1. januarja 1994 ali kasneje.

VSEBINA

	Odstavki
Namen	36
Področje	36
Koristi od informacij o finančnih tokovih	36
Opredelitve pojmov	37
Denarna sredstva in njihovi ustrezniki	37
Predstavitev izkaza finančnega izida (finančnih tokov)	37
Poslovanje	38
Naložbenje	38
Vlaganje (financiranje)	39
Poročanje o finančnih tokovih iz poslovanja	39
Poročanje o finančnih tokovih iz naložbenja in vlaganja (financiranja)	40
Poročanje o finančnih tokovih po medsebojnem pobotanju	40
Devizni finančni tokovi	41
Izredne postavke	41
Obresti in dividende	41
Davek od dobička	42
Naložbe v odvisna podjetja, pridružena podjetja in skupne podvige	42
Pridobitve in odtujitve odvisnih podjetij in drugih poslovnih enot	42
Nedenarni posli	43
Sestavni deli denarnih sredstev in njihovih ustreznikov	43
Druga razkritja	43
Datum uveljavitve	44

Standarde, ki so natisnjeni s krepkimi ležečimi črkami, je treba brati v povezavi s temeljnim gradivom in navodili za uporabo v tem standardu ter v povezavi z „Uvodom v določbe mednarodnih računovodskih standardov”. Mednarodni računovodski standardi niso namenjeni za uporabo pri nebistvenih postavkah (glej odstavek 12 Uvoda).

▼B

NAMEN

Informacije o finančnih 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 finančnih tokov. Gospodarske odločitve, ki jih sprejemajo uporabniki, zahtevajo ovrednotenje sposobnosti podjetja za pridobivanje denarnih sredstev in njihovih ustreznikov ter časa in gotovosti tega pridobivanja.

Namen tega standarda je zahtevati pripravljanje informacij o preteklih spremembah stanja denarnih sredstev in njihovih ustreznikov v obliki izkaza finančnega izida (finančnih tokov), ki razvršča finančne tokove v obdobju na tiste iz poslovanja, naložbenja in vlaganja (financiranja).

PODROČJE

1. **Podjetje mora pripraviti izkaz finančnega izida (finančnih 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 finančnega izida (finančnih tokov).

KORISTI OD INFORMACIJ O FINANČNIH TOKOVIH

4. Če se izkaz finančnega izida (finančnih tokov) uporablja v povezavi z drugimi računovodskimi izkazi, nudi informacije, ki omogočajo uporabnikom ovrednotiti spremembe čistih sredstev podjetja, njegov finančni ustroj (tudi njegovo kratkoročno in dolgoročno plačilno sposobnost) ter njegovo sposobnost vplivanja na zneske in čas finančnih tokov, da bi se prilagajalo spremenjenim okoliščinam in priložnostim. Informacije o finančnih tokovih so koristne pri ocenjevanju sposobnosti podjetja za pridobivanje denarnih sredstev in njihovih ustreznikov ter omogočajo uporabnikom razviti modele za ocenjevanje in primerjanje sedanje vrednosti bodočih finančnih 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 finančnih tokovih se pogosto uporabljajo kot kazalci zneskov, rokov in gotovosti bodočih finančnih tokov. Prav tako so koristne pri kontroliranju točnosti preteklih ocen bodočih finančnih tokov pa tudi pri preiskovanju razmerij med dobičkonosnostjo in čistim finančnim 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.

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

Poslovanje je glavno delovanje podjetja, ki prinaša dobiček, in drugo delovanje, ki ni naložbenje ali vlaganje (financiranje).

Naložbenje (investiranje) je pridobivanje in odtujevanje dolgoročnih sredstev in drugih naložb, ki niso vključene med ustreznike denarnih sredstev.

Vlaganje (financiranje) je delovanje, katerega posledice so spremembe obsega in sestave kapitala in dolgov podjetja.

▼B

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 kapital so izključene iz denarnih ustreznikov, razen če so v bistvu denarni ustrezniki, na primer prednostne delnice, pridobljene kratek čas pred njihovo zapadlostjo v plačilo in z natančno navedenim datumom odkupa.

8. Izposojanje pri banki se na splošno obravnava kot vlaganje (financiranje). 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. Finančni 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, naložbenja in vlaganja (financiranja). Vodenje denarnih sredstev vključuje naložbe presežka denarnih sredstev in njihovih ustreznikov.

PREDSTAVITEV IZKAZA FINANČNEGA IZIDA (FINANČNIH TOKOV)

10. **Izkaz finančnega izida (finančnih tokov) mora poročati o finančnih tokovih v obdobju, razvrščenih po poslovanju, naložbenju in vlaganju (financiranju).**

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

12. Posamezen posel lahko vključuje finančne 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

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

14. Finančni tokovi iz poslovanja nastajajo predvsem pri glavnem delovanju, ki ustvarja poslovni izid podjetja. Zato so na splošno posledica poslov in drugih poslovnih dogodkov, ki opredeljujejo ►**M5** poslovni izid ◄. Zgledi finančnih tokov iz poslovanja so:

(a) prejemki od prodaje stvari in opravljanja storitev;

(b) prejemki od licenčnin, nadomestil, opravnin in drugih prihodkov;

(c) izdatki dobaviteljem stvari in storitev;

(d) izdatki zaposlencem ali v njihovo korist;

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

(f) denarna plačila ali vračila davka od dobička, razen če so posebej ugotovljiva pri vlaganju (financiranju) in naložbenju; in

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

Nekateri posli, na primer prodaja dela tovarne, lahko povzročijo dobiček ali izgubo, ki je vključen v opredeljevanje ►**M5** poslovni izid ◄. Toda finančni tokovi v zvezi s takimi posli so finančni tokovi iz naložbenja.

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 finančni tokovi, ki nastajajo pri nakupih in prodajah trgovalnih vred-

▼B

nostnic, vključeni v poslovanje. Podobno so navadno denarni predujmi in posojila finančnih inštitucij vključeni v poslovanje, ker se nanašajo na glavno delovanje, ki ustvarja prihodke takega podjetja.

Naložbenje

16. Ločeno razkritje finančnih tokov, ki izhajajo iz naložbenja, je pomembno zaradi tega, ker finančni tokovi kažejo obseg izdatkov za dejavnike, namenjene nastajanju bodočih dobičkov in finančnih tokov. Zgledi finančnih tokov, ki nastajajo pri naložbenju, so:

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

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

(c) izdatki za pridobitev kapitalskih (lastniških) ali dolgovnih inštrumentov drugih podjetij in deležev v skupnih podvigih (razen izdatkov za takšne inštrumente, ki se obravnavajo kot denarni ustrezniki ali so pridobljeni za trgovanje);

(d) prejemki od prodaje kapitalskih (lastniških) ali dolgovnih inštrumentov drugih podjetij in deležev v skupnih podvigih (razen prejemkov za takšne inštrumente, ki se obravnavajo kot denarni ustrezniki ali so pridobljeni za trgovanje);

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

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

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

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

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

Vlaganje (financiranje)

17. Ločeno razkritje finančnih tokov, ki izhajajo iz vlaganja (financiranja), je pomembno zaradi tega, ker je koristno pri napovedovanju terjatev, ki jih bodo imeli do prihodnjih finančnih tokov prinašalci kapitala v podjetje. Zgledi finančnih tokov, ki izhajajo iz vlaganja (financiranja), so:

(a) prejemki iz izdaje delnic ali drugih kapitalskih (lastniških) inštrumentov;

(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; in

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

POROČANJE O FINANČNIH TOKOVIH IZ POSLOVANJA

18. **Podjetje mora poročati o finančnih tokovih iz poslovanja tako, da uporablja bodisi:**

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

(b) **posredno metodo, pri kateri se popravlja ►M5 poslovni izid ◄ za učinke poslov, ki nimajo denarne narave, za vse odložene prihodke ali stroške ali vnaprej vračunane stroške, ki bodo pri prihodnjem poslovanju povzročili prejemke ali izdatke, ter za postavke prihodkov ali odhodkov, ki so povezane s finančnimi tokovi iz naložbenja ali vlaganja (financiranja).**

▼B

19. Podjetjem se priporoča poročanje o finančnih tokovih iz poslovanja z uporabo neposredne metode. Neposredna metoda daje informacije, ki utegnejo biti koristne pri ocenjevanju bodočih finančnih 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 bodisi:

(a) iz poslovnih knjig podjetja; ali

(b) z dopolnjevanjem prihodkov od prodaje, stroškov prodanih količin (pri finančni instituciji pa dobljenih obresti in podobnih prihodkov ter danih obresti in podobnih odhodkov) in drugih postavk v izkazu poslovnega izida (uspeha) s:

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

(ii) drugimi nedenarnimi postavkami; in

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

20. Pri posredni metodi se čisti finančni tokovi iz poslovanja ugotovijo z dopolnitvijo ►M5 poslovni izid ◄ z učinki:

(a) sprememb zalog ter poslovnih terjatev in obveznosti v obdobju;

(b) nedenarnih postavk, kot so amortizacija, dolgoročne rezervacije, dolgoročno odloženi davki, neplačani devizni dobički in izgube, nerazdeljeni čisti dobički pridruženih podjetij in manjšinski deleži v čistem dobičku; in

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

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

POROČANJE O FINANČNIH TOKOVIH IZ NALOŽBENJA IN VLAGANJA (FINANCIRANJA)

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

POROČANJE O FINANČNIH TOKOVIH PO MEDSEBOJNEM POBOTANJU

22. **Finančni tokovi, ki izhajajo iz naslednjega poslovanja, naložbenja ali vlaganja (financiranja), so lahko predstavljeni po medsebojnem pobotanju (v čistih zneskih):**

(a) **prejemki in izdatki v korist kupcev, če finančni tokovi odsevajo bolj delovanje kupca kot delovanje podjetja; in**

(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 odstavku 22(a), so:

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

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

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

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

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

(b) nakupom in prodajo finančnih naložb; in

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

24. **Finančni tokovi, ki izhajajo iz naslednjih vrst delovanja finančne inštitucije, 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 inštitucije in dvigi iz njih; in**

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

▼B

DEVIZNI FINANČNI TOKOVI

▼M5

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

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

▼B

27. Finančni tokovi, izraženi v devizah, so predstavljeni na način, ki je skladen z MRS 21 – Vplivi sprememb deviznih tečajev. Ta dovoljuje uporabo deviznega tečaja, ki se približuje dejanskemu. Tehtani devizni tečaj v obdobju je na primer mogoče uporabiti pri evidentiranju poslov v devizah ali pri prevajanju finančnih tokov odvisnega podjetja v tujini. Toda MRS 21 ne dovoljuje uporabe deviznega tečaja na dan bilance stanja pri prevedbi finančnih tokov odvisnega podjetja v tujini.

28. Neunovčeni dobički in izgube, ki izhajajo iz sprememb deviznih tečajev, niso finančni tokovi. Toda učinek sprememb deviznih tečajev na obstoječa devizna denarna sredstva in njihove ustreznike je treba predstaviti v izkazu finančnega izida (finančnih tokov), da bi uskladili denarna sredstva in njihove ustreznike na začetku in na koncu obdobja. Ta znesek je predstavljen ločeno od finančnih tokov iz poslovanja, naložbenja in vlaganja (financiranja) ter vključuje morebitne razlike, če bi o finančnih tokovih poročali po deviznih tečajih ob koncu obdobja.

▼M5

▼B

OBRESTI IN DIVIDENDE

31. **Vsak finančni tok iz prejetih in danih obresti in dividend je treba razkriti posebej. Vsak mora biti razvrščen iz obdobja v obdobje enako kot poslovanje, naložbenje ali vlaganje (financiranje).**

32. Celotni znesek v obdobju danih obresti je treba v izkazu finančnega izida (finančnih tokov) razkriti ne glede na to, ali pomeni odhodek v izkazu poslovnega izida (uspeha) ali je usredstven v skladu z dovoljeno drugo možnostjo po MRS 23 – Stroški izposojanja.

33. Dane obresti ter prejete obresti in dividende so navadno razvrščene kot poslovni finančni tokovi v finančni instituciji. Toda ni soglasja o tem, kako razvrstiti te finančne tokove pri drugih podjetjih. Dane obresti ter dobljene obresti in dividende je mogoče obravnavati kot poslovne finančne tokove, ker so udeležene v ugotavljanje ►M5 poslovni izid ◄. Na drugi strani pa je dane obresti ter prejete obresti in dividende mogoče obravnavati tudi kot finančne tokove vlaganja (financiranja) ali naložbenja, ker pomenijo stroške pridobivanja finančnih sredstev ali donosnost naložb.

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

DAVEK OD DOBIČKA

35. **Finančne tokove, ki izhajajo iz davka od dobička, je treba posebej razkriti in predstaviti kot finančne tokove iz poslovanja, razen če jih je mogoče posebej povezovati z vlaganjem (financiranjem) in naložbenjem.**

36. Davek od dobička izhaja iz poslov, ki povzročajo finančne tokove, označene v izkazu finančnega izida (finančnih tokov) kot poslovanje, naložbenje ali vlaganje (financiranje). Medtem ko je obračunani davek brez dvoma mogoče povezovati z naložbenjem ali vlaganjem (financiranjem), je z njim povezane finančne tokove pogosto nemogoče opredeliti in lahko nastajajo v različnih obdobjih iz finančnih tokov tedanjih poslov. Zato so plačani davki navadno označeni kot finančni tokovi iz poslovanja. Toda če je mogoče povezovati davčni finančni tok s posameznim poslom, ki povzroča finančne tokove, označene kot naložbenje ali vlaganje (financiranje), se davčni finančni tok ustrezno označi kot naložbenje ali vlaganje (financiranje). Če so davčni finančni tokovi razporejeni na več kot eno vrsto delovanja, je treba razkriti celotni znesek plačanih davkov.

▼B

NALOŽBE V ODVISNA PODJETJA, PRIDRUŽENA PODJETJA IN SKUPNE PODVIGE

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

38. Podjetje, ki poroča o svojem deležu v skupaj obvladovanem podjetju (glej MRS 31 – Računovodsko poročanje o deležih v skupnih podvigih) na podlagi sorazmernega uskupinjevanja, vključi v svoj skupinski izkaz finančnega izida (finančnih tokov) svoj sorazmerni del skupaj obvladovanih finančnih tokov. Podjetje, ki poroča o takem deležu na podlagi kapitalske metode, vključi v svoj izkaz finančnega izida (finančnih tokov) finančne tokove glede na svoje naložbe v skupaj obvladovanem podjetju ter razdelitve in druga plačila ali prejemke med sabo in skupaj obvladovanim podjetjem.

PRIDOBITVE IN ODTUJITVE ODVISNIH PODJETIJ IN DRUGIH POSLOVNIH ENOT

39. **Celotne finančne tokove, ki izhajajo iz pridobitev in odtujitev odvisnih podjetij ali drugih poslovnih enot, je treba predstaviti ločeno in označiti kot naložbenje.**

40. Podjetje mora za pridobitve in odtujitve odvisnih podjetij ali drugih poslovnih enot v celoti razkriti vsako od naslednjih postavk:

(a) celotno nadomestilo v zvezi s pridobitvijo ali odtujitvijo;

(b) del nadomestila v zvezi s pridobitvijo ali odtujitvijo, ki je bil poravnan z denarnimi sredstvi in njihovimi ustrezniki;

(c) znesek denarnih sredstev in njihovih ustreznikov v odvisnem podjetju ali poslovni enoti, ki je bila pridobljena ali odtujena; in

(d) znesek sredstev in znesek dolgov zunaj denarnih sredstev in njihovih ustreznikov v odvisnem podjetju ali poslovni enoti, ki je bila pridobljena ali odtujena, seštet za vsako glavno skupino posebej.

41. Ločena predstavitev učinkov pridobitev in odtujitev odvisnih podjetij in drugih poslovnih enot na finančni tok, kjer so ti učinki predstavljeni v eni sami vrstični postavki, a tudi posebno razkritje zneskov sredstev in dolgov, ki so pridobljeni ali odtujeni, pomaga ločevati takšne finančne tokove od finančnih tokov, ki izhajajo iz drugega poslovanja, naložbenja in vlaganja (financiranja). Učinek odtujitev na finančne tokove ni odštet od učinka pridobitev.

42. Celotni znesek izdatkov ali prejemkov v zvezi z nadomestilom za nakup ali prodajo se v izkazu finančnega izida (finančnih tokov) prikaže s čistim zneskom brez pridobljenih ali odtujenih denarnih sredstev in njihovih ustreznikov.

NEDENARNI POSLI

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

44. Marsikatero naložbenje in vlaganje (financiranje) nima neposrednega vpliva na sprotne finančne tokove, čeprav vpliva na sestavo kapitala in sredstev v podjetju. Izključitev nedenarnih poslov iz izkaza finančnega izida (finančnih tokov) je skladna z namenom izkaza finančnega izida (finančnih tokov), ker takšne postavke ne vključujejo finančnih tokov v obravnavanem obdobju. Zgledi nedenarnih poslov so:

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

(b) pridobitev podjetja z izdajo lastniških vrednostnic; in

(c) pretvorba dolga v kapital.

SESTAVNI DELI DENARNIH SREDSTEV IN NJIHOVIH USTREZNIKOV

45. **Podjetje mora razkriti sestavne dele denarnih sredstev in njihovih ustreznikov ter predstaviti uskladitev zneskov v svojem izkazu finančnega izida (finančnih tokov) z ustreznimi postavkami, vključenimi v bilanco stanja.**

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

▼B

47. Posledico vsake spremembe v rešitvah za opredeljevanje sestavnih delov denarnih sredstev in njihovih ustreznikov, na primer spremembe pri razvrstitvi finančnih inštrumentov, ki so bili prej obravnavani kot sestavina finančnega portfelja podjetja, je treba objaviti v skladu z MRS 8 – ►M5 Poslovni izid ◄ v obdobju, bistvene napake in spremembe računovodskih usmeritev.

DRUGA RAZKRITJA

48. **Podjetje mora hkrati s pojasnili ravnateljstva razkriti znesek pomembnih saldov denarnih sredstev in 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 se uporabljajo devizne kontrole ali druge pravne omejitve, kadar saldi niso na voljo za splošno uporabo 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 pojasnili ravnateljstva 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 kakršnih koli omejitev pri uporabi teh možnosti;

(b) celotne zneske finančnih tokov iz poslovanja, naložbenja in vlaganja (financiranja), povezanih z deleži v skupnih podvigih, ki so bili predstavljeni na podlagi sorazmernega uskupinjevanja;

(c) celotni znesek finančnih tokov, ki pomenijo povečanje poslovne sposobnosti, ločen od finančnih tokov, ki so potrebni za vzdrževanje poslovne sposobnosti; in

(d) znesek finančnih tokov, ki izhajajo iz poslovanja, naložbenja in vlaganja (financiranja) v vsaki panogi in na vsakem zemljepisnem območju (glej MRS 14 – Poročanje po odsekih).

51. Ločeno razkritje finančnih tokov, ki pomenijo povečanje poslovne sposobnosti, in finančnih 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 plačilni sposobnosti in razdelitvi lastnikom.

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

DATUM UVELJAVITVE

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

▼M5

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 8

Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake

VSEBINA

	Odstavek
Namen	1-2
Področje	3-4
Opredelitve pojmov	5-6
Računovodske usmeritve	7-31
Izbira in uporaba računovodskih usmeritev	7-12
Doslednost računovodskih usmeritev	13
Spremembe računovodskih usmeritev	14-31
Uporaba sprememb računovodskih usmeritev	19-27
Uporaba za nazaj	22
Omejitve uporabe za nazaj	23-27
Razkrivanje	28-31

▼M5

Spremembe računovodskih ocen	32-40
Razkrivanje	39-40
Napake	41-49
Omejitve preračuna za nazaj	43-48
Razkritje napak iz preteklega obdobja	49
Neizvedljivost uporabe in preračunavanja za nazaj	50-53
Datum uveljavitve	54
Razveljavitev drugih določil	55-56

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

NAMEN

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

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

PODROČJE

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

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

OPREDELITVE POJMOV

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

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

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

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

(a) ***mednarodne standarde računovodskega poročanja,***

(b) ***mednarodne računovodske standarde***

ter

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

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

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

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

▼M5

in

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

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

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

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

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

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

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

ali

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

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

in

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

od ostalih informacij.

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

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

in

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

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

RAČUNOVODSKE USMERITVE

Izbira in uporaba računovodskih usmeritev

7. ***Če kak standard ali pojasnilo natančno ureja posel, drug poslovni dogodek ali stanje, se računovodska usmeritev ali usmeritve v zvezi njim določijo z uporabo omenjenega standarda ali pojasnila in upoštevanjem vseh ustreznih napotkov za uporabo, ki jih UOMRS sprejme v zvezi s tistim standardom ali pojasnilom***.

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

9. Napotki za uporabo standardov, ki jih sprejme UOMRS, niso del standardov in zato ne vsebujejo zahtev glede računovodskih izkazov.

▼M5

10. ***Če standard ali pojasnilo, ki bi neposredno urejalo določen posel, poslovni dogodek ali stanje, ne obstaja, mora ravnateljstvo po lastni presoji razviti in uporabiti takšno računovodsko usmeritev, da bo zagotavljala informacije, ki:***

(a) ***ustrezajo zahtevam uporabnikov pri sprejemanju gospodarskih odločitev***

ter

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

(i) ***odraz dejanskega finančnega stanja, denarno izraženih dosežkov in finančnih tokov podjetja,***

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

(iii) ***nepristranski, to je brez predsodkov,***

(iv) ***preudarni***

in

(v) ***v vseh bistvenih pogledih popolni.***

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

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

nato

(b) ***opredelitve, sodila za pripoznavanje in pojmovanje merjenja sredstev, obveznosti do virov sredstev, prihodkov in odhodkov iz Okvirnih navodil.***

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

Doslednost računovodskih usmeritev

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

Spremembe računovodskih usmeritev

14. ***Podjetje lahko spremeni računovodsko usmeritev le, če je sprememba:***

(a) ***obvezna po standardu ali pojasnilu***

ali

(b) ***če so njene posledice take, da računovodski izkazi podajajo zanesljive in ustreznejše informacije o učinkih poslov, drugih poslovnih dogodkov in stanj na finančno stanje, denarno izražene dosežke in finančne tokove podjetja.***

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

16. ***Spremembi računovodskih usmeritev pa nista:***

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

in

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

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

18. Členi 19-31 ne veljajo za spremembo računovodske usmeritve, ki je opisana v 17. členu.

▼M5

Uporaba sprememb računovodskih usmeritev

19. ***Glede na 23. člen:***

(a) ***podjetje mora spremembo računovodske usmeritve, ki izhaja iz začetne uporabe standarda ali pojasnila, utemeljiti v skladu z morebitnimi posebnimi prehodnimi določbami standarda ali pojasnila,***

in

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

20. V tem standardu se zgodnja uporaba standarda ali pojasnila ne šteje za prostovoljno spremembo računovodske usmeritve.

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

Uporaba za nazaj

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

Omejitve uporabe za nazaj

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

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

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

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

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

▼**M5**

Razkrivanje

28. ***Če začetna uporaba standarda ali pojasnila vpliva na tekoče ali katero koli preteklo obdobje, bi vplivala, če ne bi bila določitev zneska preračuna neizvedljiva, ali bo morda vplivala na prihodnja obdobja, mora podjetje razkriti:***

(a) ***naslov standarda ali pojasnila,***

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

(c) ***vrsto spremembe računovodske usmeritve,***

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

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

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

(i) ***vsako vpleteno vrstično postavko v računovodskem izkazu***

in

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

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

in

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

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

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

(a) ***vrsto spremembe računovodske usmeritve,***

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

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

(i) ***vsako vpleteno vrstično postavko v računovodskem izkazu***

in

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

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

in

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

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

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

(a) ***to dejstvo***

in

(b) ***znane ali smiselne informacije, pomembne za ocenjevanje morebitnega vpliva uporabe novega standarda ali pojasnila na računovodske izkaze podjetja v obdobju začetne uporabe.***

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

(a) naslov novega standarda ali pojasnila,

(b) vrsto prihajajoče spremembe ali sprememb računovodske usmeritve,

(c) datum, do katerega je treba pričeti uporabljati standard ali pojasnilo,

(d) datum, ko namerava podjetje začeti uporabljati standard ali pojasnilo,

in

▼M5

(e) bodisi

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

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

SPREMEMBE RAČUNOVODSKIH OCEN

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

(a) slabe terjatve,

(b) zastarele zaloge,

(c) pošteno vrednost finančnih sredstev ali finančnih obveznosti,

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

in

(e) jamstvene obveze.

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

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

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

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

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

ali

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

37. ***V kolikor sprememba računovodske ocene spodbudi spremembe sredstev in dolgov ali se navezuje na del kapitala, se to pripozna s preračunom knjigovodske vrednosti s tem povezanega sredstva, dolga ali dela kapitala v obdobju spremembe.***

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

Razkrivanje

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

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

NAPAKE

41. Napake se lahko zgodijo pri pripoznavanju, merjenju, predstavljanju ali razkrivanju sestavin računovodskih izkazov. Računovodski izkazi niso skladni z MSRP, če vsebujejo bistvene napake ali nebistvene napake, storjene nalašč z namenom zakrivanja dejanskega finančnega stanja, vrednostno izraženih dosežkov ali finančnih tokov podjetja. Morebitne napake v tekočem obdobju, ki se v tem obdobju tudi odkrijejo, se popravijo,

▼M5

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

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

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

ali

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

Omejitve preračuna za nazaj

43. ***Napaka iz preteklega obdobja se popravi s preračunom za nazaj, razen če je bodisi učinke napake v tistem obdobju bodisi nabrane učinke napake nemogoče določiti.***

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

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

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

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

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

Razkritje napak iz preteklega obdobja

49. ***Pri izvajanju 42. člena mora podjetje razkriti sledeče:***

(a) ***vrsto napake iz preteklega obdobja,***

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

(i) ***vsako vpleteno vrstično postavko v računovodskem izkazu***

in

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

(c) ***znesek popravka na začetku prvega predstavljenega preteklega obdobja***

in

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

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

NEIZVEDLJIVOST UPORABE IN PRERAČUNAVANJA ZA NAZAJ

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

▼M5

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

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

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

in

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

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

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

DATUM UVELJAVITVE

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

RAZVELJAVITEV DRUGIH DOLOČIL

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

56. Ta standard nadomesti naslednja pojasnila:

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

in

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

▼M5

PRILOGA

Spremembe drugih določil

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

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

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

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

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

(b) prilagoditev začetnega salda zadržanega čistega dobička, izhajajoča iz spremembe računovodske usmeritve z veljavnostjo za nazaj ali iz popravka napake (glejte MRS 8 – *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake*).

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

(h) znesek odhodka za davek (prihodka od davka), ki se nanaša na tiste spremembe računovodskih usmeritev in napake, ki so vključene v poslovni izid v obdobju v skladu z MRS 8, ker jih ni možno obračunati za nazaj.

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

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

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

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

Spremenjeni 60. člen se glasi takole:

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

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

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

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

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

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

in

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

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

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

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

▼**M5**

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

Spremenjeni 131. člen se glasi takole:

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

Spremenjeni 142. člen se glasi takole:

142. V skladu z MRS 1 mora podjetje razkriti naravo in znesek odhodka, če je ta bistven. Odpravnine lahko povzročijo odhodke, ki zahtevajo razkritje, da bi ravnali v skladu s to zahtevo.

Spremenjeni 160. člen se glasi takole:

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

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

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

21. V nekaterih okoliščinah lahko država podeli podporo zato, da podjetju takoj dá finančno pomoč, in ne kot spodbudo za njegovo delovanje, povezano z nastankom stroškov. Take podpore so lahko omejene na posamezno podjetje in niso na voljo večji skupini upravičencev. V takih okoliščinah utegne biti potrebno podporo pripoznati kot prihodek obdobja, v katerem podjetje izpolni pogoje zanjo, spremljati pa jo mora razkritje, na podlagi katerega je zagotovljeno nedvoumno razumevanje njenih učinkov.

22. Podjetje lahko dobi državno podporo za nadomestitev stroškov ali poravnavo izgube iz preteklega obdobja. Táka podpora se pripozna kot prihodek v tistem obdobju, v katerem začne biti podjetju na voljo, spremljati pa jo mora razkritje, na podlagi katerega je zagotovljeno nedvoumno razumevanje njenih učinkov.

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

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

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

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

Spremenjeni 17. člen se glasi takole:

17. Ta člen navaja zglede vrst razkritij, ki jih zahteva 16. člen. Posamezni standardi in pojasnila dajejo napotke glede razkritij za številne od teh postavk:

(a) delni odpisi zalog do čiste iztržljive vrednosti in razveljavitev takega odpisa,

(b) pripoznanje izgube zaradi oslabitve opredmetenih osnovnih sredstev, neopredmetenih dolgoročnih sredstev ali drugih sredstev ter razveljavitev take izgube zaradi oslabitve,

(c) razveljavitev vseh rezervacij stroškov prestrukturiranja,

(d) prevzemi in odtujitve opredmetenih osnovnih sredstev,

(e) obveze za nakup zemljišč, zgradb in opreme,

(f) poravnave pravd,

(g) popravilo napak iz preteklih obdobij,

(h) [Črtano.],

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

in

▼M5

(j) posle s povezanimi strankami.

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

24. MRS 1 – *Predstavljanje računovodskih izkazov* – in MRS 8 – *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake* – določata, da je postavka bistvena takrat, ko lahko njena opustitev ali napačna navedba vpliva na poslovne odločitve uporabnikov računovodskih izkazov. MRS 1 zahteva ločeno razkrivanje bistvenih postavk, vključno z npr. ustavljenim poslovanjem, in MRS 8 zahteva razkritje sprememb računovodskih ocen, napak in sprememb računovodskih usmeritev. Noben izmed teh dveh standardov pa ne vsebuje napotkov za merjenje bistvenosti.

25. Medtem ko se pri ocenjevanju bistvenosti vedno zahteva presoja, izhaja ta standard pri odločanju o pripoznavanju in razkrivanju zaradi razumljivosti medletnih številk iz podatkov za medletno obdobje. Tako se na primer nenavadne postavke, spremembe računovodskih usmeritev ali ocen in napake pripoznajo in razkrijejo na podlagi bistvenosti v povezavi s podatki za medletno obdobje, da bi se izognili zavajajočim sklepom, ki bi se lahko pojavili, če ne bi bile razkrite. Glavni namen je zagotoviti, da medletno računovodsko poročilo vključuje vse informacije, ki so pomembne za razumevanje finančnega stanja in vrednostno izraženih dosežkov podjetja v medletnem obdobju.

27. MRS 8 zahteva razkritje narave in (če je to izvedljivo) zneska spremembe ocene, ki ima bodisi bistven vpliv v obravnavanem obdobju bodisi se pričakuje, da ga bo imela v naslednjih obdobjih. V členu 16 (d) tega standarda je zahteva po podobnem razkritju v medletnem računovodskem poročilu. Take so na primer spremembe ocene v zadnjem medletnem obdobju, ki se nanašajo na odpise zalog, prestrukturiranje ali izgube zaradi oslabitve, ki so bili sporočeni v prejšnjem medletnem obdobju poslovnega leta. Razkritje, ki ga zahteva prejšnji člen, je v skladu z zahtevami MRS 8 in je predvidoma ožje – nanaša se le na spremembo ocene. Od podjetja se ne zahteva, da bi vključilo dodatne računovodske informacije medletnega obdobja v svoje letne računovodske izkaze.

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

43. ***Sprememba računovodske usmeritve, razen če je zanjo v novem standardu ali pojasnilu določeno prehodno obdobje, se mora izraziti:***

(a) ***s spremembo navedb iz računovodskih izkazov preteklih medletnih obdobij v tekočem poslovnem letu in primerjalnih medletnih obdobij preteklih poslovnih let, ki se preračunajo v letnih računovodskih izkazih v skladu z MRS 8,***

ali

(b) ***s prilagoditvijo računovodskih izkazov preteklih medletnih obdobij v tekočem poslovnem letu in primerjalnih medletnih obdobij preteklih poslovnih let z namenom uporabe nove računovodske usmeritve za naprej od datuma, ko je to izvedljivo, in sicer pod pogojem, da nabranih učinkov, ki jih ima uporaba nove računovodske usmeritve na vsa pretekla obdobja, na začetku poslovnega leta ni mogoče določiti.***

44. Eden izmed namenov načela iz prejšnjega člena je, da se zagotovi uporaba ene same računovodske usmeritve pri posamezni vrsti poslov v vsem poslovnem letu. Po MRS 8 se sprememba računovodske usmeritve kaže z uporabo za nazaj, pri tem pa se preračunajo računovodski podatki iz tolikih preteklih obdobij, kolikor je izvedljivo. Če pa nabranega zneska prilagoditve, ki se nanaša na pretekla poslovna leta, ni možno določiti, je treba po MRS 8 uporabiti novo usmeritev za naprej od prvega datuma, ko je to izvedljivo. Posledica načela iz 43. člena je zahteva, da se v obravnavanem poslovnem letu vsaka sprememba računovodske usmeritve uporablja za nazaj, v kolikor pa to ni izvedljivo, se uporablja za naprej in ne kasneje od začetka poslovnega leta.

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

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

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

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

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

▼M5

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

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

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

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

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

A16. [Sprememba ne velja za osnovne standarde]

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

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

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

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

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

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

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

Mednarodni standardi računovodskega poročanja (MSRP)

Standardi in pojasnila, ki jih sprejme Upravni odbor za mednarodne računovodske standarde (UOMRS). Ti zajemajo:

(a) mednarodne standarde računovodskega poročanja,

(b) mednarodne računovodske standarde

ter

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

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

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

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

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

▼M5

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

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

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

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 10

Dogodki po datumu bilance stanja

VSEBINA

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

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

NAMEN

1. Namen tega standarda je določiti,

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

   in

   (b) kaj naj podjetje razkrije o datumu, ko so bili računovodski izkazi odobreni za objavo, in o dogodkih po datumu bilance stanja.

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

PODROČJE

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

OPREDELITVE POJMOV

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

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

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

   in

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

▼M5

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

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

Zgled

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

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

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

Zgled

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

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

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

PRIPOZNAVANJE IN MERJENJE

Popravljalni dogodki po datumu bilance stanja

8. ***Podjetje popravi zneske, pripoznane v njegovih računovodskih izkazih, da bi odsevali popravljalne dogodke po datumu bilance stanja.***

9. Sledijo zgledi popravljalnih dogodkov po datumu bilance stanja, ki zahtevajo, da podjetje popravi zneske, pripoznane v njegovih računovodskih izkazih, ali da pripozna postavke, ki prej niso bile pripoznane:

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

   (b) prejem informacije po datumu bilance stanja, ki kaže, da je bilo na dan bilance stanja sredstvo oslabljeno ali da je treba popraviti znesek prej pripoznane izgube zaradi oslabitve takšnega sredstva. Na primer:

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

      in

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

▼M5

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

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

in

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

Nepopravljalni dogodki po datumu bilance stanja

10. ***Podjetje ne popravi zneskov, pripoznanih v njegovih računovodskih izkazih, da bi odsevali nepopravljalne dogodke po datumu bilance stanja.***

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

Dividende

12. ***Če so dividende imetnikov kapitalskih inštrumentov (kot so opredeljeni v MRS 32 – Finančni inštrumenti - razkrivanje in predstavljanje) objavljene po datumu bilance stanja, jih podjetje ne pripozna kot obveznosti na dan bilance stanja.***

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

ČASOVNA NEOMEJENOST DELOVANJA (DELUJOČE PODJETJE)

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

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

16. MRS 1 določa obvezna razkritja, če:

(a) podjetje ne pripravi računovodskih izkazov kot delujoče podjetje

ali

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

RAZKRIVANJE

Datum odobritve za objavo

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

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

Posprotenje razkritja o okoliščinah na datum bilance stanja

19. ***Če podjetje po datumu bilance stanja dobi informacije o okoliščinah, ki so obstajale na datum bilance stanja, mora v luči novih informacij posprotiti razkritja v zvezi s takšnimi okoliščinami.***

▼M5

20. V nekaterih primerih mora podjetje posprotiti razkritja v svojih računovodskih izkazih, da odsevajo informacije, dobljene po datumu bilance stanja, celo če informacije ne vplivajo na zneske, ki jih podjetje pripoznava v svojih računovodskih izkazih. Potreba po posprotenju razkritij se na primer pojavi, če so po datumu bilance stanja na razpolago dokazi o možni obveznosti, ki je obstajala na datum bilance stanja. Poleg razmisleka, ali naj pripozna ali spremeni rezervacijo po MRS 37 – *Rezervacije, možne obveznosti in možna sredstva*, podjetje v luči takšnega dokaza posproti svoja razkritja o možni obveznosti.

Nepopravljalni dogodki po datumu bilance stanja

21. ***Če so nepopravljalni dogodki po datumu bilance stanja bistveni, lahko njihovo nerazkritje vpliva na poslovne odločitve uporabnikov, zasnovane na računovodskih izkazih. Zato mora podjetje razkriti o vsaki pomembni vrsti nepopravljalnih dogodkov po datumu bilance stanja:***

(a) ***vrsto dogodka***

in

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

22. Sledijo zgledi nepopravljalnih dogodkov po datumu bilance stanja, ki se praviloma razkrijejo:

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

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

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

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

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

(f) večji posli z navadnimi delnicami in možnostnimi navadnimi delnicami po datumu bilance stanja (MRS 33 – *Čisti dobiček na delnico* – od podjetja zahteva, da razkrije opis takšnih poslov, ki ne spadajo med tiste, kjer gre za izdaje brezplačnih delnic na podlagi prenosa rezerv v delniški kapital ali izdaje kot posebne premije obstoječim delničarjem, razdelitve delnic ali obratne razdelitve delnic, ki pa jih je po MRS 33 treba preračunati),

(g) nenavadno velike spremembe cen sredstev ali deviznih tečajev po datumu bilance stanja,

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

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

in

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

DATUM UVELJAVITVE

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

RAZVELJAVITEV MRS 10 (SPREMENJEN 1999)

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

▼M5

PRILOGA

Spremembe drugih določil

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

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

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

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

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

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

18. Ta standard opredeljuje možno obveznost kot

(a) …

75. Odločitev ravnateljstva ali upravnega odbora o reorganiziranju, sprejeta pred datumom bilance stanja, ne povzroči posredne obveze na dan bilance stanja, razen če je podjetje pred datumom bilance stanja

(a) začelo uresničevati načrt reorganiziranja

ali

(b) sporočilo prizadetim glavne značilnosti načrta reorganiziranja, in to dovolj natančno, da povzroči njihovo utemeljeno pričakovanje, da bo izpeljalo reorganiziranje.

V kolikor podjetje začne uresničevati načrt reorganiziranja ali prizadetim sporoči glavne značilnosti šele po datumu bilance stanja, je razkritje po MRS 10 – *Dogodki po datumu bilance stanja*– obvezno, če je reorganiziranje bistveno in če bi njegovo nerazkritje vplivalo na poslovne odločitve, ki jih sprejemajo uporabniki na podlagi računovodskih izkazov.

96. [Črtano.]

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

▼B

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD MRS 11

(SPREMENJEN 1993)

Pogodbe o gradbenih delih

Ta spremenjeni mednarodni računovodski standard nadomešča MRS 11 – Obračunavanje pogodb o gradbenih delih, ki ga je odbor sprejel leta 1978 Spremenjeni standard se je začel uporabljati za računovodske izkaze za obdobja, ki so se začela 1. januarja 1995 ali kasneje.

Maja 1999 je MRS 10 (spremenjen 1999) – Dogodki po datumu bilance stanja, spremenil odstavek 45. Spremenjeno besedilo se začne uporabljati, ko se začne uporabljati MRS 10 (spremenjen 1999), to je za letne računovodske izkaze za obdobja, ki so se začela 1. januarja 2000 ali kasneje.

▼B

VSEBINA

	Odstavki
Namen	57
Področje	57
Opredelitve pojmov	58
Združevanje in razčlenjevanje pogodb o gradbenih delih	58
Pogodbeni prihodki	59
Pogodbeni stroški	60
Pripoznavanje pogodbenih prihodkov in odhodkov	61
Pripoznavanje pričakovanih izgub	63
Spremembe ocen	63
Razkrivanje	63
Datum uveljavitve	64

Standarde, ki so natisnjeni s krepkimi ležečimi črkami, je treba brati v povezavi s temeljnim gradivom in navodili za uporabo v tem standardu ter v povezavi z „Uvodom v določbe mednarodnih računovodskih standardov". Mednarodni računovodski standardi niso namenjeni za uporabo pri nebistvenih postavkah (glej odstavek 12 Uvoda).

NAMEN

Namen 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 najpomembnejše razporejanje 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, določena v Okvirnih navodilih za pripravo in predstavljanje računovodskih izkazov. Prav tako daje praktična navodila za uporabo teh sodil.

PODROČJE

1. Ta standard se uporablja 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 medsebojno odvisnih 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 odvisna glede na oblikovanje, tehnologijo in delovanje ali glede na končni namen ali uporabo; takšne pogodbe so na primer tiste za gradnjo rafinerij ali drugih celot tovarne ali opreme.

5. Za namene tega standarda so pogodbe o gradbenih delih:

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

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

▼B

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 stroški in dodatkom z dogovorjeno največjo ceno. V takšnih okoliščinah je treba upoštevati vse določbe iz odstavkov 23 in 24, 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 sprejmeta ali odklonita tisti del pogodbe, ki se nanaša nanj; in

   (c) so stroški in prihodki vsakega sredstva ugotovljivi.

9. Skupino pogodb, bodisi s posameznim naročnikom bodisi z več naročniki, je treba 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; in

   (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 lahko obravnava kot posebna pogodba o gradbenih delih, če:

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

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

POGODBENI DOHODKI

11. Pogodbeni prihodki obsegajo:

    (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; in

        (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; in

    (b) je znesek prihodkov mogoče zanesljivo izmeriti.

▼B

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 in 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; in

(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; in

(b) je znesek spodbudnine mogoče zanesljivo izmeriti.

POGODBENI STROŠKI

16. Pogodbeni stroški obsegajo:

(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; in

(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 naslednje:

(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; in

(h) terjatve do tretjih strank.

Ti stroški se lahko zmanjšajo za kakršne koli postranske 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; in

(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. Razporejanje je zasnovano na normalni ravni izrabe gradbenih zmogljivosti. Splošni gradbeni stroški vključujejo takšne stroške, kot so stroški pripravljanja in izdelovanja plačilnih list za gradbeno osebje. Stroški, ki se lahko pripišejo pogodbeni dejavnosti na splošno in se lahko razporedijo na posamezne pogodbe, so tudi stroški izposojanja, če izvajalec sprejme dovoljeno drugačno rešitev iz MRS 23 – Stroški izposojanja.

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

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

▼B

(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; in

(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 izmeriti 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, pripoznajo kot prihodki oziroma odhodki odvisno od stopnje dokončanosti pogodbenih dejavnosti na dan bilance stanja. Pričakovana izguba pri pogodbi o gradbenih delih se takoj pripozna kot odhodek v skladu z odstavkom 36.

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

(a) celotne pogodbene prihodke je mogoče zanesljivo izmeriti;

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

(c) tako stroške za izpolnitev pogodbe kot tudi stopnjo izpolnjenosti pogodbe je na dan bilance stanja mogoče zanesljivo izmeriti; in

(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; in

(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 izkazih uspeha v obračunskih obdobjih, v katerih je delo opravljeno. Pogodbeni stroški se navadno pripoznajo kot odhodki v izkazih uspeha v obračunskih obdobjih, v katerih je delo, na katero se nanašajo, opravljeno. Toda vsak pričakovani presežek celotnih pogodbenih stroškov nad celotnimi pogodbenimi prihodki se takoj pripozna kot odhodek v skladu z odstavkom 36.

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 nedokončano pogodbeno delo.

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 izkazu uspeha, postane negotova, se neunovčljivi znesek ali znesek, v zvezi s katerim pokritje ni več verjetno, raje pripozna kot odhodek in ne kot popravek 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

(b) nadomestila, ki se bodo izmenjala; in

(c) način in pogoji poravnave.

Podjetje mora navadno imeti tudi učinkovit sistem notranjega 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; in

(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; in

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

Pričakovana izguba pri pogodbi o gradbenih delih se takoj pripozna kot odhodek v skladu z odstavkom 36.

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 pričakovani presežek celotnih pogodbenih stroškov nad celotnimi pogodbenimi prihodki takoj pripozna kot odhodek v skladu z odstavkom 36.

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 pogodbenih del ali kako drugače izpolniti svojih pogodbenih 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 odstavkom 22 kot v skladu z odstavkom 32.

PRIPOZNAVANJE PRIČAKOVANIH IZGUB

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

▼B

37. Znesek takšne izgube se določi ne glede na to:

(a) ali so se pogodbena dela že pričela ali še ne;

(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 odstavkom 9.

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 (glej MRS 8 – ►M5 Poslovni izid ◄ v obdobju, bistvene napake in spremembe računovodskih usmeritev). Spremenjene ocene se uporabljajo pri določanju zneska prihodkov in odhodkov, pripoznanih v izkazu uspeha v obdobju, v katerem pride do spremembe, in v naslednjih obdobjih.

RAZKRIVANJE

39. Podjetje mora razkriti:

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

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

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

40. Podjetje mora razkriti vsakega od naslednjih podatkov, ki se nanašajo na še ne izpolnjene pogodbe na dan bilance stanja:

(a) celotni znesek nastalih stroškov in pripoznanih dobičkov (manj pripoznane izgube) do določenega dneva;

(b) znesek prejetih predujmov; in

(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; in

(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 pogojna sredstva v skladu z MRS 37 – Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva. Pogojne obveznosti in pogojna sredstva se lahko pojavljajo pri takšnih postavkah, kot so stroški jamstev, terjatve, pogodbene kazni ali druge možne izgube.

DATUM UVELJAVITVE

46. Ta mednarodni računovodski standard se začne uporabljati za računovodske izkaze za obdobja, ki se začno 1. januarja 1995 ali kasneje.

▼B

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD MRS 12

(SPREMENJEN 2000)

Davek od dobička

Oktobra 1996 je odbor sprejel spremenjeni standard MRS 12 (spremenjen 1996) – Davek od dobička, ki je nadomestil MRS 12 (preoblikovan 1994) – Obračunavanje davka od dobička. Spremenjeni standard se je začel uporabljati za računovodske izkaze za obdobja, ki so se začela 1. januarja 1998 ali kasneje.

Maja 1999 je MRS 10 (spremenjen 1999) – Dogodki po datumu bilance stanja, spremenil odstavek 88. Spremenjeno besedilo se je začelo uporabljati za letne računovodske izkaze za obdobja, ki so se začela 1. januarja 2000 ali kasneje.

Aprila 2000 so se zaradi izdaje MRS 40 – Naložbene nepremičnine, spremenili sklicevanje in izrazi v odstavkih 20, 62(a) in 64 ter v odstavkih A10, A11 in B8 dodatka A.

Oktobra 2000 je odbor sprejel spremembe MRS 12, ki so dodale odstavke 52A, 52B, 65A, 81(i), 82A, 87A, 87B, 87C in 91 ter črtale odstavka 3 in 50. Omejene spremembe podrobneje določajo računovodsko obravnavanje vplivov dividend na davek od dobička. Spremenjeno besedilo se je začelo uporabljati za letne računovodske izkaze za obdobja, ki so se začela 1. januarja 2001 ali kasneje.

Na MRS 12 se nanašajo naslednja pojasnila SOP:

— SOP-21: Davek od dobička – povrnitev prevrednotenih neamortizirljivih sredstev, in

— SOP-25: Davek od dobička – spremembe davčnega položaja podjetja ali njegovih delničarjev

UVOD

Ta standard („MRS 12 (spremenjen)”) nadomešča MRS 12 – Obračunavanje davka od dobička („izvirni MRS 12”). MRS 12 (spremenjen) se začne uporabljati za obračunska obdobja, ki se začno 1. januarja 1998 ali kasneje. Glavne spremembe v primerjavi z izvirnim MRS 12 so:

1. Izvirni MRS 12 je zahteval, da podjetje obračuna odloženi davek z uporabo bodisi metode časovnega razmejevanja bodisi metode dolžnih zneskov, ki se včasih označuje kot metoda obveznosti po izkazu poslovnega izida (uspeha). MRS 12 (spremenjen) prepoveduje metodo časovnega razmejevanja in zahteva drugačno metodo dolžnih zneskov, ki se včasih označuje kot metoda obveznosti po bilanci stanja.

   Metoda obveznosti po izkazu poslovnega izida (uspeha) se osredotoča na časovne razlike, medtem ko se metoda obveznosti po bilanci stanja osredotoča na začasne razlike. Časovne razlike so razlike med obdavčljivim dobičkom in računovodskim dobičkom, ki se pojavijo v enem obdobju in odpravijo v naslednjem ali več naslednjih obdobjih. Začasne razlike so razlike med davčno vrednostjo posameznega sredstva ali obveznosti in njegovo oziroma njeno knjigovodsko vrednostjo v bilanci stanja. Davčna vrednost posameznega sredstva ali obveznosti je znesek, ki se prisodi temu sredstvu ali obveznosti pri obračunu davka.

   Vse časovne razlike so začasne razlike. Začasne razlike pa se pojavijo tudi v naslednjih primerih, ki ne povzročajo časovnih razlik, čeprav jih je izvirni MRS 12 obravnaval na enak način kot posle, ki povzročajo časovne razlike:

   (a) če se v odvisnih podjetjih, pridruženih podjetjih ali skupnih podvigih celotni čisti dobički ne razdelijo obvladujočemu podjetju ali naložbeniku;

   (b) če se sredstva prevrednotijo (revalorizirajo) in pri obračunu davka ni ustreznih prilagoditev; in

▼M3

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

▼M5

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

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

▼B

(b) nedenarna sredstva in obveznosti prevrednotijo na podlagi MRS 29 – Računovodsko poročanje v hiperinflacijskih gospodarstvih; ali

(c) knjigovodska vrednost posameznega sredstva ali obveznosti ob začetnem pripoznanju razlikuje od njegove oziroma njene začetne davčne vrednosti.

2. Izvirni MRS 12 je dovoljeval podjetju, da ne pripozna odložene terjatve za davek in obveznosti za davek, če so obstajali sprejemljivi dokazi, da se časovne razlike ne bodo odpravile v kakem upoštevanja vrednem prihodnjem obdobju. MRS 12 (spremenjen) zahteva, da podjetje pripozna odloženo obveznost za davek ali (pod določenimi pogoji) terjatev za davek pri vseh začasnih razlikah z nekaterimi izjemami, navedenimi v nadaljevanju.

3. Izvirni MRS 12 je zahteval, da:

(a) se odložene terjatve za davek, ki izhajajo iz časovnih razlik, pripoznajo, če je utemeljeno pričakovati njih upoštevanje; in

(b) se odložene terjatve za davek, ki izhajajo iz davčnih izgub, pripoznajo kot terjatve, samo če obstaja nedvomno zagotovilo, da bo obdavčljivi dobiček v prihodnosti zadostoval za uresničitve ugodnosti v zvezi z izgubo. Izvirni MRS 12 je dovoljeval (toda ne zahteval), da podjetje odloži pripoznanje ugodnosti v zvezi z davčnimi izgubami do obdobja njihove uresničitve.

MRS 12 (spremenjen) zahteva, da se odložene terjatve za davek pripoznajo, če je verjetno, da bodo na razpolago obdavčljivi dobički, v breme katerih bo mogoče izrabiti odložene terjatve za davek. Če ima podjetje ponavljajoče se davčne izgube, se odložene terjatve za davek pripoznavajo samo toliko, kolikor ima podjetje dovolj obdavčljivih začasnih razlik ali prepričljive druge dokaze, da bo na razpolago zadosten obdavčljivi dobiček.

4. Izjema od splošne zahteve iz odstavka 2 je, da MRS 12 (spremenjen) prepoveduje pripoznavanje odloženih obveznosti za davek in odloženih terjatev za davek, ki izhajajo iz nekaterih sredstev ali obveznosti, katerih knjigovodske vrednosti se ob začetnem pripoznanju razlikujejo od njihovih davčnih vrednosti. Ker v takšnih okoliščinah ne prihaja do časovnih razlik, posledica niso odložene terjatve za davek ali obveznosti za davek na podlagi izvirnega MRS 12.

5. Izvirni MRS 12 je zahteval, da se obveznosti za davek iz nerazdeljenih dobičkov odvisnih podjetij in pridruženih podjetij pripoznajo, razen če je utemeljeno domnevati, da njihovi čisti dobički ne bodo razdeljeni ali da razdelitev ne bo povzročila obveznosti za davek. MRS 12 (spremenjen) pa prepoveduje pripoznavanje takšnih odloženih obveznosti za davek (in tistih, ki izhajajo iz z njimi povezanih nabranih popravkov pri prevedbah), kolikor je:

(a) obvladujoče podjetje, naložbenik ali *podvižnik* sposoben obvladovati čas, v katerem bodo odpravljene začasne razlike; in

(b) verjetno, da začasne razlike ne bodo odpravljene v predvidljivi prihodnosti.

Kjer se zaradi te prepovedi ne pripoznajo nobene odložene obveznosti za davek, MRS 12 (spremenjen) zahteva, da podjetje razkrije celotni znesek zadevnih začasnih razlik.

▼M3

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

▼B

7. Izvirni MRS 12 je dovoljeval, toda ni zahteval, da podjetje pripozna odloženo obveznost za davek v zvezi s prevrednotenjem (revalorizacijo) sredstva. MRS 12 (spremenjen) zahteva, da podjetje pripozna odloženo obveznost za davek v zvezi s prevrednotenjem sredstva.

8. Davčne posledice nadomestitve knjigovodske vrednosti nekaterih sredstev ali obveznosti so lahko odvisne od načina nadomeščanja ali poravnavanja, na primer:

▼B

(a) v nekaterih državah dobički od prodaje stalnih sredstev niso obdavčeni z enako stopnjo kot drugi obdavčljivi dobički; in

(b) v nekaterih državah je znesek, ki je davčni odbitek od prodajne vrednosti sredstva, večji od zneska, ki bi se lahko odštel kot amortizacija.

Izvirni MRS 12 ni dal nobenih smernic za merjenje odloženih terjatev za davek in obveznosti za davek v takšnih primerih. MRS 12 (spremenjen) zahteva, da je merjenje odloženih obveznosti za davek ali odloženih terjatev za davek zasnovano na davčnih posledicah načina, kako podjetje pričakuje, da bo nadomestilo ali poravnalo knjigovodsko vrednost svojih sredstev in obveznosti.

▼M3

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

▼B

10. Izvirni MRS 12 ni posebej določal, ali naj podjetje razvršča odložene davčne salde kot kratkoročna sredstva in obveznosti ali kot nekratkoročna sredstva in obveznosti. MRS 12 (spremenjen) zahteva, da podjetje, ki razlikuje med kratkoročnim in nekratkoročnim, ne uvršča odloženih terjatev za davek in obveznosti za davek med kratkoročna sredstva in obveznosti.

11. Izvirni MRS 12 je določal, da se lahko debetni in kreditni saldi, ki pomenijo odložene davke, pobotajo. MRS 12 (spremenjen) določa strožje pogoje za pobotanje, ki so na splošno zasnovani na tistih za finančna sredstva in obveznosti po MRS 32 – Finančni inštrumenti – razkrivanje in predstavljanje.

12. Izvirni MRS 12 je zahteval razkritje pojasnila o razmerju odhodka za davek in računovodskega dobička, če to ni pojasnjeno z davčnimi stopnjami, ki veljajo v državi poročajočega podjetja. MRS 12 (spremenjen) zahteva pojasnilo v eni od naslednjih oblik ali v obeh:

(i) številčna uskladitev odhodka za davek (prihodka od davka) in zmnožka računovodskega dobička z uporabljivo(-imi) davčno(-imi) stopnjo(-ami); ali

(ii) številčna uskladitev povprečne dejanske davčne stopnje in uporabljene davčne stopnje.

MRS 12 (spremenjen) zahteva tudi pojasnilo sprememb uporabljene(-ih) davčne(-ih) stopnje(-enj) ob primerjavi s tistimi v prejšnjem obračunskem obdobju.

13. Nova razkritja, ki jih zahteva MRS 12 (spremenjen), vključujejo:

(a) v zvezi z vsako vrsto začasnih razlik, neizrabljenih davčnih izgub in neizrabljenih davčnih dobropisov:

(i) znesek odloženih terjatev za davek in obveznosti za davek, ki se pripoznajo; in

(ii) znesek odloženega prihodka od davka ali odhodka za davek, ki se pripozna v izkazu poslovnega izida (uspeha), če to ni očitno iz sprememb zneskov, pripoznanih v bilanci stanja;

(b) v zvezi z ustavljenim poslovanjem odhodek za davek, ki se nanaša na:

(i) dobiček ali izgubo zaradi ustavitve; in

(ii) dobiček ali izgubo iz rednega delovanja ustavljenega poslovanja; in

(c) znesek odložene terjatve za davek in vrsto dokazov, ki podpirajo njeno pripoznanje, če je:

(i) uporaba odložene terjatve za davek odvisna od prihodnjih obdavčljivih dobičkov, ki presegajo dobičke iz odprave obstoječih obdavčljivih začasnih razlik; in

(ii) podjetje pretrpelo izgubo bodisi v obravnavanem bodisi v prejšnjem obdobju po davčnih predpisih, ki se nanašajo na odloženo terjatev za davek.

▼B

VSEBINA

	Odstavki
Namen	69
Področje	70
Opredelitve pojmov	70
Davčna vrednost	71
Pripoznavanje odmerjenih obveznosti za davek in odmerjenih terjatev za davek	72
Pripoznavanje odloženih obveznosti za davek in odloženih terjatev za davek	72
Obdavčljive začasne razlike	72
Poslovne združitve	74
Sredstva, prikazana po pošteni vrednosti	74
Dobro ime	74
Začetno pripoznanje sredstva ali obveznosti	75
Odbitne začasne razlike	75
Slabo ime	78
Začetno pripoznanje sredstva ali obveznosti	78
Neizrabljene davčne izgube in neizrabljeni davčni dobropisi	78
Ponovna ocenitev nepripoznanih odloženih terjatev za davek	79
Finančne naložbe v odvisna podjetja, podružnice in pridružena podjetja ter deleži v skupnih podvigih	79
Merjenje	80
Pripoznavanje odmerjenega in odloženega davka	83
Izkaz poslovnega izida (uspeha)	83
Postavke, knjižene neposredno v breme ali v dobro kapitala	83
Odloženi davek, nastal pri poslovni združitvi	85
Predstavljanje	86
Terjatve za davek in obveznosti za davek	86
Pobotanje	86
Odhodek za davek	87
Odhodek za davek (prihodek od davka), ki se nanaša na dobiček ali izgubo iz rednega delovanja	87
Tečajne razlike pri odloženih obveznostih za davek ali terjatvah za davek v tujini	87
Razkrivanje	87
Datum uveljavitve	90

Standarde, ki so natisnjeni s krepkimi ležečimi črkami, je treba brati v povezavi s temeljnim gradivom in navodili za uporabo v tem standardu ter v povezavi z „Uvodom v določbe mednarodnih računovodskih standardov”. Mednarodni računovodski standardi niso namenjeni za uporabo pri nebistvenih postavkah (glej odstavek 12 Uvoda).

NAMEN

Namen tega standarda je predpisati računovodsko obravnavanje davka od dobička. Glavni predmet obravnave pri obračunavanju davka od dobička je, kako obračunati sedanje in prihodnje davčne posledice:

(a) prihodnje povrnitve (poravnave) knjigovodske vrednosti sredstev (obveznosti), pripoznanih v bilanci stanja podjetja; in

(b) poslov in drugih poslovnih dogodkov v obravnavanem obdobju, pripoznanih 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 bodo posledica povrnitve ali poravnave takšne knjigovodske vrednosti večja (manjša) prihodnja plačila 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.

▼M3

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

▼B

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

PODROČJE

1. Ta standard se uporablja pri obračunavanju davka od dobička.

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

3. (Črtano)

4. Ta standard ne obravnava metod obračunavanja državnih podpor (glej 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 ►M5 poslovni izid ◄ v posameznem obdobju pred odštetjem odhodka za davek.

   Obdavčljivi dobiček (davčna izguba) je ►M5 poslovni izid ◄ v posameznem obdobju, ki se ugotovi v skladu s predpisi davčnih oblasti, na podlagi katerih je treba poravnati (povrniti) davek od dobička.

   Odhodek za davek (prihodek od davka) je celotni znesek, ki je vključen v ugotavljanje ►M5 poslovni izid ◄ v posameznem obdobju glede na odmerjeni davek in odloženi davek.

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

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

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

   (a) odbitne začasne razlike;

   (b) prenos neizrabljenih davčnih izgub v naslednja obdobja; in

   (c) prenos neizrabljenih davčnih dobropisov v naslednja obdobja.

   Začasne razlike so razlike med knjigovodsko vrednostjo sredstva ali obveznosti v bilanci stanja in njegovo davčno vrednostjo. 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 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 knjigovodska vrednost obveznosti poravna.

   Davčna vrednost sredstva ali obveznosti je znesek, ki se pripiše temu sredstvu ali obveznosti pri obračunu davka.

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 vrednost

7. Davčna vrednost sredstva je znesek, ki se pri obračunu davka 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 vrednost 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 pri obračunu davka odšteje. Davčna vrednost stroja je 70.

2. Terjatve za obresti imajo knjigovodsko vrednost 100. Z njimi povezani dobiček bo obdavčen ob njih plačilu. Davčna vrednost 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 vrednost 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 vrednost terjatev za dividende 100 ([1]).

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

8. Davčna vrednost obveznosti je njena knjigovodska vrednost, zmanjšana za znesek, ki se bo odštel pri obračunu davka glede na to obveznost v prihodnjih obdobjih. V primeru odloženega prihodka je davčna vrednost 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. Pri obračunu davka se bodo ustrezni odhodki odšteli ob pojavitvi izdatkov. Davčna vrednost vnaprej vračunanih odhodkov je nič.

2. Kratkoročne obveznosti vključujejo odložene prihodke od obresti s knjigovodskim zneskom 100. Prihodki od obresti so bili obdavčeni ob pojavitvi prejemkov. Davčna vrednost odloženih prihodkov od obresti je nič.

3. Kratkoročne obveznosti vključujejo vnaprej vračunane odhodke s knjigovodsko vrednostjo 100. Ustrezni odhodki so že bili odšteti pri obračunu davka. Davčna vrednost vnaprej vračunanih odhodkov je 100.

4. Kratkoročne obveznosti vključujejo vračunane globe in kazni s knjigovodsko vrednostjo 100. Globe in kazni se pri obračunu davka ne odštejejo. Davčna vrednost vračunanih glob in kazni je 100 ([2]).

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

9. Nekatere postavke imajo davčno vrednost, vendar se ne pripoznajo kot sredstva in obveznosti v bilanci stanja. Na primer stroški raziskovanja se pripoznajo kot odhodki pri ugotavljanju računovodskega dobička v obdobju, v katerem se pojavijo, a se lahko dovolijo kot odbitki pri ugotavljanju obdavčljivega dobička (davčne izgube) šele v kasnejših obdobjih. Razlika med davčno vrednostjo stroškov raziskovanja, to je zneskom, ki

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

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

▼B

ga bodo davčne oblasti dovolile kot odbitek v prihodnjih obdobjih, in knjigovodsko vrednostjo nič je odbitna začasna razlika, katere posledica je odložena terjatev za davek.

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

11. V skupinskih računovodskih izkazih se začasne razlike ugotovijo s primerjavo knjigovodskih vrednosti sredstev in obveznosti v skupinskih računovodskih izkazih z ustreznimi davčnimi vrednostmi. Davčna vrednost se ugotovi s sklicevanjem na skupinsko davčno prijavo v tistih pravnih ureditvah, kjer je takšno prijavo treba predložiti. V drugih zakonodajah je davčna vrednost 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, kolikor še ni poravnan, pripozna kot obveznost. Če že plačani znesek v obravnavanem in prejšnjih obdobjih preseže odmerjeni znesek za ta obdobja, se presežek pripozna kot terjatev.

13. Korist v zvezi z davčno izgubo, ki se lahko prenese v prejšnje obdobje za povrnitev odmerjenega davka prejšnjih obdobij, se pripozna kot terjatev.

14. Če se davčna izguba izrabi za kritje odmerjenega davka prejšnjega obdobja, podjetje pripozna 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

▼M3

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

(a) začetnega pripoznanja dobrega imena;

ali

▼B

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

(i) ni poslovna združitev; in

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

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

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 vrednost, znesek obdavčljive gospodarske koristi preseže znesek, dovoljen kot odbitek pri obračunu davka. Ta razlika je obdavčljiva začasna razlika in obveznost plačati iz nje izhajajoči davek od 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 odtekala iz podjetja v obliki plačila davka. Zato ta standard zahteva pripoznanje vseh odloženih obveznosti za davek, razen v okoliščinah, ki so opisane v odstavkih 15 in 39.

Zgled

Sredstvo ima nabavno vrednost 150 in knjigovodsko vrednost 100. Amortizacijski popravek vrednosti pri obračunu davka je 90, davčna stopnja pa je 25 %.

▼B

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

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 časovne razlike. Zgledi začasnih razlik te vrste, ki so obdavčljive začasne razlike in zato povzročijo odložene obveznosti za davek, so:

(a) prihodki od obresti so vključeni v računovodski dobiček na podlagi sorazmernega časa, toda nekatere zakonodaje jih vključujejo v obdavčljivi dobiček ob prejemu. Davčna vrednost vsake terjatve, pripoznane v bilanci stanja za takšne prihodke, je nič, ker prihodki ne vplivajo na obdavčljivi dobiček, dokler ni prejemkov;

(b) amortizacija, upoštevana pri ugotavljanju obdavčljivega dobička (davčne izgube), se lahko razlikuje od tiste pri ugotavljanju računovodskega dobička. Začasna razlika je razlika med knjigovodsko vrednostjo sredstva in njegovo davčno vrednostjo, 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); in

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

▼M3

18. Začasne razlike se pojavljajo tudi v tehle primerih:

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

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

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

▼B

(d) se davčna vrednost sredstva ali obveznosti pri začetnem pripoznanju razlikuje od njegove knjigovodske vrednosti, na primer če ima podjetje korist iz neobdavčljive državne podpore, povezane s sredstvi (glej odstavka 22 in 33); ali

(e) se knjigovodska vrednost finančnih naložb v odvisna podjetja, podružnice in pridružena podjetja ali deležev v skupnih podvigih razlikuje od davčne vrednosti finančnih naložb ali deležev (glej odstavke 38 do 45).

Poslovne združitve

▼M3

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

▼B

Sredstva, prikazana po pošteni vrednosti

►M2 20. Mednarodni računovodski standardi dovoljujejo, da se nekatera sredstva izkazujejo po pošteni vrednosti ali se prevrednotijo (glejte na primer MRS 16 - *Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema*), MRS 38 *Neopredmetena sredstva*, MRS 39 *Finančni inštrumenti: Pripoznavanje in merjenje*, in MRS 40 *Naložbene nepremičnine).* ◄ Po nekaterih zakonodajah prevrednotenje (revalorizacija) ali kak drug preračun sredstva na njegovo pošteno vrednost vpliva na obdavčljivi dobiček (davčno izgubo) obravnavanega obdobja. Zaradi tega se davčna vrednost sredstva prilagodi in ne pojavi se nobena začasna razlika. Po drugih zakonodajah prevrednotenje ali preračun sredstva ne vpliva na obdavčljivi dobiček v obdobju prevrednotenja ali preračuna in zaradi tega se davčna vrednost sredstva ne prilagodi. Kljub temu bo posledica prihodnje povrnitve knjigovodske vrednosti obdavčljivi tok gospodarske koristi v podjetje in znesek, ki se bo odštel pri obračunu davka, se bo razlikoval od zneska te gospodarske koristi. Razlika med knjigovodsko vrednostjo prevrednotenega (revaloriziranega) sredstva in njegovo davčno vrednostjo je začasna razlika in povzroči odloženo obveznost za davek ali terjatev za davek. To je res, celo če:

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

(b) se davek od 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

▼M3

21. Dobro ime, ki izhaja iz poslovne združitve, se meri kot presežek nabavne vrednosti združitve nad prevzemnikovim deležem v čisti pošteni vrednosti opredeljivih sredstev, dolgov in pogojnih obveznosti prevzetega podjetja. Številne davčne oblasti ne dovoljujejo zmanjšanja knjigovodske vrednosti dobrega imena kot odbitnega odhodka pri ugotavljanju obdavčljivega dobička. Še več, pri takšnih zakonodajah nabavna vrednost dobrega imena pogosto ni odbitna postavka, kadar odvisno podjetje preneha poslovati. Pri takšnih zakonodajah ima dobro ime davčno vrednost nič. Vsaka razlika med knjigovodsko vrednostjo dobrega imena in njegovo davčno vrednostjo nič je obdavčljiva začasna razlika. Toda ta standard ne dovoljuje pripoznanja iz tega izhajajoče odložene obveznosti za davek, ker se dobro ime meri kot preostanek in bi pripoznanje odložene obveznosti za davek povečalo knjigovodsko vrednost dobrega imena.

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

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

▼B

Začetno pripoznanje sredstva ali obveznosti

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

▼M3

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

▼B

(b) če posel vpliva na računovodski dobiček ali obdavčljivi dobiček, podjetje pripozna vsako odloženo obveznost za davek ali terjatev za davek ter pripozna s tem povezani odloženi odhodek za davek ali prihodek od davka v izkazu poslovnega izida (uspeha) (glej odstavek 59);

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

23. V skladu z MRS 32 – Finančni inštrumenti – razkrivanje in predstavljanje, izdajatelj sestavljenega finančnega inštrumenta (na primer zamenljive obveznice) razvrsti njegove sestavine, ki so dolgovi, na dolgove, tiste, ki so kapital, pa na kapital. V nekaterih zakonodajah je davčna vrednost dolgovne sestavine pri začetnem pripoznanju enaka začetni knjigovodski vrednosti vsote dolgovne in kapitalske sestavine. Posledica je obdavčljiva začasna razlika, ki se pojavi iz začetnega pripoznanja kapitalske sestavine ločeno od dolgovne sestavine. Zaradi tega se izjema iz odstavka 15(b) ne uporablja. Takó podjetje pripozna odloženo obveznost za davek. V skladu z odstavkom 61 odloženi davek obremenjuje neposredno knjigovodsko vrednost kapitalske sestavine. V skladu z odstavkom 58 se kasnejše spremembe odložene obveznosti za davek pripoznajo v izkazu poslovnega izida (uspeha) kot odloženi odhodek za davek (prihodek od davka).

Zgled, ki pojasnjuje odstavek 22(c)

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 pri obračunu davka ne odšteje. Pri odtujitvi noben dobiček ni obdavčljiv in nobena 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 odložene obveznosti za davek 400, ker izhaja iz začetnega pripoznanja sredstva.

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

Odbitne začasne razlike

▼M3

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

(a) ni poslovna združitev

in

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

▼B

Toda za odbitne začasne razlike, ki so povezane s finančnimi naložbami v odvisna podjetja, podružnice in pridružena podjetja ter deleži v skupnih podvigih, se odložena terjatev za davek pripozna v skladu z odstavkom 44.

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 vrednostjo začasna razlika. Potemtakem se pojavi odložena obveznost za davek od dobička, ki bo poravnana v prihodnjih obdobjih, ko se bo del te obveznosti upošteval kot odbitek pri ugotavljanju obdavčljivega dobička. Podobno, če je knjigovodska vrednost sredstva manjša od njegove davčne vrednosti, razlika vodi do odložene terjatve za davek od dobička, ki bo povrnjena v prihodnjih obdobjih.

Zgled

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

Davčna vrednost obveznosti je nič (knjigovodska vrednost 100 manj znesek, ki se bo odštel pri obračunu davka v zvezi s takšno obveznostjo v prihodnjih obdobjih). Pri poravnavi obveznosti za njeno knjigovodsko vrednost podjetje zmanjša svoj prihodnji obdavčljivi dobiček za 100 in tako zmanjša svoje prihodnje davčno plačilo za 25 (25 % od 100). Razlika med knjigovodsko vrednostjo 100 in davčno vrednostjo 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. Zgledi odbitnih začasnih razlik, katerih posledice so odložene terjatve za davek, so:

(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 vrednostjo je začasna razlika; davčna vrednost obveznosti je navadno nič. Posledica takšne odbitne začasne razlike je odložena terjatev za davek, ko bo gospodarska korist pritekla v podjetja v obliki odbitka od obdavčljivih dobičkov ob plačilu prispevkov ali pokojnin.

(b) stroški raziskovanja se pripoznajo kot odhodki pri ugotavljanju računovodskega dobička v obdobju, v katerem se pojavijo, a se lahko dovolijo kot odbitki pri ugotavljanju obdavčljivega dobička (davčne izgube) šele v kasnejših obdobjih. Razlika med davčno vrednostjo stroškov raziskovanja, 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.

▼M3

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

in

▼B

(d) nekatera sredstva se lahko obravnavajo po pošteni vrednosti ali prevrednotijo brez ustreznih prilagoditev pri obračunu davka (glej odstavek 20). Odbitna začasna razlika se pojavi, če davčna vrednost sredstva preseže njegovo knjigovodsko vrednost.

27. Posledica odprave odbitne začasne razlike so odbitki 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

▼B

uporabiti odbitke. Potemtakem podjetje pripozna odložene terjatve za davek le, če je verjetno, da bodo na razpolago obdavčljivi dobički, pri katerih bo mogoče uporabiti odbitne začasne razlike.

28. Verjetno je, da bo na razpolago obdavčljivi dobiček, v breme katerega bo mogoče uporabiti odbitno začasno razliko, če je dovolj obdavčljivih začasnih razlik, nanašajočih se na isto davčno oblast in isto obdavčljivo enoto, za katere se pričakuje, da se bodo odpravile:

(a) v istem obdobju kot pričakovana odprava odbitnih začasnih razlik; ali

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

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

29. Kadar se premalo obdavčljivih začasnih razlik nanaša na isto davčno oblast in isto davčno enoto, se odložena terjatev za davek pripozna:

(a) kolikor je verjetno, da bo imelo podjetje dovolj obdavčljivega dobička, nanašajočega se na isto davčno oblast in isto obdavčljivo enoto v istem obdobju za odpravo odbitne začasne razlike (ali v obdobjih, v katerih se davčna izguba, nastala iz odložene terjatve za davek, lahko prenese v prejšnja ali prihodnja obdobja). Podjetje pri presojanju, ali bo imelo dovolj obdavčljivega dobička v prihodnjih obdobjih, zanemari obdavčljive zneske, ki izhajajo iz odbitnih začasnih razlik, za katere se pričakuje, da se bodo pojavile v prihodnjih obdobjih, ker bo odložena terjatev za davek, ki izhaja iz teh odbitnih začasnih razlik, sama zahtevala prihodnji obdavčljivi dobiček, da bi se lahko izrabila; ali

(b) do obsega razpoložljivih možnosti davčnega načrtovanja v podjetju, ki bo ustvarilo obdavčljivi dobiček v ustreznih obdobjih.

30. Možnosti davčnega načrtovanja so ukrepi, ki jih podjetje lahko sprejme, da bi ustvarilo ali povečalo obdavčljivi dobiček v posameznem obdobju pred potekom prenosa davčne izgube ali davčnega dobropisa v naslednje obdobje. Na primer v nekaterih zakonodajah se lahko obdavčljivi dobiček ustvari ali poveča z:

(a) izbiro, ali prihodke od obresti obdavčiti ob prejemu ali ob nastanku terjatev iz tega naslova;

(b) odložitvijo terjatve pri nekaterih odbitkih od obdavčljivega dobička;

(c) prodajo in morda povratnim najemom sredstev, ki so se presojala, a pri njih davčna vrednost še ni prilagojena, da bi odsevala takšno presojanje; in

(d) 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 zgodnejše obdobje, 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 odstavkov 35 in 36.

▼M3

▼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, a se pri obračunu davka ne odšteje od njegovega amortizirljivega zneska (z drugimi besedami, njegove davčne vrednosti); 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 vrednostjo 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 iz odstavka 22.

▼B

Neizrabljene davčne izgube in neizrabljeni davčni dobropisi

34. Odložena terjatev za davek se pripozna za prenos neizrabljenih davčnih izgub in neizrabljenih davčnih dobropisov v naslednje obdobje, kolikor je verjetno, da bo na razpolago prihodnji 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, nastalih iz odbitnih začasnih razlik. Toda obstoj neizrabljenih davčnih izgub je močan dokaz, da prihodnji obdavčljivi dobiček morda ne bo 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 kolikor ima dovolj obdavčljivih začasnih razlik ali če obstajajo prepričljivi drugi dokazi, da bo na razpolago dovolj obdavčljivega dobička za kritje neizrabljenih davčnih izgub ali neizrabljenih davčnih dobropisov. V takšnih okoliščinah odstavek 82 zahteva razkritje zneska odložene terjatve za davek in narave dokaza, ki podpira takšno pripoznanje.

36. Pri ocenjevanju verjetnosti, da bo na razpolago obdavčljivi dobiček za kritje neizrabljenih davčnih izgub ali neizrabljenih davčnih dobropisov, podjetje upošteva naslednja 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; in

(d) ali so mu na razpolago možnosti davčnega načrtovanja (glej odstavek 30), ki bodo ustvarile obdavčljivi dobiček v obdobju, v katerem bodo pokrite neizrabljene davčne izgube ali neizrabljeni davčni dobropisi.

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

Ponovna ocenitev nepripoznanih odloženih terjatev za davek

37. Ob vsakem datumu bilance stanja podjetje ponovno oceni nepripoznane odložene terjatve za davek. Podjetje pripozna prej nepripoznano terjatev za davek, kolikor je postalo verjetno, da bo prihodnji dobiček omogočil 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 iz odstavka 24 ali 34. Tak primer je tudi, kadar podjetje ponovno oceni odložene terjatve za davek na dan poslovne združitve ali kasneje (glej odstavka 67 in 68).

Finančne naložbe v odvisna podjetja, podružnice in pridružena podjetja ter deleži v skupnih podvigih

38. Začasne razlike se pojavijo, če je knjigovodski znesek finančnih naložb v odvisna podjetja, podružnice in pridružena podjetja ter deležev v skupnih podvigih (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 vrednosti (ki je pogosto nabavna vrednost) finančne naložbe ali deleža. Takšna razlika se lahko pojavi v več različnih okoliščinah, na primer:

(a) če obstajajo nerazdeljeni čisti dobički odvisnih podjetij, podružnic, pridruženih podjetij in skupnih podvigov;

(b) če se spremenijo devizni tečaji, kadar sta obvladujoče podjetje in odvisno podjetje v različnih državah; in

(c) če se zmanjša knjigovodska vrednost finančne naložbe v pridruženo podjetje na njen povračljivi znesek.

V skupinskih 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.

▼B

39. Podjetje pripozna odloženo obveznost za davek za vse obdavčljive začasne razlike, ki so povezane s finančnimi naložbami v odvisna podjetja, podružnice in pridružena podjetja ter deleži v skupnih podvigih, razen kolikor sta izpolnjena naslednja pogoja:

(a) obvladujoče podjetje, naložbenik ali *podvižnik* je sposoben obvladovati čas, v katerem bodo odpravljene začasne razlike; in

(b) verjetno je, da začasne razlike ne bodo odpravljene 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 od 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.

▼M5

41. Nedenarna sredstva in obveznosti podjetja se izmerijo v njegovi funkcijski valuti (glejte MRS 21 – *Vplivi sprememb deviznih tečajev*). Če se obdavčljivi dobiček ali davčna izguba podjetja (in posledično tudi davčna vrednost njegovih nedenarnih sredstev in obveznosti) ugotavljata v drugi valuti, spremembe menjalnega tečaja sprožijo začasne razlike, ki vodijo do pripoznavanja odloženih obveznosti za davek ali (odvisno od 24. člena) odloženih terjatev za davek. Iz tega izhajajoči odloženi davek gre v breme ali v dobro poslovnega izida (glejte 58. člen).

▼B

42. Naložbenik v pridruženo podjetje ne obvladuje tega podjetja in navadno ne more določati njegove dividendne politike. Torej če ni sporazuma, ki zahteva, naj čisti dobički pridruženega podjetja ne bodo razdeljeni v predvidljivi prihodnosti, 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, če povrne znesek svoje naložbe v pridruženo podjetje, lahko pa ugotovi, da bo enak ali večji kot najmanjši znesek. V takšnih primerih se odložena obveznost za davek izmeri po tem znesku.

43. Sporazum med strankami v skupnem podvigu navadno obravnava delitev čistih dobičkov in določa, ali odločitve o takšnih zadevah zahtevajo soglasje vseh podvižnikov ali posebej opredeljene večine podvižnikov. Če podvižnik ne more obvladovati delitve čistih dobičkov in je verjetno, da čisti dobički ne bodo razdeljeni v predvidljivi prihodnosti, se odložena obveznost za davek ne pripozna.

44. Podjetje pripozna odloženo terjatev za davek za vse odbitne začasne razlike, ki izhajajo iz finančnih naložb v odvisna podjetja, podružnice in pridružena podjetja ter deležev v skupnih podvigih, kolikor in samo kolikor je verjetno, da:

(a) bodo začasne razlike odpravljene v predvidljivi prihodnosti; in

(b) bo na razpolago obdavčljivi dobiček, tako da bo mogoče izrabiti začasne razlike.

45. Podjetje 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 njegovimi deleži v skupnih podvigih, upošteva navodila iz odstavkov 28 do 31.

MERJENJE

46. Kratkoročne obveznosti za davek (terjatve za davek) za sedanje in pretekla obdobja se izmerijo na podlagi zneska, za katerega se pričakuje, da bo plačan davčnim oblastem (povrnjen od davčnih oblasti), ob uporabi davčnih stopenj (in davčnih predpisov), uveljavljenih ali v bistvu uveljavljenih do dneva bilance stanja.

47. Odložene terjatve za davek in obveznosti za davek se izmerijo po davčnih stopnjah, za katere se pričakuje, da se bodo uporabljale v obdobju, ko bo terjatev povrnjena oziroma obveznost poravnana, zasnovanih na davčnih stopnjah (in davčnih predpisih), uveljavljenih ali v bistvu uveljavljenih do dneva bilance stanja.

48. Odmerjene in odložene terjatve za davek in obveznosti za davek se navadno izmerijo ob uporabi veljavnih davčnih stopenj (in davčnih zakonov). Toda po nekaterih zakonodajah ima vladna objava davčnih

▼B

stopenj (in davčnih predpisov) v bistvu učinek dejanske uveljavitve, ki lahko sledi objavi za nekaj mesecev. 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 za obdavčljivi dobiček (davčno izgubo) obdobij, v katerih bodo po pričakovanjih odpravljene začasne razlike.

50. (Črtano)

51. Merjenje odloženih obveznosti za davek in odloženih terjatev za davek odseva davčne posledice, izhajajoče iz načina, na katerega podjetje pričakuje povrnitev oziroma poravnavo knjigovodske vrednosti svojih sredstev in obveznosti ob datumu bilance stanja.

52. V nekaterih zakonodajah način, na katerega podjetje povrne (poravna) knjigovodsko vrednost svojega sredstva (obveznosti), lahko vpliva na eno izmed dvojega ali na oboje:

(a) davčno stopnjo, ki se uporablja, ko podjetje povrne (poravna) knjigovodsko vrednost sredstva (obveznosti); in

(b) na davčno vrednost sredstva (obveznosti).

V takšnih primerih podjetje izmeri odložene obveznosti za davek in odložene terjatve za davek z uporabo davčne stopnje in davčne vrednosti, ki sta skladni s pričakovanim načinom povrnitve oziroma poravnave.

Zgled A

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

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

Zgled B

Sredstvo z nabavno vrednostjo 100 in knjigovodsko vrednostjo 80 je prevrednoteno na 150. Pri obračunu davka ni ustrezne prilagoditve. Amortizacijski popravek vrednosti pri obračunu davka je 30, davčna stopnja pa je 30 %. Če se bo sredstvo prodalo za več kot nabavno vrednost, bo nabrana davčna amortizacija 30 vključena v obdavčljivi dobiček, toda izkupiček nad nabavno vrednostjo ne bo obdavčljiv.

Davčna vrednost 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 le amortizacijo 70. Na tej podlagi je odložena davčna obveznost 24 (30 % od 80). Če podjetje pričakuje, da si bo povrnilo knjigovodsko vrednost s takojšnjo prodajo sredstva z izkupičkom 150, izračuna odloženo obveznost za davek na naslednji način:

	Obdavčljiva začasna razlika	Davčna stopnja	Odložena obveznost za davek
Nabrana davčna amortizacija	30	30 %	9
Izkupiček nad nabavno vrednostjo	50	nič	—
Skupaj	80		9

Opomba: v skladu z odstavkom 61 se dodatni odloženi davek, ki se pojavi ob prevrednotenju, knjiži neposredno v breme kapitala.

Zgled C

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

▼B

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

Če podjetje pričakuje, da si bo povrnilo knjigovodsko vrednost s takojšnjo prodajo sredstva z izkupičkom 150, lahko odšteje indeksirano nabavno vrednost 110. Čisti izkupiček 40 bo obdavčen s 40 %. Poleg tega bo nabrana davčna amortizacija 30 vključena v obdavčljivi dobiček in obdavčena s 30 %. Na tej podlagi je davčna vrednost 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 vrednost ni takoj očitna, lahko koristi upoštevanje temeljnega načela, postavljenega v odstavku 10.

Opomba: v skladu z odstavkom 61 se dodatni odloženi davek, ki se pojavi ob prevrednotenju, knjiži neposredno v breme kapitala.

52A. Po nekaterih zakonodajah je davek od dobička plačljiv po višji ali nižji stopnji, če se ►**M5** poslovni izid ◄ ali zadržani čisti dobiček deloma ali v celoti izplača kot dividende delničarjem podjetja. Po nekaterih drugih zakonodajah je davek od dobička vračljiv ali plačljiv, če se ►**M5** poslovni izid ◄ ali zadržani čisti dobiček deloma ali v celoti izplača kot dividende delničarjem podjetja. V takšnih okoliščinah se kratkoročne terjatve in obveznosti za davek ter odložene terjatve in obveznosti za davek merijo po davčni stopnji, ki se uporablja pri nerazdeljenem dobičku.

52B. V okoliščinah, opisanih v odstavku 52A, se vplivi dividend na davek od dobička pripoznajo, ko se pripozna obveznost za plačilo dividende. Vplivi dividend na davek od dobička so bolj neposredno povezani s preteklimi posli ali poslovnimi dogodki kot z razdelitvijo lastnikom. Zato se vplivi dividend na davek od dobička pripoznajo v ►**M5** poslovni izid ◄ obdobja, kakor zahteva odstavek 58, razen kolikor vplivi dividende na davek od dobička izhajajo iz okoliščin, opisanih v odstavku 58(a) in (b).

Zgled, ki pojasnjuje odstavka 52A in 52B

Ta zgled obravnava merjenje kratkoročnih in odloženih terjatev in obveznosti za davek v podjetju po zakonodaji, po kateri je treba plačati od nerazdeljenega dobička (50 %) davek od dobička po višji stopnji, ta znesek pa se lahko vrne, ko se dobiček razdeli. Davčna stopnja za razdeljeni dobiček je 35 %. Na datum bilance stanja, 31. decembra 20X1, podjetje ne pripozna obveznosti za dividende, predlagane ali objavljene po datumu bilance stanja. Zaradi tega se v letu 20X1 ne pripoznajo nobene dividende. 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 za davek 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 od 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, podjetje pripozna dividende 10 000 iz prejšnjega dobička iz poslovanja kot obveznost.

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

53. Odložene terjatve za davek in obveznosti za davek se ne diskontirajo.

54. Zanesljiva določitev odloženih terjatev za davek in obveznosti za davek z diskontiranimi zneski zahteva podrobnejšo opredelitev časa odprave vsake začasne razlike. 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 (glej MRS 19 – Zaslužki zaposlencev).

▼B

56. Knjigovodska vrednost odložene obveznosti za davek se pregleda na vsak datum bilance stanja. Podjetje zmanjša knjigovodsko vrednost odložene terjatve za davek, kolikor ni več 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 odpravi, kolikor postane 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 odstavkih ►M6 58 do 68C ◄.

Izkaz poslovnega izida (uspeha)

58. Odmerjeni in odloženi davek se pripozna kot prihodek ali kot odhodek ter se vključi v ►M5 poslovni izid ◄ v obdobju, razen kolikor se davek pojavi iz:

(a) posla ali drugega dogodka, ki se v istem ali drugem obdobju pripozna neposredno v kapitalu (glej odstavke 61 do 65); ali

▼M3

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

▼B

59. Večina odloženih obveznosti za davek in odloženih terjatev za davek se pojavi, kadar se prihodki ali odhodki vključijo v računovodski dobiček enega obdobja, a v obdavčljivi dobiček (davčno izgubo) drugega obdobja. Iz tega izhajajoči odloženi davek se pripozna v izkazu poslovnega izida (uspeha). Tako je na primer, če:

(a) prihodki od obresti, licenc ali dividend zaostajajo in se vključujejo v računovodski dobiček na temelju časovne razporeditve v skladu z MRS 18 – Prihodki, v obdavčljivi dobiček (davčno izgubo) pa ob plačilu; in

(b) se stroški neopredmetenih sredstev usredstvijo v skladu z MRS 38 — Neopredmetena sredstva, in amortizirajo v izkazu poslovnega izida (uspeha), a se pri obračunu davka odštejejo, ko se pojavijo.

60. Knjigovodska vrednost odloženih terjatev za davek in obveznosti za davek se lahko spremeni, celo če ni nobene spremembe zneska z njimi povezanih začasnih razlik. To lahko izhaja na primer iz:

(a) spremembe davčnih stopenj ali davčnih predpisov;

(b) ponovne ocenitve sposobnosti povrnitve odloženih terjatev za davek; ali

(c) spremembe pričakovanega načina povrnitve sredstva.

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

Postavke, knjižene neposredno v dobro ali v breme kapitala

61. Odmerjeni davek in odloženi davek se knjižita neposredno v breme ali v dobro kapitala, če se davek nanaša na postavke, knjižene v istem ali drugem obdobju neposredno v breme ali v dobro kapitala.

▼M5

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

▼B

(a) sprememba knjigovodske vrednosti, ki izhaja iz prevrednotenja opredmetenih osnovnih sredstev (glej MRS 16 — Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema));

▼M5

(b) prilagoditev začetnega salda zadržanega čistega dobička, izhajajoča iz spremembe računovodske usmeritve z veljavnostjo za nazaj ali iz popravka napake (glejte MRS 8 – *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake*);

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

in

▼B

(d) zneski, ki izhajajo iz začetnega pripoznanja lastniške sestavine sestavljenega finančnega inštrumenta (glej odstavek 23).

▼B

63. V izjemnih okoliščinah je včasih težko ugotoviti znesek odmerjenega in odloženega davka, ki se nanaša na postavke, knjižene v dobro ali v breme kapitala. To velja na primer, če:

(a) so stopnje davka od 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 (v celoti ali deloma) na postavko, ki je bila prej knjižena v breme ali v dobro kapitala; ali

(c) se podjetje odloči, da bo odloženo terjatev za davek pripoznalo ali je ne bo več pripoznalo v celoti, in se odložene terjatve za davek nanašajo (v celoti ali deloma) na postavko, ki je bila prej knjižena v breme ali v dobro kapitala.

V takšnih primerih je odmerjeni in odloženi davek, ki se nanaša na postavke, knjižene v dobro ali v breme kapitala, zasnovan na smiselni razporeditvi po delih odmerjenega ali odloženega davka enote, ki jo zadeva davčna zakonodaja, ali na drugi metodi, ki v danih okoliščinah omogoča ustreznejšo razporeditev.

64. MRS 16 – Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema), ne pojasnjuje, ali naj podjetje vsako leto prenese iz rezerve za prevrednotenje (revalorizacijske rezerve) 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 pri obračunu davka 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 vrednosti knjižijo v dobro ali v breme kapitala v obdobjih, v katerih se pojavijo. Toda če prevrednotenje pri obračunu davka ni povezano z računovodskim prevrednotenjem v prejšnjem obdobju ali s pričakovanim v prihodnjem obdobju, se davčni učinki prilagoditve davčne vrednosti pripoznajo v izkazu poslovnega izida (uspeha).

65A. Če podjetje plača dividende svojim delničarjem, se lahko zahteva, da plača del dividend davčnim organom v imenu delničarjev. Po mnogih zakonodajah se tak znesek obravnava kot odtegnjeni davek. Tak znesek, plačan ali plačljiv davčnim organom, bremeni kapital kot del dividend.

Odloženi davek, nastal pri poslovni združitvi

▼M3

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

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

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

▼**M3**

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

in

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

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

Zgled

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

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

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

▼**M6**

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 inštrumentih podjetja. Znesek te davčne olajšave se lahko razlikuje od povezanih nabranih 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 členih 9 in 26(b) 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.

▼M6

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 z njim povezanih nabranih stroškov zaslužka. 58. člen standarda zahteva, da se odmerjeni in odloženi davek pripoznata kot prihodek ali odhodek in vključita v izkaz poslovnega izida za obdobje, razen v kolikor davek izhaja iz (a) posla ali drugega poslovnega dogodka, ki je pripoznan v istem ali drugem obdobju, neposredno v kapitalu, ali (b) poslovne združitve, ki je prevzem. Če znesek davčne olajšave (ali ocenjene bodoče davčne olajšave) presega znesek povezanih nabranih stroškov zaslužka, to kaže, da se davčna olajšava ne nanaša samo na strošek zaslužka, temveč tudi na kapitalsko postavko. V tem primeru je treba presežek povezanega odmerjenega in odloženega davka pripoznati neposredno v kapitalu.

▼B

PREDSTAVLJANJE

Terjatve za davek in obveznosti za davek

▼M5

▼B

Pobotanje

71. Podjetje pobota odmerjene terjatve za davek in odmerjene obveznosti za davek, če in le če:

(a) ima uradno izvršljivo pravico pobotati pripoznane zneske; in

(b) namerava bodisi poravnati čisti znesek ali unovčiti sredstvo in hkrati poravnati svojo obveznost.

72. Čeprav se odmerjene terjatve za davek in obveznosti za davek pripoznajo in izmerijo ločeno, je njih pobotanje v bilanci stanja podvrženo sodilom, podobnim tistim za finančne inštrumente iz MRS 32 – Finančni inštrumenti – razkrivanje in predstavljanje. Podjetje ima praviloma zakonsko izterljivo pravico pobotati odmerjeno terjatev za davek z odmerjeno obveznostjo za davek, če se nanašata na davek od dobička, ki pripada isti davčni oblasti, in davčna oblast dovoli podjetju, da plača ali prejme en sam čisti znesek.

73. V skupinskih 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 pobota 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; in

(b) se odložene terjatve za davek in odložene obveznosti za davek nanašajo na davek od dobička, ki pripada isti davčni oblasti v zvezi z bodisi:

(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 odprave vsake začasne razlike, ta standard zahteva, naj podjetje pobota odloženo terjatev za davek in odloženo obveznost za davek iste obdavčljive enote, če in le če se nanašata na davek od 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 ene obdavčljive enote povzročila povečanje plačila davka v istem obdobju, v katerem bo odložena terjatev za davek druge obdavčljive enote povzročila zmanjšanje plačila davka druge obdavčljive enote.

▼B

Odhodek za davek

Odhodek za davek (prihodek od davka), ki se nanaša na dobiček ali izgubo iz rednega delovanja

77. Odhodek za davek (prihodek od davka), ki se nanaša na dobiček ali izgubo iz rednega delovanja, se predstavi v obrazcu izkaza poslovnega izida (uspeha).

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

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

Razkrivanje

79. Glavne sestavine odhodka za davek (prihodka od davka) je treba razkriti ločeno.

80. Sestavine odhodka za davek (prihodka od davka) so lahko:

(a) kratkoročni odhodek za davek (prihodek od davka);

(b) vse prilagoditve, v obdobju pripoznane za odmerjeni 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 z odstavkom 56; in

▼M5

(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.

▼B

81. Posebej je treba razkriti tudi:

(a) celoto odmerjenega in odloženega davka, ki se nanaša na postavke v breme ali v dobro kapitala;

▼M5

▼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(-imi) stopnjo(-ami), pri čemer se razkritje tudi osnova, na katero se uporabi(-jo) davčna(-e) stopnja(-e); ali

(ii) številčna uskladitev povprečne dejanske davčne stopnje in uporabljene davčne stopnje, pri čemer se razkritje tudi osnova, na katero se uporabi davčna stopnja;

(d) pojasnilo sprememb uporabljene(-ih) davčne(-ih) stopnje(-enj) v primerjavi s prejšnjim obračunskim obdobjem;

▼B

(e) znesek (in datum zapadlosti v plačilo, če obstaja) odbitnih začasnih razlik, neizrabljenih davčnih izgub in neizrabljenih davčnih dobropisov, za katere v bilanci stanja ni pripoznana odložena terjatev za davek;

(f) celotni znesek začasnih razlik, povezanih s finančnimi naložbami v odvisna podjetja, podružnice in pridružena podjetja ter deleži v skupnih podvigih, v zvezi s katerimi niso bile pripoznane odložene obveznosti za davek (glej odstavek 39);

(g) za vsako vrsto začasnih razlik in za vsako vrsto neizrabljenih davčnih izgub in neizrabljenih davčnih dobropisov:

(i) znesek odloženih terjatev za davek in obveznosti za davek, pripoznanih v bilanci stanja za vsako predstavljeno obdobje;

(ii) znesek odloženega prihodka od davka ali odhodka za davek, ki se pripozna v izkazu poslovnega izida (uspeha), če to ni očitno iz sprememb zneskov, pripoznanih v bilanci stanja;

(h) v zvezi z ustavljenim poslovanjem odhodek za davek, ki se nanaša na:

(i) dobiček ali izgubo zaradi ustavitve; in

(ii) dobiček ali izgubo iz rednega delovanja ustavljenega poslovanja za obdobje skupaj z ustreznimi zneski za vsako predstavljeno prejšnje obdobje; in

(i) znesek vpliva na davek od dobička zaradi dividend delničarjev podjetja, ki so bile predlagane ali objavljene, preden so bili računovodski izkazi odobreni za objavo, vendar v računovodskih izkazih niso pripoznane kot obveznost.

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

(a) uporaba odložene terjatve za davek odvisna od prihodnjih obdavčljivih dobičkov, ki presegajo dobičke iz odprave obstoječih obdavčljivih začasnih razlik; in

(b) podjetje pretrpelo izgubo bodisi v obravnavanem bodisi v prejšnjem obdobju po davčnih predpisih, ki se nanašajo na odloženo terjatev za davek.

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

▼M5

▼B

84. Razkritja, ki jih zahteva odstavek 81(c), 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 podjetje uporablja ustrezno davčno stopnjo, ki daje uporabnikom njegovih 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 v nadaljevanju pojasnjuje, kako izbira primerne davčne stopnje vpliva na predstavitev številčnih prilagoditev.

86. Povprečna dejanska davčna stopnja je razmerje odhodka za davek (prihodek od davka) in računovodskega dobička.

▼B

87. Pogosto je težko izračunati znesek nepripoznanih odloženih obveznosti za davek, ki izhajajo iz finančnih naložb v odvisna podjetja, podružnice in pridružena podjetja ter deležev v skupnih podvigih (glej odstavek 39). Zato ta standard zahteva, da podjetje razkrije celotni 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. Odstavek 82A zahteva, da podjetje razkrije naravo možnih vplivov na davek od dobička, ki bodo izhajali iz plačila dividend njegovim delničarjem. Podjetje razkrije pomembne značilnosti ureditve davka od dobička in dejavnike, ki bodo vplivali na velikost možnih vplivov dividend na davek od dobička.

87B. Včasih ni mogoče izračunati celotne velikosti možnih vplivov na davek od dobička, ki bodo izhajali 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 skupini podjetij 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 uskupinjenega čistega dobička. V takšnem primeru je treba vračljivi znesek razkriti. Podjetje po potrebi tudi razkrije, da obstajajo dodatni možni vplivi na davek od dobička, ki praktično niso ugotovljivi. V morebitnih ločenih računovodskih izkazih obvladujočega podjetja se razkritje možnih vplivov na davek od dobička nanaša na zadržani čisti dobiček obvladujočega podjetja.

87C. Od podjetja, od katerega se zahteva razkritje iz odstavka 82A, se lahko zahtevajo tudi razkritja v zvezi z začasnimi razlikami, povezanimi z naložbami v odvisna podjetja, podružnice in pridružena podjetja ali deleži v skupnih podvigih. V takšnih primerih podjetje to upošteva pri določanju informacij, ki bodo razkrite po odstavku 82A. Na primer od podjetja se lahko zahteva, da razkrije celotni znesek začasnih razlik, povezanih s finančnimi naložbami v odvisna podjetja, v zvezi s katerimi niso pripoznane odložene obveznosti za davek (glej odstavek 81(f)). Če ni možno izračunati zneskov nepripoznanih odloženih obveznosti za davek (glej odstavek 87), lahko obstajajo zneski možnih vplivov dividend na davek od dobička, ki niso praktično ugotovljivi in se nanašajo na ta odvisna podjetja.

88. Podjetje razkrije vse z davkom 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 uveljavljene ali napovedane po datumu bilance stanja, podjetje podobno razkrije vsak pomemben vpliv takšnih sprememb na svoje sedanje in odložene terjatve za davek in obveznosti za davek (glej MRS 10 – Dogodki po datumu bilance stanja).

Zgled, ki pojasnjuje odstavek 85

Leta 19X2 ima podjetje računovodski dobiček v svoji državi (državi A) 1 500 (19X1: 2 000) in v državi B (19X 11 500: 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.

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 obračunu davka 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. Podjetje bo morda moralo pojasniti učinek pomembnih sprememb

▼B

pri katerikoli davčni stopnji ali združek dobičkov, zasluženih v različnih državah, da bi pojasnilo spremembe uporabljene(-ih) davčne(-ih) stopnje(-enj), kakor zahteva odstavek 81(d).

Računovodski dobiček	2 500	3 000
Davek po domačih stopnjah, uporabljenih na dobičke v ustreznih državah	750	750
Davčni učinek odhodkov, ki se pri obračunu davka ne odštejejo	60	30
Odhodek za davek	760	780

DATUM UVELJAVITVE

89. Ta mednarodni računovodski standard se začne uporabljati za računovodske izkaze za obdobja, ki se začno 1. januarja 1998 ali kasneje, razen izjem iz odstavka 91. Če podjetje uporabi ta standard pri računovodskih izkazih za obdobja, ki se začno pred 1. januarjem 1998, mora razkriti, da je uporabilo ta standard namesto MRS 12 — Obračunavanje davka od dobička, sprejetega leta 1979.

90. Ta standard nadomesti MRS 12 – Obračunavanje davka od dobička, sprejet leta 1979.

91. Odstavki 52A, 52B, 65A, 81(i), 82A, 87A, 87B in 87C ter črtanje odstavkov 3 in 50 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.

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD MRS 14

(SPREMENJEN 1997)

Poročanje po odsekih

Ta spremenjeni mednarodni računovodski standard nadomešča MRS 14 — Poročanje o računovodskih informacijah po odsekih, katerega preoblikovano različico je sprejel odbor leta 1994. Spremenjeni standard se je začel uporabljati za računovodske izkaze za obdobja, ki so se začela 1. julija 1998 ali kasneje.

▼M3

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

▼B

UVOD

Ta standard („MRS 14 (spremenjen)”) nadomešča MRS 14 — Poročanje o računovodskih informacijah po odsekih („izvirni MRS 14”). MRS 14 (spremenjen) se začne uporabljati za obračunska obdobja, ki se začno 1. julija 1998 ali kasneje. Glavne spremembe v primerjavi z izvirnim MRS 14 so:

1. Izvirni MRS 14 se je nanašal na podjetja, s katerih vrednostnicami se javno trguje, in druga gospodarsko pomembna podjetja. MRS 14 (spremenjen) se nanaša na podjetja, s katerih lastniškimi ali dolžniškimi vrednostnicami se javno trguje, tudi na podjetja, ki šele izdajajo lastniške ali dolžniške vrednostnice za javni trg vrednostnic, vendar ne tudi na druga gospodarsko pomembna podjetja.

2. Izvirni MRS 14 je zahteval, da se o informacijah poroča za področne in območne odseke. Dajal je le splošne napotke za opredeljevanje področnih in območnih odsekov. Predlagal je, naj notranje organizacijske skupine priskrbijo podlago za določanja odsekov, o katerih se poroča, ali naj se pri poročanju po odsekih zahteva prerazvrščanje podatkov. MRS 14 (spremenjen) zahteva, da se poroča o informacijah po področnih in območnih odsekih. Za opredeljevanje področnih in območnih odsekov daje podrobnejše napotke kot izvirni MRS 14. Zahteva, naj podjetje upošteva svoj notranji organizacijski ustroj in ureditev notranjega poročanja pri opredeljevanju takšnih odsekov. Če notranji odseki niso zasnovani niti na

([1]) Odstavek 91 omenja „letne računovodske izkaze”, kar je v skladu z jasnejšim izražanjem datumov uveljavitve, sprejetim leta 1998. Odstavek 98 omenja „računovodske izkaze”.

▼B

skupinah sorodnih proizvodov in storitev niti na območjih, MRS 14 (spremenjen) zahteva, naj podjetje upošteva naslednjo nižjo raven notranjega razčlenjevanja na odseke, da bi opredelilo svoje odseke, o katerih poroča.

3. Izvirni MRS 14 je zahteval enako količino informacij za poročanje o področnih odsekih in o območnih odsekih. MRS 14 (spremenjen) določa, da je ena podlaga za opredelitev odsekov temeljna in druga dodatna, pri čemer se pri razkrivanju po dodatnih odsekih zahteva manj informacij.

4. Izvirni MRS 14 ni omenjal, ali morajo biti informacije po odsekih pripravljene z uporabo računovodskih usmeritev, sprejetih za skupinske ali samostojne računovodske izkaze. MRS 14 (spremenjen) zahteva, da se upoštevajo iste računovodske usmeritve.

5. Izvirni MRS 14 je dovoljeval razlike pri opredeljevanju poslovnih izidov po odsekih med podjetji. MRS 14 (spremenjen) daje podrobnejše napotke o posameznih postavkah prihodkov in odhodkov, ki jih je treba vključiti v prihodke in odhodke odseka ali izključiti iz njih, kot izvirni MRS 14. Skladno s tem MRS 14 (spremenjen) določa standardizirano merilo poslovnega izida odseka, vendar le kolikor se lahko postavke prihodkov in odhodkov poslovanja pripišejo neposredno odsekom ali se utemeljeno razporedijo nanje.

6. MRS 14 (spremenjen) zahteva „somerje” pri vključevanju postavk v poslovni izid in sredstva odseka. Če na primer poslovni izid odseka vključuje amortizacijo, mora biti tudi amortizirljivo sredstvo vključeno v sredstva odseka. Izvirni MRS 14 tega ni omenjal.

7. Izvirni MRS 14 ni omenjal, ali se lahko odseki, ki se štejejo za premajhne za ločeno poročanje, združujejo z drugimi odseki ali izključujejo iz vseh odsekov, o katerih se poroča. MRS 14 (spremenjen) določa, da se mali odseki, o katerih se poroča znotraj podjetja in o katerih ni treba poročati ločeno, lahko združujejo, če imajo veliko skupnih dejavnikov, ki opredeljujejo področni ali območni odsek, ali pa se lahko združujejo s podobnimi pomembnimi odseki, za katere se informacije sporočajo znotraj podjetja, če so izpolnjeni nekateri pogoji.

8. Izvirni MRS 14 ni omenjal, ali naj bodo območni odseki zasnovani na razmestitvi sredstev podjetja (izvoru prodaje) ali na razmestitvi odjemalcev (namembnosti prodaje). MRS 14 (spremenjen) zahteva, da morajo biti ne glede na to, kaj je podlaga za območne odseke podjetja, nekateri podatki predstavljeni na drugi podlagi, če so pomembno drugačni.

9. Izvirni MRS 14 je tako pri področnih kot pri območnih odsekih zahteval štiri glavne informacije:

   (a) prihodke od prodaje ali druge prihodke od poslovanja z razlikovanjem med prihodki, pridobljenimi od kupcev zunaj podjetja, in prihodki, pridobljenimi od drugih odsekov;

   (b) poslovni izid odseka;

   (c) uporabljena sredstva odseka; in

   (d) podlago za določanje cen pri poslovanju med odseki.

   Kot temeljno podlago za poročanje po odsekih podjetja (področnih ali območnih odsekih) MRS 14 (spremenjen) zahteva iste štiri informacije, dodatno pa še:

   (a) obveznosti odseka;

   (b) nabavno vrednost opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih dolgoročnih sredstev, pridobljenih v obdobju;

   (c) amortizacijo;

   (d) nedenarne odhodke razen amortizacije; in

   (e) delež podjetja v ►**M5** poslovni izid ◄ pridruženega podjetja, skupnem podvigu ali drugi finančni naložbi, obračunani po kapitalski metodi, če je skoraj vse poslovanje pridruženega podjetja potekalo samo v tem odseku, in znesek s tem povezanih finančnih naložb.

   Kot dodatno podlago za poročanje po odsekih v podjetju MRS 14 (spremenjen) odpravlja zahtevo izvirnega MRS 14 po poslovnem izidu odseka ter jo nadomešča z nabavno vrednostjo opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih dolgoročnih sredstev, pridobljenih v obdobju.

10. Izvirni MRS 14 ni omenjal, ali je treba informacije po odsekih za prejšnje obdobje, predstavljene za namene primerjave, v primeru bistvenih sprememb računovodskih usmeritev odseka prilagoditi. MRS 14 (spremenjen) zahteva prilagoditev, razen če ni izvedljiva.

▼B

11. Če je celotni prihodek od zunanjih odjemalcev pri vseh odsekih, o katerih se poroča, skupaj manjši od 75 % celotnega prihodka podjetja, MRS 14 (spremenjen) zahteva, da se opredelijo dodatni odseki, o katerih se poroča, dokler ni dosežena raven 75 %.

12. Izvirni MRS 14 je pri podatkih po odsekih dovoljeval uporabo drugačne metode postavljanja cen pri prenosih med odseki, kot se je dejansko uporabljala. MRS 14 (spremenjen) zahteva, da se prenosi med odseki merijo na podlagi, ki jo je podjetje dejansko uporabilo za postavljanje cen pri prenosih.

13. MRS 14 (spremenjen) zahteva razkritje prihodkov od prodaje za vsak odsek, o katerem se sicer ne poroča, ker večino svojih prihodkov zasluži s prodajo drugim odsekom, če pri tem odseku prihodki od prodaje zunanjim odjemalcem znašajo 10 % ali več celotnega prihodka od prodaje v podjetju. V izvirnem MRS 14 ni bilo primerljive zahteve.

VSEBINA

	Odstavki
Namen	93
Področje	94
Opredelitve pojmov	94
Opredelitve pojmov iz drugih mednarodnih računovodskih standardov	94
Opredelitvi področnega odseka in območnega odseka	94
Opredelitve prihodkov, odhodkov, poslovnega izida, sredstev in obveznosti do virov sredstev odseka	96
Opredeljevanje odsekov, o katerih se poroča	98
Temeljna in dodatna oblika poročanja po odsekih	98
Področni in območni odseki	99
Odseki, o katerih se poroča	100
Računovodske usmeritve odseka	102
Razkrivanje	102
Temeljna oblika poročanja	102
Dodatne informacije po odsekih	104
Zgledi razkritij po odsekih	105
Drugo o razkrivanju	105
Datum uveljavitve	107

Standarde, ki so natisnjeni s krepkimi ležečimi črkami, je treba brati v povezavi s temeljnim gradivom in navodili za uporabo v tem standardu ter v povezavi z „Uvodom v določbe mednarodnih računovodskih standardov”. Mednarodni računovodski standardi niso namenjeni za uporabo pri nebistvenih postavkah (glej odstavek 12 Uvoda).

NAMEN

Namen tega standarda je postaviti načela za poročanje o računovodskih informacijah po odsekih – informacijah o različnih vrstah proizvodov in storitev podjetja ter o različnih zemljepisnih območjih, na katerih deluje – da bi pomagal uporabnikom računovodskih izkazov:

(a) bolje razumeti pretekle dosežke podjetja;

(b) bolje presojati tveganja in donose podjetja; in

(c) bolj utemeljeno presojati podjetje kot celoto.

Številna podjetja zagotavljajo skupine proizvodov in storitev ali delujejo na zemljepisnih območjih, ki so izpostavljeni različnim stopnjam dobičkonosnosti, možnostim za rast, pričakovanjem glede prihodnosti in tveganjem. Informacije o različnih vrstah proizvodov in storitev podjetja ter o njegovem delovanju na različnih zemljepisnih območjih — pogosto imenovane informacije po odsekih — so pomembne za ocenjevanje tveganj in donosov raznovrstnega ali večnacionalnega podjetja, vendar lahko niso ugotovljive iz združenih podatkov. Zato se informacije po odsekih na splošno obravnavajo kot nujne za zadovoljevanje potreb uporabnikov računovodskih izkazov.

▼B

PODROČJE

1. Ta standard se uporablja v popolnih objavljenih računovodskih izkazih, ki so v skladu z mednarodnimi računovodskimi standardi.

2. Popolni računovodski izkazi obsegajo bilanco stanja, izkaz poslovnega izida (uspeha), izkaz finančnega izida (finančnih tokov), izkaz sprememb kapitala in pojasnila, kakor določa MRS 1 – Predstavljanje računovodskih izkazov.

3. Ta standard uporabljajo podjetja, s katerih lastniškimi ali dolžniškimi vrednostnicami se javno trguje, in podjetja, ki šele izdajajo lastniške ali dolžniške vrednostnice na javnih trgih vrednostnic.

4. Podjetju, s katerega vrednostnicami se javno ne trguje, a pripravlja računovodske izkaze v skladu z mednarodnimi računovodskimi standardi, se priporoča prostovoljno razkrivanje računovodskih informacij po odsekih.

5. Če se kako podjetje, s katerega vrednostnicami se javno ne trguje, odloči v računovodskih izkazih, skladnih z mednarodnimi računovodskimi standardi, prostovoljno razkrivati informacije po odsekih, mora v celoti ravnati v skladu z zahtevami tega standarda.

6. Če posamezno računovodsko poročilo vsebuje tako skupinske računovodske izkaze podjetja, s katerega vrednostnicami se javno trguje, kot tudi ločene računovodske izkaze obvladujočega podjetja ali enega ali več odvisnih podjetij, je treba informacije po odsekih predstaviti samo na podlagi skupinskih računovodskih izkazov. Če je odvisno podjetje sámo podjetje, s katerega vrednostnicami se javno trguje, predstavi informacije po odsekih v svojem ločenem računovodskem poročilu.

7. Podobno, če posamezno računovodsko poročilo vsebuje tako računovodske izkaze podjetja, s katerega vrednostnicami se javno trguje, kot tudi po kapitalski metodi ločene računovodske izkaze pridruženega podjetja ali skupnega podviga, kjer ima podjetje finančni delež, je treba informacije po odsekih predstaviti samó na podlagi računovodskih izkazov samega podjetja. Če je na podlagi kapitalske metode pridruženo podjetje ali skupni podvig sám podjetje, s katerega vrednostnicami se javno trguje, mora predstaviti informacije po odsekih v svojem ločenem računovodskem poročilu.

OPREDELITVE POJMOV

Opredelitve pojmov iz drugih mednarodnih računovodskih standardov

8. V tem standardu so uporabljeni naslednji izrazi, katerih pomeni so natančno določeni v MRS 7 – Izkazi finančnega izida (finančnih tokov), MRS 8 – ►**M5** Poslovni izid ◄ v obdobju, bistvene napake in spremembe računovodskih usmeritev, in MRS 18 – Prihodki:

Poslovanje je glavno delovanje, ki prinaša dobiček podjetja, in drugo delovanje, ki ni naložbenje ali vlaganje (financiranje).

▼M5

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

▼B

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

Opredelitvi področnega odseka in območnega odseka

9. Izraza področni odsek in območni odsek sta v tem standardu uporabljena z naslednjima pomenoma:

Področni odsek je prepoznavni sestavni del podjetja, ki se ukvarja s posameznim proizvodom ali storitvijo ali pa s skupino sorodnih proizvodov ali storitev ter je predmet tveganj in donosov, drugačnih od tistih v drugih področnih odsekih. Dejavniki, ki jih je treba upoštevati pri določanju, ali so proizvodi in storitve sorodni, vključujejo:

(a) naravo proizvodov ali storitev;

(b) naravo proizvajalnih procesov;

(c) vrsto ali skupino odjemalcev proizvodov ali storitev;

(d) metode, uporabljene pri razpečavanju proizvodov ali opravljanju storitev; in

(e) po potrebi naravo urejevalnega okolja, na primer v bančništvu, zavarovalništvu ali javnih službah.

▼B

Območni odsek je prepoznavni sestavni del podjetja, ki se ukvarja s proizvodi ali storitvami v posebnem gospodarskem okolju ter je predmet tveganj in donosov, drugačnih od tistih v drugih sestavnih delih, delujočih v drugih gospodarskih okoljih. Dejavniki, ki jih je treba upoštevati pri opredeljevanju območnih odsekov, vključujejo:

(a) podobnost gospodarskih in političnih razmer;

(b) povezavo med poslovanjem na različnih zemljepisnih območjih;

(c) bližino poslovanja;

(d) posebna tveganja, povezana s poslovanjem na posameznem območju;

(e) predpise o devizni kontroli; in

(f) s tem povezana valutna tveganja.

Odsek, o katerem se poroča, je področni odsek ali območni odsek, ki se prepozna na podlagi prejšnjih opredelitev, za katerega ta standard zahteva razkrivanje informacij.

10. Dejavniki iz odstavka 9, po katerih se prepoznavajo področni in območni odseki, niso navedeni v kakem posebnem vrstnem redu.

11. Posamezen področni odsek ne vključuje proizvodov in storitev, ki se pomembno razlikujejo po tveganjih in donosih. Sicer utegnejo pri opredeljevanju področnega odseka obstajati razlike glede enega ali več dejavnikov, vendar se za proizvode in storitve, vključene v posamezen področni odsek, pričakuje, da so sorodni glede večine dejavnikov.

12. Podobno območni odsek ne vključuje poslovanja v gospodarskih okoljih s pomembno različnimi tveganji in donosi. Območni odsek je lahko posamezna država, skupina dveh ali več držav ali območje znotraj države.

13. Prevladujoči viri tveganj vplivajo na organiziranost in poslovodenje večine podjetij. Zato odstavek 27 tega standarda določa, da sta podlagi za opredeljevanje odsekov podjetja njegova organizacijski ustroj in ureditev notranjega računovodskega poročanja. Tveganja in donosi podjetja so pod vplivom tako zemljepisne razmestitve njegovega poslovanja (kjer se proizvajajo njegovi proizvodi ali od koder se dobavljajo njegove storitve) kot tudi razmestitve njegovih trgov (kjer se prodajajo njegovi proizvodi ali opravljajo njegove storitve). Opredelitev dovoljuje, da so območni odseki zasnovani na bodisi:

(a) razmestitvi pripomočkov in drugih sredstev podjetja za proizvajanje in opravljanje storitev; ali

(b) razmestitvi njegovih trgov in odjemalcev.

14. Ustroj organiziranja in notranjega poročanja v podjetju običajno kaže, ali prevladujoči vir zemljepisnih tveganj izhaja iz razmestitve njegovih sredstev (vira njegove prodaje) ali iz razmestitve njegovih odjemalcev (namembnega kraja njegove prodaje). V skladu s tem podjetje upošteva ta ustroj, ko določa, ali naj bodo njegovi območni odseki zasnovani na razmestitvi njegovih sredstev ali na razmestitvi njegovih odjemalcev.

15. Pri določanju sestave področnih ali območnih odsekov je potrebnega nekaj presojanja. Pri oblikovanju sodbe ravnateljstvo podjetja upošteva namen poročanja o računovodskih informacijah po odsekih, kot je predstavljen v tem standardu, in kakovostne značilnosti računovodskih izkazov, kot so opredeljene v Okvirnih navodilih SMRS za pripravljanje in predstavljanje računovodskih izkazov. Takšne kakovostne značilnosti vključujejo ustreznost, zanesljivost in obdobno primerljivost računovodskih informacij, o katerih se poroča, pri različnih skupinah proizvodov in storitev v podjetju in pri njegovem poslovanju na različnih zemljepisnih območjih ter koristnost takšnih informacij za ocenjevanje tveganj in donosov podjetja kot celote.

Opredelitve prihodkov, odhodkov, poslovnega izida, sredstev in obveznosti do virov sredstev odseka

16. V tem standardu so uporabljeni naslednji dodatni izrazi, katerih pomeni so natančno določeni:

Prihodki odseka so prihodki, o katerih se poroča v izkazu poslovnega izida (uspeha) podjetja in jih je mogoče pripisati neposredno odseku, ter ustrezni del prihodkov podjetja, ki ga je mogoče utemeljeno razporediti na odsek, ne glede na to, ali izhaja iz prodaj zunanjim odjemalcem ali iz poslov z drugimi odseki v istem podjetju. Prihodki odseka ne vključujejo:

▼M5

▼B

(b) prihodkov od obresti ali dividend, tudi ne obresti od danih predujmov ali posojil drugim odsekom, razen če je poslovanje odseka predvsem finančne narave; ali

(c) dobičkov iz prodaje finančnih naložb ali dobičkov iz odpisov dolgov, razen če je poslovanje odseka predvsem finančne narave.

Prihodki odseka vključujejo delež podjetja v dobičkih ali izgubah pridruženih podjetij, skupnih podvigov ali drugih finančnih naložb, obračunanih po kapitalski metodi, le če so takšne postavke vključene v skupinski ali celotni prihodek podjetja.

Prihodki odseka vključujejo delež prihodkov *sopodvižnika* v skupaj obvladovanem podjetju, ki se obračuna na podlagi sorazmernega uskupinjevanja v skladu z MRS 31 – Računovodsko poročanje o deležih v skupnih podvigih.

Odhodki odseka so odhodki, ki izhajajo iz poslovanja odseka in jih je mogoče pripisati neposredno odseku, ter ustrezni del odhodkov, ki ga je mogoče utemeljeno razporediti na odsek, tudi odhodki, ki se nanašajo na prodaje zunanjim odjemalcem, in odhodki, ki se nanašajo na posle z drugimi odseki istega podjetja. Odhodki odseka ne vključujejo:

▼M5

▼B

(b) obresti, tudi ne obresti za predujme ali posojila, dobljene od drugih odsekov, razen če je poslovanje odseka predvsem finančne narave;

(c) izgub pri prodaji finančnih naložb ali izgub iz odpisov terjatev, razen če je poslovanje odseka predvsem finančne narave;

(d) deleža podjetja v izgubah pridruženih podjetij, skupnih podvigov ali drugih finančnih naložb, obračunanega po kapitalski metodi;

(e) odhodkov za davek od dobička; ali

(f) odhodkov splošnih služb, odhodkov ravnateljstva in drugih odhodkov, ki se pojavljajo na ravni podjetja in se nanašajo na podjetje kot celoto. Včasih pa se stroški pojavijo na ravni podjetja na račun odseka. Takšni stroški so odhodki odseka, če se nanašajo na njegovo poslovanje in mu jih je mogoče neposredno pripisati ali jih utemeljeno razporediti nanj.

Odhodki odseka vključujejo delež skupnega *podvižnika* pri odhodkih skupaj obvladovanega podjetja, obračunan po sorazmernem uskupinjevanju v skladu z MRS 31.

V zvezi s poslovanjem odseka, ki je predvsem finančne narave, se lahko o prihodkih od obresti in o odhodkih za obresti poroča po odsekih v enem pobotanem znesku, le če so takšne postavke pobotane v skupinskih računovodskih izkazih ali izkazih podjetja.

Poslovni izid odseka je razlika med prihodki in odhodki odseka. Poslovni izid odseka se ugotovi pred vsako prilagoditvijo za manjšinski delež.

Sredstva odseka so tista poslovna sredstva, ki jih uporablja odsek pri svojem poslovanju in jih je mogoče pripisati neposredno njemu ali se lahko utemeljeno razporedijo nanj.

Če poslovni izid odseka vključuje prihodke od obresti ali dividend, vključujejo njegova sredstva ustrezne terjatve, posojila, finančne naložbe ali druga sredstva, ki ustvarjajo prihodke.

Sredstva odseka ne vključujejo terjatev za davek od dobička.

Sredstva odseka vključujejo finančne naložbe, obračunane po kapitalski metodi, le če je čisti poslovni izid iz takšnih finančnih naložb vključen med prihodke odseka. Sredstva odseka vključujejo delež skupnega *podvižnika* v poslovnih sredstvih skupaj obvladovanega podjetja, obračunan po sorazmernem uskupinjevanju v skladu z MRS 31.

Sredstva odseka se ugotovijo po odštetju ustreznih popravkov vrednosti, o katerih se poroča kot o neposrednih odbitkih v bilanci stanja podjetja.

Obveznosti odseka so tiste poslovne obveznosti, ki izhajajo iz njegovega poslovanja in jih je mogoče pripisati neposredno njemu ali se lahko utemeljeno razporedijo nanj.

Če poslovni izid odseka vključuje odhodke za obresti, vključujejo obveznosti odseka ustrezne obrestonosne obveznosti.

Obveznosti odseka vključujejo delež skupnega *podvižnika* v obveznostih skupaj obvladovanega podjetja, obračunan po sorazmernem uskupinjevanju v skladu z MRS 31.

Obveznosti odseka ne vključujejo obveznosti za davek od dobička.

▼B

Računovodske usmeritve odseka so računovodske usmeritve, ki se uporabljajo pri pripravljanju in predstavljanju računovodskih izkazov za skupino ali posamezno podjetje, ter tudi tiste računovodske usmeritve, ki se nanašajo posebej na poročanje po odsekih.

17. Opredelitve prihodkov, odhodkov, sredstev in obveznosti odseka vključujejo zneske takšnih postavk, ki jih je mogoče pripisati neposredno odseku, ter zneske takšnih postavk, ki jih je mogoče utemeljeno razporediti na odsek. Podjetje upošteva svojo ureditev notranjega računovodskega poročanja kot izhodišče za opredeljevanje takšnih postavk, ki jih je mogoče pripisati neposredno odsekom ali utemeljeno razporediti nanje. To pomeni, da obstaja domneva, da je zneske, ugotovljene po odsekih za namene notranjega računovodskega poročanja, mogoče pripisati neposredno odsekom ali utemeljeno razporediti nanje za namen merjenja prihodkov, odhodkov, sredstev in obveznosti odsekov, o katerih se poroča.

18. V nekaterih primerih pa se prihodki, odhodki, sredstva ali obveznosti lahko razporedijo po odsekih za namene notranjega računovodskega poročanja na podlagi, ki je razumljiva ravnateljstvu v podjetju, toda utegne biti pristranska, poljubna ali težko razumljiva zunanjim uporabnikom računovodskih izkazov. Takšna razporeditev ni utemeljena podlaga v skladu z opredelitvami prihodkov, odhodkov, sredstev in obveznosti odseka v tem standardu. Nasprotno, podjetje lahko odloči, da ne bo razporedilo kake postavke prihodkov, odhodkov, sredstev ali obveznosti za namene notranjega računovodskega poročanja, celo če za to obstaja utemeljena podlaga. Takšna postavka se razporedi v skladu z opredelitvami prihodkov, odhodkov, sredstev in obveznosti odseka v tem standardu.

▼M3

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

▼B

20. Obveznosti odseka so na primer poslovne in druge obveznosti, odložene obveznosti, predujmi kupcev, rezervacije za jamstvo proizvodov ter druge obveznosti, ki se nanašajo na proizvode in storitve. Obveznosti odseka ne vključujejo dobljenih posojil, obveznosti, povezanih s sredstvi kot predmetom finančnih najemov (MRS 17), in drugih obveznosti, ki nastanejo bolj zaradi vlaganja (financiranja) kot pa zaradi poslovanja. Če so odhodki za obresti vključeni v poslovni izid odseka, so z njimi povezane obrestonosne obveznosti vključene v obveznosti odseka. Obveznosti odsekov, katerih poslovanje ni pretežno finančne narave, ne vključujejo dobljenih posojil in podobnih obveznosti, kajti ►M5 poslovni izid ◄ odseka je bolj dobiček ali izguba iz poslovanja kot pa dobiček ali izguba, pobotana z vlaganjem (financiranjem). Ker dolgovi pogosto nastajajo na ravni sedeža za celotno podjetje, obrestonosnih obveznosti pogosto ni mogoče pripisati neposredno odseku ali jih utemeljeno razporediti nanj.

▼M5

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

▼M5

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

▼B

23. MRS 7 – Izkazi finančnega izida (finančnih tokov), dajejo napotke, ali prekoračitve na bančnem računu vključiti kot sestavni del denarnih sredstev ali o njih poročati kot o posojilu.

24. Prihodki, odhodki, sredstva in obveznosti odseka se ugotovijo, preden se saldi iz razmerij v skupini in posli v skupini izločijo zaradi uskupinjevanja, razen kolikor se takšni saldi iz razmerij v skupini in posli v skupini pojavljajo v posameznem odseku.

25. Računovodske usmeritve, uporabljene pri pripravljanju in predstavljanju računovodskih izkazov podjetja kot celote, so tudi temeljne računovodske usmeritve odseka, poleg tega pa računovodske usmeritve odseka vključujejo še usmeritve, ki se nanašajo posebej na poročanje po odsekih, na primer na opredeljevanje odsekov, metode določanja cen pri prenosih med odseki in podlago za razporejanje prihodkov in odhodkov na odseke.

OPREDELJEVANJE ODSEKOV, O KATERIH SE POROČA

Temeljna in dodatna oblika poročanja po odsekih

26. Prevladujoči vir in narava tveganj in donosov podjetja odločata, ali njegova temeljna oblika poročanja po odsekih izhaja iz področnih ali iz območnih odsekov. Če na tveganja in donose podjetja vplivajo pretežno razlike pri proizvodih in storitvah, s katerimi se ukvarja, izhaja temeljna oblika poročanja o informacijah po odsekih iz področnih odsekov, dodatne informacije pa se nanašajo na območja. Podobno, če so tveganja in donosi podjetja pod pretežnim vplivom dejstva, da posluje v različnih državah ali na drugih zemljepisnih območjih, tedaj izhaja temeljna oblika poročanja o informacijah po odsekih iz območnih odsekov, dodatne informacije pa se nanašajo na skupine sorodnih proizvodov in storitev.

▼M12

27. Ureditev notranje organiziranosti in poslovodenja v podjetju ter ureditev njegovega notranjega računovodskega poročanja ključnemu ravnateljskemu osebju (na primer ravnateljstvu in glavnemu ravnatelju) sta navadno podlaga za opredeljevanje prevladujočega vira in narave tveganj in različnih stopenj donosa pri podjetju ter zato tudi za opredeljevanje, katera oblika poročanja je temeljna in katera dodatna, razen v primerih iz (a) in (b):

▼B

(a) če so tveganja in stopnje donosa v podjetju pod močnim vplivom tako razlik med proizvodi in storitvami, s katerimi se ukvarja, kot tudi razlik med zemljepisnimi območji, na katerih posluje, kar kaže „matrični način" poslovodenja podjetja ter notranjega poročanja ►M12 ključno ravnateljsko osebje ◄, mora podjetje uporabljati področne odseke kot izhodišče za svojo temeljno obliko poročanja po odsekih in območne odseke kot izhodišče za svojo dodatno obliko poročanja; in

(b) če ustroj notranje organiziranosti in poslovodenja podjetja ter njegova ureditev notranjega računovodskega poročanja ►M12 ključno ravnateljsko osebje ◄ nista zasnovana niti na posameznih proizvodih ali storitvah oziroma skupinah sorodnih proizvodov ali storitev niti na zemljepisnih sodilih, morajo ►M12 ključno ravnateljsko osebje ◄ podjetja ugotoviti, ali so tveganja in donosi podjetja povezani bolj s proizvodi in storitvami, s katerimi se ukvarja, ali bolj z zemljepisnimi območji, na katerih posluje, na tej podlagi pa izbrati bodisi področne odseke bodisi območne odseke kot izhodišče za temeljno obliko poročanja po odsekih v podjetju, druge pa kot izhodišče za dodatno obliko poročanja.

28. Pri večini podjetij prevladujoči vir tveganj in donosov določa organiziranost in poslovodenje podjetja. Ustroj organiziranosti in poslovodenja ter ureditev notranjega računovodskega poročanja v podjetju najbolje kažeta prevladujoči vir tveganj in donosov v podjetju za namene njegovega poročanja po odsekih. ►M12 Zato, razen v redkih primerih, podjetje poroča o informacijah po odsekih v svojih računovodskih izkazih na enaki podlagi, kot poroča ključnemu ravnateljskemu osebju. ◄ Njegov prevladujoči vir tveganj in donosov postane izhodišče za njegovo temeljno obliko poročanja po odsekih. Njegov dodatni vir tveganj in donosov postane izhodišče za njegovo dodatno obliko poročanja po odsekih.

▼B

29. „Matrična predstavitev” — podlaga za temeljno obliko poročanja po odsekih tako področni kot območni odseki, s popolnimi razkritji po odsekih na obeh podlagah — pogosto daje koristne informacije, če na tveganja in stopnje donosa v podjetju močno vplivajo tako razlike med proizvodi in storitvami, s katerimi se ukvarja, kot tudi razlike med zemljepisnimi območji, na katerih posluje. Ta standard ne zahteva, vendar tudi ne prepoveduje „matrične predstavitve”.

30. V nekaterih primerih se organiziranost podjetja in notranje poročanje lahko razvijeta brez povezave tako z razlikami med vrstami proizvodov in storitev, s katerimi se ukvarja, kot tudi z zemljepisnimi območji, na katerih posluje. Na primer notranje poročanje je lahko organizirano zgolj po pravnih enotah, tako da so notranji odseki sestavljeni iz skupin nepovezanih proizvodov in storitev. V takšnih nenavadnih primerih podatki po odsekih, o katerih se poroča znotraj podjetja, niso v skladu z nameni tega standarda. Zato odstavek 27(b) zahteva, da ►**M12** ključno ravnateljsko osebje ◄ podjetja ugotovijo, ali so tveganja in donosi podjetja bolj pod vplivom proizvodov oziroma storitev ali zemljepisnih območij, in izberejo bodisi področne odseke bodisi območne odseke kot temeljno podlago za poročanje po odsekih v podjetju. Namen je doseči utemeljeno stopnjo primerljivosti z drugimi podjetji, povečati razumljivost informacij, ki izhajajo iz tega, ter zadovoljiti izražene potrebe vlagateljev, upnikov in drugih po informacijah o tveganjih in donosih, ki so povezani s proizvodi oziroma storitvami in z zemljepisnimi območji.

Področni in območni odseki

31. Področni in območni odseki podjetja so za potrebe zunanjega poročanja tiste organizacijske enote, za katere se informacije sporočajo ►**M12** ključno ravnateljsko osebje ◄ za namene ovrednotenja preteklih dosežkov enote in odločitve o prihodnjih razporeditvah dejavnikov, razen izjem iz odstavka 32.

32. Če ustroj notranje organiziranosti in poslovodenja podjetja ter njegova ureditev notranjega računovodskega poročanja ►**M12** ključno ravnateljsko osebje ◄ nista zasnovana niti na posameznih proizvodih oziroma storitvah ali skupinah sorodnih proizvodov oziroma storitev niti na zemljepisnih območjih, odstavek 27(b) zahteva, da ►**M12** ključno ravnateljsko osebje ◄ podjetja na podlagi svoje presoje, kaj je temeljni vir tveganj in donosov v podjetju, izberejo bodisi področne odseke bodisi območne odseke kot izhodišče za temeljno obliko poročanja po odsekih v podjetju, drugi pa so izhodišče za dodatno obliko poročanja. V takšnem primeru morajo ►**M12** ključno ravnateljsko osebje ◄ podjetja določiti področne in območne odseke podjetja za namene zunanjega poročanja raje na podlagi dejavnikov iz opredelitev v odstavku 9 tega standarda kot pa na podlagi ureditve podjetja za notranje računovodsko poročanje ►**M12** ključno ravnateljsko osebje ◄, v skladu z naslednjim:

(a) če je eden ali več odsekov pri notranjem poročanju ►**M12** ključno ravnateljsko osebje ◄ področni ali območni odsek na podlagi dejavnikov iz opredelitev v odstavku 9, drugi pa niso, se pododstavek (b) uporablja le pri tistih notranjih odsekih, ki niso v skladu z opredelitvami iz odstavka 9 (to pomeni, da se odsek, o katerem se poroča znotraj podjetja in ki se ujema z opredelitvijo, ne sme dalje razčlenjevati na odseke);

(b) pri tistih odsekih, o katerih se poroča ►**M12** ključno ravnateljsko osebje ◄ in ki ustrezajo opredelitvam iz odstavka 9, mora poslovodstvo podjetja upoštevati naslednjo nižjo raven notranje razčlenjenosti na odseke, ki sporoča informacije po proizvodnem oziroma storitvenem ali po zemljepisnem načelu, kot ustreza opredelitvam iz odstavka 9; in

(c) če tak odsek na nižji ravni, o katerem se poroča znotraj podjetja, ustreza opredelitvi področnega ali območnega odseka na podlagi dejavnikov iz odstavka 9, se za ta odsek uporabljajo sodila iz odstavkov 34 in 35 za opredeljevanje odsekov, o katerih se poroča.

►**M12** 33. Po tem standardu večina podjetij določa svoje področne in območne odseke kot organizacijske enote, za katere se informacije sporočajo ključnemu ravnateljskemu osebju ali najvišjemu poslovnemu odločevalcu, v nekaterih primerih je to lahko skupina ljudi, za namene ovrednotenja preteklih dosežkov vsake enote in odločitve o prihodnji razporeditvi dejavnikov. ◄ In celo če mora podjetje uporabiti odstavek 32, ker njegovi notranji odseki niso v skladu s proizvodnim oziroma storitvenim ali zemljepisnim načelom, je bolje, da upošteva naslednjo nižjo raven notranje razčlenitve na odseke, ki sporoča informacije po proizvodnem oziroma storitvenem ali zemljepisnem načelu, kot da oblikuje odseke samo za namene zunanjega poročanja. Tako gledanje na ustroj organiziranosti in poslovodenja v podjetju ter na ureditev notranjega računovodskega poročanja v njem, da bi se opredelili

▼B

področni in območni odseki v podjetju za namene zunanjega poročanja, se včasih označuje kot „poslovodno", organizacijske sestavine, za katere se informacije sporočajo znotraj podjetja, pa se včasih označujejo kot „poslovni odseki".

Odseki, o katerih se poroča

34. Dva ali več vsebinsko podobnih področnih ali območnih odsekov, o katerih se poroča znotraj podjetja, je mogoče združiti v en sam področni ali območni odsek. Področni ali območni odseki so vsebinsko podobni, le če:

(a) izkazujejo podobne dolgoročne denarno izražene dosežke; in

(b) so podobni glede vseh dejavnikov iz ustrezne opredelitve v odstavku 9.

35. Področni ali območni odsek se opredeli kot odsek, o katerem se poroča, če večino prihodkov zasluži s prodajami zunanjim odjemalcem in:

(a) znašajo njegovi prihodki od prodaj zunanjim odjemalcem in od poslov z drugimi odseki 10 % ali več celotnih prihodkov, zunanjih in notranjih, vseh odsekov; ali

(b) znaša njegov poslovni izid, bodisi dobiček bodisi izguba, 10 % ali več združenega poslovnega izida vseh odsekov, ki imajo dobiček, ali združenega poslovnega izida vseh odsekov, ki imajo izgubo, kar je večje v absolutnem znesku; ali

(c) znašajo njegova sredstva 10 % ali več celotnih sredstev vseh odsekov.

36. Če je odsek, o katerem se notranje poroča, pod vsemi pomembnimi mejami iz odstavka 35:

(a) se lahko označi kot odsek, o katerem se poroča, ne glede na njegovo velikost;

(b) se — če ne glede na velikost ni označen kot odsek, o katerem se poroča – lahko združi z enim ali več drugimi podobnimi odseki, o katerih se notranje poroča in ki so tudi pod vsemi pomembnimi mejami iz odstavka 35 (dva ali več področnih odsekov je podobnih, če imajo skupaj večino dejavnikov iz ustrezne opredelitve v odstavku 9), v poseben odsek, o katerem se poroča; in

(c) se — če se o njem ne poroča posebej ali ni združen z drugimi – vključi kot nerazporejena usklajevalna postavka.

37. Če znaša celotni zunanji prihodek, ki ga je mogoče pripisati odsekom, o katerih se poroča, manj kot 75 % celotnih uskupinjenih prihodkov ali prihodkov podjetja, se kot odseki, o katerih se poroča, opredelijo dodatni odseki, tudi če ne dosegajo meje 10 % po odstavku 35, dokler ni najmanj 75 % celotnih uskupinjenih prihodkov ali prihodkov podjetja vključenih v odseke, o katerih se poroča.

38. Desetodstotna meja v tem standardu ni mišljena kot vodilo za opredeljevanje bistvenosti pri nobenem vidiku računovodskega poročanja razen pri opredeljevanju področnih in območnih odsekov, o katerih se poroča.

39. Z omejitvijo, da se poroča le o odsekih, ki zaslužijo večino svojih prihodkov s prodajami zunanjim odjemalcem, ta standard ne zahteva, da se različne stopnje navpično povezanega delovanja opredeljujejo kot posebni področni odseki. Vendar je v nekaterih dejavnostih običajna praksa poročati o nekaterih stopnjah navpično povezanega delovanja kot ločenih področnih odsekih, tudi če ti ne pridobivajo pomembnih prihodkov s prodajo navzven. Na primer nekatere mednarodne naftne družbe poročajo o svojem primarnem delovanju (raziskovanju in proizvajanju) in sekundarnem delovanju (rafiniranju in trženju) kot o posebnih področnih odsekih, tudi če se večina ali če se vsi primarni proizvodi (surova nafta) prenašajo znotraj podjetja do njegove rafinerije.

40. Ta standard spodbuja — vendar ne zahteva — prostovoljno poročanje o stopnjah navpično povezanega delovanja kot ločenih odsekih z ustreznim opisom, v katerem je razkrita podlaga za določanje cen pri prenosih med odseki, kot zahteva odstavek 75.

41. Če ureditev notranjega poročanja v podjetju obravnava stopnje navpično povezanega delovanja kot posebne odseke in se podjetje ne odloči poročati o njih navzven kot o področnih odsekih, se pri opredeljevanju odsekov, o katerih se poroča navzven, prodajni odsek združi z nakupnim(-i), razen če ni utemeljene podlage za to, in v takem primeru se prodajni odsek obravnava kot nerazporejena usklajevalna postavka.

42. Odsek, v prejšnjem obdobju opredeljen kot odsek, o katerem se poroča, ker je zadostil ustreznim mejam 10 %, mora biti v obravnavanem obdobju še vedno odsek, o katerem se poroča, čeprav njegovi prihodki, poslovni izid in sredstva ne presegajo več meje 10 %, če ravnateljstvo podjetja sodi, da je ta odsek še vedno pomemben.

▼B

43. Če se odsek v obravnavanem obdobju opredeli kot odsek, o katerem se poroča, ker zadošča ustreznim mejam 10 %, je treba njegove podatke za prejšnje obdobje, predstavljene v primerjalne namene, preračunati, da ga kažejo kot odsek, o katerem se po novem poroča, čeprav v prejšnjem obdobju ni zadostil mejam 10 %, razen če to ni izvedljivo.

RAČUNOVODSKE USMERITVE ODSEKA

44. Informacije po odsekih se pripravljajo v skladu z računovodskimi usmeritvami za pripravljanje in predstavljanje računovodskih izkazov za skupino ali podjetje.

45. Predpostavlja se, da so računovodske usmeritve, ki so se jih ravnatelji in poslovodstvo podjetja odločili uporabljati pri pripravljanju računovodskih izkazov skupine ali podjetja, tiste, za katere ravnatelji in poslovodstvo menijo, da najbolj ustrezajo namenom zunanjega poročanja. Ker je namen informacij po odsekih pomagati uporabnikom računovodskih izkazov bolje razumeti in utemeljeno odločati o podjetju kot celoti, ta standard zahteva, da se pri pripravljanju informacij po odsekih uporabljajo računovodske usmeritve, ki so jih izbrali ravnatelji in poslovodstvo. To pa ne pomeni, da se morajo računovodske usmeritve skupine ali podjetja uporabljati pri odsekih, o katerih se poroča, kot da bi bili ločene samostojne poročevalne enote. Podrobni izračuni, napravljeni pri uporabljanju posamezne računovodske usmeritve na ravni celotnega podjetja, se lahko razporedijo na odseke, če je za to utemeljena podlaga. Na primer pokojnine se pogosto izračunajo za podjetje kot celoto, toda podatke za celotno podjetje je mogoče razporediti na odseke na podlagi podatkov o plačah in demografskih podatkov za odseke.

46. Ta standard ne prepoveduje razkrivanja dodatnih informacij po odsekih, pripravljenih na podlagi, ki se razlikuje od računovodskih usmeritev, sprejetih za računovodske izkaze skupine ali podjetja, pod pogojem da (a) se o informacijah poroča ►**M12** ključno ravnateljsko osebje ◄ za namene odločanja o razporejanju dejavnikov na odseke in ocenjevanja njihovih dosežkov ter (b) je podlaga za merjenje teh dodatnih informacij jasno opisana.

47. Sredstva, ki jih skupaj uporabljata dva ali več odsekov, se razporedijo na odseke, če in zgolj če so z njimi povezani prihodki in odhodki prav tako razporejeni na te odseke.

48. Način razporejanja postavk sredstev, obveznosti, prihodkov in odhodkov na odseke je odvisen od dejavnikov, kot so narava teh postavk, delovanje odseka in relativna samostojnost odseka. Ni mogoče ali primerno podrobno določiti ene same podlage za razporejanje, ki bi jo sprejela vsa podjetja. Tudi ni ustrezno izsiliti razporeditve postavk sredstev, obveznosti, prihodkov in odhodkov podjetja, ki se nanašajo na dva ali več odsekov skupaj, če je edina podlaga za takšno razporejanje poljubna ali težko razumljiva. Obenem so opredelitve prihodkov, odhodkov, sredstev in obveznosti odseka medsebojno povezane in mora biti iz tega izhajajoča razporeditev dosledna. Zato se skupaj uporabljana sredstva razporedijo na odseke, če in zgolj če so z njimi povezani prihodki in odhodki prav tako razporejeni na te odseke. Na primer posamezno sredstvo se vključi med sredstva odseka, če in zgolj če se ustrezna amortizacija pri merjenju poslovnega izida odseka odšteje.

RAZKRIVANJE

49. V odstavkih 50 do 67 so podrobno določena razkritja, zahtevana za odseke, o katerih se poroča, pri temeljni obliki poročanja po odsekih v podjetju. V odstavkih 68 do 72 pa so opredeljena razkritja, zahtevana pri dodatni obliki poročanja po odsekih v podjetju. Podjetjem se priporoča, da predstavljajo vsa temeljna razkritja po odsekih, opredeljena v odstavkih 50 do 67, za vsak dodatni odsek, o katerem se poroča, čeprav odstavki 68 do 72 zahtevajo precej manj razkritij na tej dodatni podlagi. V odstavkih 74 do 83 je obravnavanih nekaj drugih zadev v zvezi z razkritji po odsekih. Dodatek B k temu standardu ponazarja uporabo teh določb o razkrivanju.

Temeljna oblika poročanja

50. Zahteve po razkrivanju iz odstavkov 51 do 67 se uporabljajo pri vsakem odseku, o katerem se poroča, na podlagi temeljne oblike poročanja v podjetju.

51. Podjetje razkrije prihodke vsakega odseka, o katerem se poroča. Prihodki odseka od prodaje zunanjim odjemalcem in prihodki odseka iz poslov z drugimi odseki se predstavljajo ločeno.

52. Podjetje razkrije poslovni izid vsakega odseka, o katerem se poroča.

▼B

53. Če podjetje lahko izračuna ►M5 poslovni izid ◄ odseka ali kako drugo merilo dobičkonosnosti odseka razen poslovnega izida odseka brez poljubnih razporeditev, se poročanje o takšnih zneskih z ustreznimi opisi priporoča kot dodatek k poslovnemu izidu odseka. Če se to merilo pripravi na podlagi, ki se razlikuje od računovodskih usmeritev, sprejetih za računovodske izkaze skupine ali podjetja, podjetje vključi v svoje računovodske izkaze jasen opis podlage za merjenje.

54. Merilo dosežkov odseka nad njegovim poslovnim izidom v izkazu poslovnega izida (uspeha) je na primer kosmati dobiček iz prodaje. Merili dosežkov odseka pod njegovim poslovnim izidom v izkazu poslovnega izida (uspeha) sta na primer dobiček oziroma izguba iz rednega delovanja (bodisi pred odštetjem davka od dobička ali po njem) in ►M5 poslovni izid ◄.

55. Podjetje razkrije celotno knjigovodsko vrednost sredstev vsakega odseka, o katerem se poroča.

56. Podjetje razkrije obveznosti vsakega odseka, o katerem se poroča.

57. Podjetje razkrije celotno nabavno vrednost v obdobju pridobljenih sredstev, za katera se pričakuje, da se bodo uporabljala v več kot enem obdobju (opredmetena osnovna sredstva in neopredmetena dolgoročna sredstva), za vsak odsek, o katerem se poroča. To se včasih označuje kot kapitalska nabava ali kapitalska naložba, merjenje, ki ga zahteva to načelo, pa mora temeljiti na nastanku poslovnih dogodkov in ne izdatkov.

58. Podjetje za vsak odsek, o katerem se poroča, razkrije celotni znesek odhodkov, ki se v okviru poslovnega izida odseka nanašajo na amortizacijo njegovih sredstev v obdobju.

59. Podjetje se spodbuja, vendar se od njega ne zahteva, da razkrije naravo in znesek vseh postavk prihodkov in odhodkov odseka, ki so tolikšne, takšne ali tako pogoste, da je njih razkritje pomembno za pojasnitev dosežkov vsakega odseka, o katerem se poroča, v obdobju.

▼M5

60. MRS 1 zahteva, da se narava in vrednost prihodkov in odhodkov prikažeta ločeno, če so postavke bistvene. MRS 1 ponuja več zgledov, tudi odpisov zalog in opredmetenih osnovnih sredstev, dolgoročnih rezervacij za prestrukturiranje, odtujitev opredmetenih osnovnih sredstev in dolgoročnih finančnih naložb, ►M3 ustavljeno poslovanje ◄, pravdnih poravnav in stornov dolgoročnih rezervacij. 59. člen nima namena spremeniti razporeditve katere koli takšne postavke ali spremeniti merjenja takšnih postavk. Razkritje, ki ga spodbuja omenjeni člen, pa spremeni raven, na kateri se vrednoti pomembnost takšnih postavk za namene razkrivanja od ravni podjetja do ravni odseka.

▼B

61. Podjetje za vsak odsek, o katerem se poroča, razkrije celotni znesek pomembnih nedenarnih odhodkov, razen amortizacije, za katero odstavek 58 zahteva ločeno razkritje, ki so vključeni v odhodke odseka, zato se pri merjenju poslovnega izida odseka odštejejo.

62. MRS 7 zahteva, da podjetje predstavi izkaz finančnega izida (finančnih tokov), ki ločeno poroča o finančnih tokovih iz poslovanja, naložbenja in vlaganja (financiranja). MRS 7 pravi, da je razkrivanje informacij o finančnih tokovih za vsak področni ali območni odsek, o katerem se poroča, pomembno za razumevanje celotnega finančnega stanja, plačilne sposobnosti in finančnih tokov podjetja. MRS 7 spodbuja razkrivanje takšnih informacij. Ta standard prav tako spodbuja razkrivanje finančnih tokov odsekov, ki jih spodbuja MRS 7. Poleg tega spodbuja razkrivanje pomembnih nedenarnih prihodkov, ki so bili vključeni v prihodke odseka in zato prišteti pri merjenju poslovnega izida odseka.

63. Podjetju, ki poskrbi za razkritje finančnih tokov odseka, kar spodbuja MRS 7, ni treba razkriti tudi amortizacije v skladu z odstavkom 58 ali nedenarnih odhodkov v skladu z odstavkom 61.

64. Podjetje za vsak odsek, o katerem se poroča, razkrije seštevek zneskov svojih deležev v ►M5 poslovni izid ◄ pridruženih podjetij, skupnih podvigov ali drugih finančnih naložb, ki so obračunane po kapitalski metodi, če je skoraj vse takšno delovanje pridruženih podjetij v tistem odseku.

65. Medtem ko se posamezen seštevek razkrije v skladu s prejšnjim odstavkom, se vsako pridruženo podjetje, skupni podvig ali druga finančna naložba, obračunana po kapitalski metodi, oceni posebej, da bi ugotovili, ali je skoraj vse njegovo delovanje v posameznem odseku.

▼B

66. Če se seštevek deležev podjetja v ►M5 poslovni izid ◄ pridruženih podjetij, skupnih podvigov ali drugih finančnih naložb, obračunanih po kapitalski metodi, razkrije po odsekih, o katerih se poroča, se tudi seštevki finančnih naložb v takšna pridružena podjetja in skupne podvige razkrijejo po odsekih, o katerih se poroča.

67. Podjetje mora predstaviti uskladitev informacij, razkritih za odseke, o katerih se poroča, in celotnih informacij v računovodskih izkazih skupine ali podjetja. Pri predstavitvi uskladitve morajo biti prihodki odsekov usklajeni s prihodki podjetja od zunanjih odjemalcev (razkriti je treba tudi znesek prihodkov podjetja od zunanjih odjemalcev, ki niso vključeni v prihodke nobenega odseka); poslovni izid odseka mora biti usklajen s primerjalnim merilom dobička ali izgube iz poslovanja podjetja pa tudi s ►M5 poslovni izid ◄ v podjetju; sredstva odsekov morajo biti usklajena s sredstvi podjetja; in obveznosti odsekov morajo biti usklajene z obveznostmi podjetja.

Dodatne informacije po odsekih

68. V odstavkih 50 do 67 so opredeljene zahteve po razkrivanju, ki se uporabljajo za vsak odsek, o katerem se poroča, na podlagi temeljne oblike poročanja v podjetju. V odstavkih 69 do 72 so opredeljene zahteve po razkrivanju, ki se uporabljajo za vsak odsek, o katerem se poroča, na podlagi dodatne oblike poročanja v podjetju, kakor sledi:

(a) če temeljna oblika poročanja v podjetju izhaja iz področnih odsekov, je zahtevana dodatna oblika razkritij opredeljena v odstavku 69;

(b) če temeljna oblika v podjetju izhaja iz območnih odsekov, zasnovanih na razmestitvi sredstev (kjer se proizvajajo proizvodi podjetja ali od koder se dobavljajo njegove storitve), je zahtevana dodatna oblika razkritij opredeljena v odstavkih 70 in 71;

(c) če temeljna oblika podjetja izhaja iz območnih odsekov, zasnovanih na razmestitvi njegovih odjemalcev (kjer se prodajajo proizvodi ali opravljajo storitve), je zahtevana dodatna oblika razkritij opredeljena v odstavkih 70 in 72.

69. Če v podjetju temeljna oblika poročanja o informacijah po odsekih izhaja iz področnih odsekov, je treba poročati tudi o naslednjih informacijah:

(a) o prihodkih odsekov od zunanjih odjemalcev po zemljepisnih območjih, zasnovanih na zemljepisni razmestitvi odjemalcev, za vsak območni odsek, katerega prihodki od prodaje zunanjim odjemalcem znašajo 10 % ali več celotnih prihodkov podjetja od prodaje vsem zunanjim odjemalcem;

(b) o celotni knjigovodski vrednosti sredstev odsekov po zemljepisnih razmestitvah sredstev za vsak območni odsek, katerega sredstva znašajo 10 % ali več celotnih sredstev vseh območnih odsekov; in

(c) o celotni nabavni vrednosti v obdobju pridobljenih sredstev odsekov, ki se bodo po pričakovanjih uporabljala v več kot enem obdobju (opredmetena osnovna sredstva in neopredmetena dolgoročna sredstva), po zemljepisnih razmestitvah sredstev za vsak območni odsek, katerega sredstva znašajo 10 % ali več celotnih sredstev vseh območnih odsekov.

70. Če v podjetju temeljna oblika poročanja o informacijah po odsekih izhaja iz območnih odsekov (zasnovanih na razmestitvi sredstev ali na razmestitvi odjemalcev), je treba poročati tudi o naslednjih informacijah za vsak področni odsek, katerega prihodki od prodaje zunanjim odjemalcem znašajo 10 % ali več vseh prihodkov od prodaje zunanjim odjemalcem v podjetju ali katerega sredstva znašajo 10 % ali več celotnih sredstev vseh področnih odsekov:

(a) o prihodkih odsekov od zunanjih odjemalcev;

(b) o celotni knjigovodski vrednosti sredstev odsekov; in

(c) o celotni nabavni vrednosti v obdobju pridobljenih sredstev odsekov, ki se bodo po pričakovanjih uporabljala v več kot enem obdobju (opredmetena osnovna sredstva in neopredmetena dolgoročna sredstva).

71. Če v podjetju temeljna oblika poročanja o informacijah po odsekih izhaja iz območnih odsekov, zasnovanih na razmestitvi sredstev, in če je razmestitev njegovih odjemalcev drugačna od razmestitve njegovih sredstev, mora podjetje poročati tudi o prihodkih od prodaje zunanjim odjemalcem za vsak na odjemalcih zasnovan območni odsek, katerega prihodki od prodaje zunanjim odjemalcem znašajo 10 % ali več celotnih prihodkov podjetja od prodaje vsem zunanjim odjemalcem.

72. Če v podjetju temeljna oblika poročanja o informacijah po odsekih izhaja iz območnih odsekov, zasnovanih na razmestitvi odjemalcev, in če so sredstva podjetja razmeščena na drugih zemljepisnih območjih kot njegovi

▼B

odjemalci, mora podjetje poročati tudi o naslednjih informacijah za vsak na sredstvih zasnovan območni odsek, katerega prihodki od prodaje zunanjim odjemalcem ali sredstva znašajo 10 % ali več ustreznih skupinskih ali celotnih zneskov v podjetju:

(a) o celotni knjigovodski vrednosti sredstev odsekov po zemljepisnih razmestitvah sredstev; in

(b) o celotni nabavni vrednosti v obdobju pridobljenih sredstev odsekov, ki se bodo po pričakovanjih uporabljala v več kot enem obdobju (opredmetena osnovna sredstva in neopredmetena dolgoročna sredstva), po razmestitvah sredstev.

Zgledi razkritij po odsekih

73. Dodatek B k temu standardu predstavlja zgled razkritij za temeljne in dodatne oblike poročanja, ki jih zahteva ta standard.

Drugo o razkrivanju

74. Če področni ali območni odsek, za katerega se informacije sporočajo ►**M12** ključno ravnateljsko osebje ◄, ni odsek, o katerem se poroča, ker zasluži večino svojih prihodkov s prodajo drugim odsekom, vendar njegovi prihodki od prodaje zunanjim odjemalcem znašajo 10 % ali več celotnih prihodkov od prodaje vsem zunanjim odjemalcem podjetja, mora podjetje razkriti to dejstvo ter zneske prihodkov od (a) prodaje zunanjim odjemalcem in (b) notranje prodaje drugim odsekom.

75. Pri merjenju prihodkov odseka, ki izhajajo iz poslov z drugimi odseki, in poročanju o njih se prenosi med odseki merijo na podlagi, ki jo podjetje dejansko uporablja pri določanju cen teh prenosov. Podlago za določanje cen pri prenosih med odseki in vsako s tem povezano spremembo je treba razkriti v računovodskih izkazih.

76. Spremembe računovodskih usmeritev, ki se uporabljajo pri poročanju po odsekih in bistveno vplivajo na informacije o odsekih, je treba razkriti, informacije o odsekih za prejšnje obdobje, predstavljene za namene primerjave, pa preračunati, razen če to ni mogoče. Takšno razkritje vključuje opis narave sprememb, razlogov za spremembe, dejstvo, da so primerjalne informacije preračunane ali da to ni izvedljivo, in denarno izraženi učinek sprememb, če ga je mogoče utemeljeno ugotoviti. Če podjetje spremeni opredelitev svojih odsekov in ne preračuna informacij po odsekih za prejšnje obdobje na novi podlagi, ker to ni mogoče, mora za primerjalne namene predstaviti podatke po odsekih tako na stari kot na novi podlagi za oblikovanje odsekov v letu, v katerem spremeni svojo opredelitev odsekov.

▼M5

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

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

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

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

in

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

▼B

79. Nekatere spremembe računovodskih usmeritev se nanašajo posebej na poročanje po odsekih. To so na primer spremembe opredelitve odsekov ter spremembe podlage za razporejanje prihodkov in odhodkov po odsekih. Takšne spremembe lahko pomembno vplivajo na informacije po odsekih, o katerih se poroča, toda ne vplivajo na celotne računovodske informacije o podjetju, o katerih se poroča. Da bi omogočili uporabnikom razumevanje sprememb in ocen smeri razvoja, se informacije po odsekih za prejšnje obdobje, vključene v računovodske izkaze za primerjalne namene, preračunajo, če je to izvedljivo, tako da odsevajo novo računovodsko usmeritev.

▼B

80. Odstavek 75 zahteva, da se za namene poročanja po odsekih prenosi med odseki merijo na podlagi, ki jo podjetje dejansko uporablja za določanje cen takšnih prenosov. Če podjetje spremeni metodo, ki jo dejansko uporablja za določanje cen prenosov med odseki, to ni sprememba računovodske usmeritve, zaradi katere bi bilo treba podatke po odsekih za prejšnje obdobje preračunati v skladu z odstavkom 76. Vendar odstavek 75 zahteva razkritje spremembe.

81. Podjetje navede vrste proizvodov in storitev v vsakem področnem odseku, o katerem se poroča, in sestavo vsakega območnega odseka, o katerem se poroča, tako temeljnega kot dodatnega, če to ni drugače razkrito v računovodskih izkazih ali drugje v računovodskem poročilu.

82. Da bi ocenili, kako vplivajo na področni odsek zadeve, kot so spremembe povpraševanja, spremembe cen vložkov ali drugih dejavnikov proizvajanja ter razvijanje drugih proizvodov in procesov, je treba poznati dejavnosti takšnega odseka. Podobno je za ocenitev vpliva sprememb gospodarskega in političnega okolja na tveganja in donose območnega odseka pomembno poznati sestavo takšnega območnega odseka.

83. O odsekih, o katerih se je prej poročalo, vendar ne dosegajo več številčno opredeljenih mej, se ne poroča več posebej. Teh mej ne dosegajo več na primer zaradi zmanjšanja povpraševanja ali spremembe v ravnateljski strategiji ali zato ker je bil del njihovega poslovanja prodan ali združen z drugimi odseki. Pojasnilo razlogov, zakaj se o odseku, o katerem se je prej poročalo, ne poroča več, je lahko koristno pri potrjevanju pričakovanj glede zmanjševanja trgov in sprememb v strategijah podjetja.

DATUM UVELJAVITVE

84. Ta mednarodni računovodski standard se začne uporabljati za računovodske izkaze za obdobja, ki se začno 1. julija 1998 ali kasneje. Uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Če podjetje uporablja ta standard za računovodske izkaze za obdobja, ki se začno pred 1. julijem 1998, namesto izvirnega MRS 14, mora to dejstvo razkriti. Če računovodski izkazi vključujejo primerjalne informacije za obdobja pred datumom uveljavitve ali prostovoljnega zgodnejšega sprejetja tega standarda, so potrebni preračuni v primerjalne informacije vključenih podatkov po odsekih, da bi bili usklajeni z določbami tega standarda, razen če to ni izvedljivo, pri čemer mora to dejstvo podjetje razkriti.

▼M5

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 16

Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema)

VSEBINA

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

▼M5

Razkrivanje	73-79
Prehodna določba	80
Datum uveljavitve	81
Razveljavitev drugih določil	82-83

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

NAMEN

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

PODROČJE

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

▼M10

3. Ta standard se ne uporablja za:

   (a) osnovna sredstva, razvrščena med sredstva za prodajo v skladu z MSRP 5 *Nekratkoročna sredstva za prodajo in ustavljeno poslovanje*;

   (b) biološka sredstva, ki so povezana s kmetijsko dejavnostjo (glejte MRS 41 *Kmetijstvo*);

   (c) pripoznavanje in merjenje sredstev za raziskovanje in vrednotenje (glejte MSRP 6 *Raziskovanje in vrednotenje rudnih bogastev*); ali

   (d) rudarske pravice in zaloge rudnin, kot so nafta, zemeljski plin ali podobne neobnovljive dobrine.

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

▼M5

4. Drugi standardi lahko zahtevajo pripoznanje opredmetenega osnovnega sredstva na drugačni podlagi, kot jo določa ta standard. Na primer MRS 17 – *Najemi* –od podjetja zahteva, da pripoznano najeto osnovno sredstvo ovrednoti na podlagi prenosa tveganj in koristi. Vendar se v takšnih primerih drugi računovodski postopki v zvezi s temi sredstvi, tudi amortiziranje, določijo v skladu s tem standardom.

5. Podjetje mora ta standard uporabljati za nepremičnine, ki se gradijo ali razvijajo za prihodnjo uporabo kot naložbene nepremičnine, vendar v tistem trenutku še ne ustrezajo opredelitvi naložbene nepremičnine v skladu z MRS 40 – *Naložbene nepremičnine*. Ko se gradnja ali razvoj konča, nepremičnine postanejo naložbene nepremičnine in podjetje se mora držati MRS 40. MRS 40 velja tudi za obstoječe naložbene nepremičnine, ki se ponovno razvijajo, da se bodo v prihodnosti dalje uporabljale kot naložbene nepremičnine. Podjetja, ki uporabljajo model nabavne vrednosti za naložbene nepremičnine v skladu z MRS 40, morajo ta model nabavne vrednosti uporabljati tudi v sklopu tega standarda.

OPREDELITVE POJMOV

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

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

▼M6

   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.

▼M5

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

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

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

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

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

Opredmetena osnovna sredstva so opredmetena sredstva, ki:

(a) ***jih ima podjetje, da jih uporablja pri proizvajanju ali dobavljanju proizvodov ali opravljanju storitev, daje v najem drugim ali uporablja za pisarniške namene,***

ter

(b) ***jih bo po pričakovanju uporabljalo v več kot enem obračunskem obdobju.***

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

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

Doba koristnosti je:

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

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

PRIPOZNAVANJE

7. ***Nabavna vrednost opredmetenega osnovnega sredstva se pripozna kot sredstvo izključno v naslednjih primerih:***

(a) ***če je verjetno, da bodo bodoče gospodarske koristi, povezane s sredstvom, pritekale v podjetje,***

ter

(b) ***če je nabavno vrednost mogoče zanesljivo izmeriti.***

8. Nadomestni deli in oprema za vzdrževanje se navadno obravnavajo kot zaloga in se v poslovnem izidu pripoznajo kot porabljeni. Toda pomembnejši nadomestni deli in nadomestna oprema so opredmetena osnovna sredstva, če podjetje pričakuje, da jih bo uporabljalo v več kot enem obračunskem obdobju. Če pa je nadomestne dele in opremo za vzdrževanje mogoče uporabljati samo v povezavi s posameznim opredmetenim osnovnim sredstvom, se obračunajo kot opredmetena osnovna sredstva.

9. Ta standard ne predpisuje merske enote za pripoznavanje posameznih opredmetenih osnovnih sredstev, ali z drugimi besedami, ne določa natančno, kaj naj bi opredmeteno osnovno sredstvo bilo. Torej je treba sodila pripoznavanja prilagoditi posebnim okoliščinam v podjetju. Včasih je ustrezno združevati posamezne nepomembne postavke, kot so kalupi, orodja in modeli, ter uporabljati sodila pri skupni vrednosti.

10. Podjetje po tem načelu pripoznavanja ovrednoti vse nabavne vrednosti oziroma stroške opredmetenih osnovnih sredstev v trenutku, v katerem se pojavijo. Ti stroški zajemajo začetne nabavne vrednosti oziroma stroške pridobitve ali graditve opredmetenega osnovnega sredstva in stroške, ki nastanejo zaradi kasnejšega dodajanja ali vzdrževanja sredstva ali zamenjave njegovih delov.

Začetni stroški

11. Opredmetena osnovna sredstva se lahko pridobijo zaradi varnosti ali okolja. Pridobitev takšnega opredmetenega osnovnega sredstva ne poveča neposredno bodoče gospodarske koristi nobenega obstoječega opredmetenega osnovnega sredstva, a utegne biti potrebna, da bi podjetje pridobivalo bodoče gospodarske koristi iz svojih drugih sredstev. Takšna opredmetena osnovna sredstva je treba pripoznati kot sredstva, saj omogočajo bodoče gospodarske koristi iz z njim povezanih sredstev, ki bodo pritekale v podjetje in bodo večje, kot če do takšne pridobitve sploh ne bi prišlo. Na primer v kemični industriji je mogoče uvesti nove kemične postopke,

▼M5

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.

13. Deli nekaterih opredmetenih osnovnih sredstev lahko zahtevajo nadomestitve v rednih presledkih. Na primer talilna peč lahko zahteva obnovitev obloge po določenem številu ur uporabe ali notranja oprema letal, kot so sedeži in hodniki, utegne zahtevati nadomestitev večkrat v dobi koristnosti letala. Opredmeteno osnovno sredstvo se lahko pridobi tudi za občasne nadomestitve, kot je zamenjava predelnih sten v zgradbi, ali za enkratne nadomestitve. Po načelu pripoznavanja iz 7. člena podjetje v knjigovodski vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva ob nastanku pripoznava tudi stroške zamenjave nekega dela tega sredstva, če so pri tem izpolnjena sodila pripoznavanja. Knjigovodska vrednost delov, ki so zamenjana, se preneha pripoznavati v skladu z določbami o odpravi pripoznanja v tem standardu (glejte člene 67-72).

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

MERJENJE PRI PRIPOZNAVANJU

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

Vrste stroškov

16. Nabavna vrednost opredmetenega osnovnega sredstva zajema:

(a) njegovo nakupno ceno, tudi uvozne carine in nevračljive nakupne dajatve, po odštetju vseh trgovinskih in drugih popustov.

(b) vse stroške spravljanja sredstva na njegovo mesto in v stanje, kjer sredstvo lahko deluje v skladu s pričakovanji poslovodstva.

(c) začetno oceno stroškov razgradnje in odstranitve opredmetenega osnovnega sredstva ter obnovitev mesta, na katerem se je to sredstvo nahajalo. To obvezo podjetje prevzame ob pridobitvi sredstva ali pa kot posledico tega, da je sredstvo namesto za proizvajanje zalog v določenem obdobju uporabljal tudi v druge namene.

17. Neposredno se lahko pripišejo tile stroški:

(a) stroški zaslužkov zaposlencev (v skladu z opredelitvijo v MRS 19 – *Zaslužki zaposlencev*), ki izhajajo neposredno iz gradnje ali pridobitve opredmetenega osnovnega sredstva,

(b) stroški priprave gradbišča,

(c) začetni stroški dobave in pretovarjanja,

(d) stroški namestitve in montaže,

(e) stroški preizkušanja delovanja sredstva po odštetju čistega izkupička od prodaje katerega koli proizvoda, ki je nastal med spravljanjem sredstva na njegovo mesto in v primerno stanje (kot so vzorci, izdelani v fazi preizkušanja opreme),

in

(f) honorarji.

18. Podjetje uporabi MRS 2 – *Zaloge* – za tiste stroške obvezne razgradnje, odstranitve in obnovitve mesta, na katerem se je sredstvo nahajalo, ki so nastali v določenem obdobju zaradi uporabe sredstva za proizvodnjo

▼M5

zalog. Obvezni stroški, obračunani v skladu z MRS 2 ali MRS 16, se pripoznajo in ovrednotijo v skladu z MRS 37 – *Rezervacije, možne obveznosti in možna sredstva.*

19. Primeri stroškov, ki niso del nabavne vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva, so:

(a) stroški odprtja novega obrata,

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

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

in

(d) stroški splošnih služb in drugi posredni stroški.

20. Pripoznavanje stroškov v knjigovodski vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev se preneha, ko je sredstvo na svojem mestu in v stanju, v katerem bo lahko delovalo na način, ki ga je poslovodstvo predvidevalo. Torej se stroški uporabe ali premestitve sredstva ne vključijo v knjigovodsko vrednost tega sredstva. Na primer naslednji stroški niso vključeni v knjigovodsko vrednost opredmetenega osnovnega sredstva:

(a) stroški, ki nastanejo, kadar je sredstvo sposobno delovati na predviden način, vendar še ni pričelo obratovati ali pa ne deluje pri polni zmogljivosti,

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

in

(c) stroški delne ali popolne premestitve ali reorganizacije poslovanja podjetja.

21. Pojavijo se nekatere dejavnosti v povezavi z gradnjo ali razvojem opredmetenega osnovnega sredstva, ki pa niso potrebne za spravljanje sredstva na njegovo mesto in v stanje, kjer sredstvo lahko deluje v skladu s pričakovanji poslovodstva. Te naključne dejavnosti se lahko pojavijo pred ali med gradbenim ali razvojnim procesom. Na primer do prihodkov je možno priti, če se gradbišče pred pričetkom gradbenih del uporablja za parkirišče. Ker naključne dejavnosti niso potrebne za spravljanje sredstva na njegovo mesto in v stanje, kjer sredstvo lahko deluje v skladu s pričakovanji poslovodstva, se prihodki naključnih dejavnosti in z njimi povezani odhodki pripoznajo v poslovnem izidu, kjer so vključeni v ustrezne skupine prihodkov in odhodkov.

22. Nabavna vrednost v lastnem okviru izdelanega sredstva se določi z uporabo enakih načel kot pri kupljenem sredstvu. Če podjetje v običajnem poslovanju izdeluje podobna sredstva za prodajo, je nabavna vrednost sredstva navadno enaka stroškom gradnje sredstva, ki je namenjeno prodaji (glejte MRS 2). Zato se notranji dobički izločijo iz opredeljevanja takšne nabavne vrednosti. Podobno se stroški nenormalnih količin odpadnega materiala, nepotrebnega dela ali drugih dejavnikov, ki se pojavljajo pri lastnem proizvajanju sredstva, ne vštevajo v nabavno vrednost sredstva. MRS 23 – *Stroški izposojanja* – določa sodila za pripoznavanje obresti kot dela knjigovodske vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev lastne izdelave.

Merjenje nabavne vrednosti

23. Nabavna vrednost opredmetenega osnovnega sredstva je ustreznik denarne cene na dan pripoznanja. Če se plačilo odloži na daljši čas, kot je običajni rok kreditiranja, se razlika med ustreznikom denarno izražene cene in celotnim plačilom pripozna kot obresti v obdobju kreditiranja, razen če se obresti pripoznajo v knjigovodski vrednosti sredstva v skladu z dovoljeno drugačno rešitvijo iz MRS 23.

24. Opredmeteno osnovno sredstvo ali več sredstev se lahko pridobi z menjalnim poslom, kjer se izmenja za nedenarno ali denarno sredstvo ali kombinacijo obeh. V nadaljevanju sledi obravnava, ki se sicer nanaša le na menjalni posel, kjer se izmenja nedenarno sredstvo za nedenarno sredstvo, vendar velja tudi za vse druge vrste prej omenjenih menjalnih poslov. Nabavna vrednost takšnega opredmetenega osnovnega sredstva se izmeri po pošteni vrednosti, razen če (a) menjalni posel nima komercialne vrednosti ali (b) poštene vrednosti nobenega izmed sredstev, niti prejetega niti danega, ni mogoče izmeriti na zanesljiv način. Prejeto sredstvo se ovrednoti na ta način, tudi če podjetje ne more takoj odpraviti pripoznanja sredstva, ki ga je oddalo. Če se prejeto sredstvo ne ovrednoti po pošteni vrednosti, se njegova nabavna vrednost izmeri po knjigovodski vrednosti danega sredstva.

▼M5

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

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

ali

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

in

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

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

26. Poštena vrednost sredstva, za katerega ni primerljivih tržni poslov, je zanesljivo izmerljiva, če (a) spremenljivost razpona ocen utemeljene poštene vrednosti ni pomembna za takšno sredstvo ali (b) če je verjetnosti različnih ocen znotraj razpona mogoče utemeljeno oceniti in uporabiti pri ocenjevanju poštene vrednosti. Če je podjetje zmožno zanesljivo izmeriti pošteno vrednost bodisi prejetega bodisi danega sredstva, potem se nabavna vrednost prejetega sredstva izmeri na podlagi poštene vrednosti danega sredstva, razen če je poštena vrednost prejetega sredstva razvidnejša.

27. Nabavna vrednost opredmetenega osnovnega sredstva v lasti najemnika v okviru finančnega najema se ugotavlja v skladu z MRS 17 – *Najemi*.

28. Od knjigovodske vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva se lahko v skladu z MRS 20 – *Obračunavanje državnih podpor in razkrivanje državne pomoči* – odštejejo državne podpore.

MERJENJE PO PRIPOZNAVANJU

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

Model nabavne vrednosti

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

Model prevrednotenja

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

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

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

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

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

▼M5

(a) prevrednoti sorazmerno s spremembo kosmate knjigovodske vrednosti sredstva, tako da je knjigovodska vrednost sredstva po prevrednotenju enaka prevrednotenemu znesku. Ta metoda se pogosto uporablja, kadar se sredstvo prevrednoti z uporabo nekega indeksa na njegovo zmanjšano nadomestitveno vrednost.

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

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

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

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

(a) zemljišča,

(b) zemljišča z zgradbami,

(c) stroji,

(d) ladje,

(e) letala,

(f) motorna vozila,

(g) pohištvo in vgrajena oprema

ter

(h) pisarniška oprema.

38. Postavke v skupini opredmetenih osnovnih sredstev se prevrednotijo hkrati, da bi se izognili izbirnemu prevrednotenju sredstev in da v računovodskih izkazih ne bi poročali o zneskih, ki bi bili mešanica nabavnih vrednosti in vrednosti na različne dneve. Vendar je skupino sredstev možno prevrednotiti občasno, če se ta skupina prevrednoti v kratkem času in če je prevrednotenje posproteno.

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

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

41. Presežek iz prevrednotenja opredmetenih osnovnih sredstev, ki je sestavni del kapitala, se lahko prenese neposredno na zadržani čisti dobiček, ko je pripoznanje sredstva odpravljeno. To lahko vključuje prenos celotnega presežka, ko je sredstvo izločeno iz uporabe ali odtujeno. Vendar pa se lahko del presežka prenese tudi, ko podjetje sredstvo uporablja. V takšnem primeru je preneseni znesek presežka razlika med amortizacijo na podlagi prevrednotene knjigovodske vrednosti sredstva in amortizacijo na podlagi njegove izvirne nabavne vrednosti. Prenosi iz presežka iz prevrednotenja v zadržani čisti dobiček se ne opravijo preko poslovnega izida.

42. Morebitni vplivi na davek iz dobička, ki izvirajo iz prevrednotenja opredmetnih osnovnih sredstev, se pripoznajo in razkrijejo v skladu z MRS 12 – *Davek iz dobička*.

Amortizacija

43. ***Vsako posamezno opredmeteno osnovno sredstvo z visoko nabavno vrednostjo v primerjavi s celotno nabavno vrednostjo sredstva se mora amortizirati posebej.***

44. Podjetje razporedi prvotno pripoznani znesek za opredmeteno osnovno sredstvo po njegovih pomembnejših delih in posebej amortizira vsak tak del. Včasih je lahko ustrezno posebej amortizirati trup letala in njegove motorje, in sicer ne glede na to, ali je letalo v lasti podjetja ali je predmet finančnega najema.

45. Možno je, da ima neki pomembnejši del opredmetenega osnovnega sredstva isto dobo koristnosti in metodo amortiziranja kot neki drugi pomembnejši del istega sredstva. Taki deli se lahko pri določanju zneska amortizacije razvrstijo v skupine.

▼M5

46. Kolikor podjetje posebej amortizira nekatere dele posameznega opredmetenega osnovnega sredstva, mora posebej amortizirati tudi preostanek tega sredstva. Preostanek sestavljajo tisti deli sredstva, ki sami po sebi niso pomembni. Če ima podjetje različna pričakovanja glede teh delov, je morda potrebno uporabiti metode za določanje približnih vrednosti, da bi preostanek amortizirali na način, ki bi pokazal dejanski vzorec porabe in/ali dobo koristnosti delov preostanka.

47. Podjetje se lahko odloči, da bo posebej amortiziralo tiste dele sredstva, katerih nabavna vrednost ni visoka v primerjavi s celotno nabavno vrednostjo sredstva.

48. ***Znesek amortizacije se v vsakem obdobju pripozna v poslovnem izidu, razen če je vštet v knjigovodsko vrednost kakega drugega sredstva.***

49. Znesek amortizacije v obdobju se običajno pripozna v poslovnem izidu. Včasih pa se bodoče gospodarske koristi, utelešene v sredstvu, izrabljajo za proizvajanje drugih sredstev. V takšnem primeru je znesek amortizacije del stroškov drugih sredstev in se vključi v njihovo knjigovodsko vrednost. Na primer amortizacija proizvajalnega obrata in opreme se všteje v stroške pretvarjanja zalog (glejte MRS 2). Podobno je amortizacijo opredmetenih osnovnih sredstev, ki se uporabljajo v razvojnih dejavnostih, mogoče všteti v nabavno vrednost neopredmetenih sredstev, pripoznanih po MRS 38 – *Neopredmetena sredstva*.

Amortizirljivi znesek in amortizacijsko obdobje

50. ***Amortizirljivi znesek sredstva se mora premišljeno razporejati skozi celotno dobo njegove koristnosti.***

51. ***Preostala vrednost in doba koristnosti sredstva se mora pregledati vsaj ob koncu vsakega poslovnega leta in, če so pričakovanja drugačna od prejšnjih ocen, se sprememba ali spremembe v skladu z MRS 8 – Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake – obravnavajo kot sprememba računovodske ocene.***

52. Amortizacija se pripozna tudi, če poštena vrednost sredstva presega njegovo knjigovodsko vrednost, pri čemer preostala vrednost sredstva ne sme presegati njegove knjigovodske vrednosti. Popravilo in vzdrževanje sredstva ne razveljavljata potrebe po amortizaciji.

53. Amortizirljivi znesek sredstva se določi po odštetju preostale vrednosti sredstva. Dejansko pa je preostala vrednost sredstva pogosto nepomembna in zato pri izračunu zneska amortizacije nebistvena.

54. Preostala vrednost sredstva lahko naraste do te mere, da je enaka ali višja od knjigovodske vrednosti sredstva. V tem primeru je znesek amortizacije sredstva enak nič, razen če njegova preostala vrednost kasneje pade pod knjigovodsko vrednost sredstva oziroma dokler ne pride do takšnega padca.

55. Amortizacija sredstva se začne, ko je sredstvo razpoložljivo za uporabo, torej ko je sredstvo na svojem mestu in v stanju, v katerem bo lahko delovalo na način, ki ga je poslovodstvo predvidevalo. Amortiziranje sredstva se preneha, ko se pripoznanje sredstva odpravi. Torej se amortiziranje ne preneha, če se sredstvo ne uporablja ali izloči iz redne uporabe in zadrži za odtujitev, razen če je sredstvo že v celoti amortizirano. Po metodah amortiziranja zaradi uporabe je znesek amortizacije lahko enak nič, če proizvodnja stoji.

56. Bodoče gospodarske koristi, utelešene v posameznem sredstvu, porabi podjetje predvsem v okviru njegove uporabe. Toda drugi dejavniki, kot so tehnična ali trgovalna zastarelost, fizično obrabljanje in fizično staranje, tudi kadar se sredstvo ne uporablja, pogosto povzročajo zmanjšanje gospodarskih koristi, ki bi jih to sredstvo lahko prinašalo. Zato se pri določanju dobe koristnosti sredstva upoštevajo vsi naslednji dejavniki:

(a) pričakovana raba sredstva. Raba se oceni glede na pričakovano zmogljivost sredstva ali fizične izložke.

(b) pričakovana fizična obraba in staranje, ki sta odvisna od poslovnih dejavnikov, kot so število izmen, v katerih se sredstvo uporablja, program popravil in vzdrževanja v podjetju ter vzdrževanje sredstva in skrb zanj, kadar se ne uporablja,

(c) tehnična ali trgovalna zastarelost zaradi sprememb ali izboljšav pri proizvajanju ali zaradi sprememb v tržnem povpraševanju po proizvodu ali storitvi, ki je izložek sredstva,

ter

(d) zakonske ali podobne omejitve pri rabi sredstva, kot je datum izteka z njim povezanih najemov.

57. Doba koristnosti sredstva se opredeli s pričakovano koristnostjo za podjetje. Ravnateljska usmeritev v zvezi s sredstvi v podjetju lahko vključuje odtujitev sredstev po določenem času ali po izrabi določenega obsega

▼M5

bodočih gospodarskih koristi, utelešenih v sredstvu. Zato je doba koristnosti sredstva lahko krajša od dobe gospodarne uporabe. Ocena dobe koristnosti sredstva je stvar presoje na podlagi izkušenj, ki jih ima podjetje s podobnimi sredstvi.

58. Zemljišča in zgradbe so ločljiva sredstva in se obravnavajo posebej, celo če so pridobljena skupaj. Z izjemo nekaterih zemljišč, kot so kamnolomi in odlagališča odpadkov, ima zemljišče neomejeno dobo koristnosti in se zato ne amortizira. Zgradbe imajo omejeno dobo koristnosti in so zato amortizirljiva sredstva. Povečanje vrednosti zemljišča, na katerem stoji zgradba, ne vpliva na določitev amortizirljivega zneska zgradbe.

59. Če so v nabavno vrednost zemljišča všteti stroški demontaže, odstranitve in obnove mesta, se stroškovni del sredstva amortizira v obdobju pridobivanja koristi iz naslova teh stroškov. V nekaterih primerih ima lahko zemljišče kot tako omejeno dobo koristnosti, zaradi česar se amortizira tako, da so koristi, ki naj bi jih zemljišče nudilo, jasno razvidne.

Metoda amortiziranja

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

61. ***Uporabljena metoda amortiziranja sredstva se mora pregledati vsaj ob koncu vsakega poslovnega leta in, če pride do bistvenih sprememb pričakovanega vzorca uporabe bodočih gospodarskih koristi, utelešenih v sredstvu, se mora metoda amortiziranja spremeniti tako, da bo ustrezala spremenjenemu vzorcu. Takšna sprememba mora biti po MRS 8 obravnavana kot sprememba računovodske ocene.***

62. Za strogo dosledno razporejanje zneska amortizacije sredstva je mogoče uporabljati v njegovi dobi koristnosti različne metode amortiziranja. Te so metoda enakomernega časovnega amortiziranja, metoda padajočega amortiziranja in metoda proizvedenih enot. Posledica metode enakomernega časovnega amortiziranja je stalni znesek amortizacije v vsej dobi koristnosti sredstva, če se preostala vrednost sredstva ne spremeni. Posledica metode padajočega amortiziranja so padajoči zneski amortizacije v vsej dobi koristnosti sredstva. Posledica metode proizvedenih enot pa so zneski amortizacije, temelječi na pričakovani uporabi ali učinkih sredstva. Podjetje izbere tisto metodo, ki najbolj natančno odraža pričakovan vzorec uporabe bodočih gospodarskih koristi, utelešenih v sredstvu. Izbrana metoda se nato dosledno uporablja v vseh naslednjih obdobjih, razen če pride do spremembe pričakovanega vzorca uporabe določenih bodočih gospodarskih koristi.

Oslabitev

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

64. MRS 22 – *Poslovne združitve* – pojasnjuje, kako obravnavati izgubo zaradi oslabitve, ki je pripoznana pred koncem prvega letnega obračunskega obdobja, ki se začne po poslovni združitvi, ki je prevzem.

Nadomestila za oslabitev

65. ***Nadomestila, ki jih dajejo tretje stranke za posamezna opredmetena osnovna sredstva, ki so bila oslabljena, izgubljena ali opuščena, se vključijo v poslovni izid, ko zapadejo v plačilo.***

66. Oslabitev ali izguba posameznih opredmetenih osnovnih sredstev, s tem povezane terjatve ali nadomestila, ki jih dajejo tretje stranke, ter vsak kasnejši nakup ali gradnja nadomestnih sredstev so ločeni gospodarski dogodki in jih je tako tudi treba obračunavati:

(a) oslabitve posameznih opredmetenih osnovnih sredstev se pripoznajo po MRS 36,

(b) odpravo pripoznanja tistih opredmetenih osnovnih sredstev, ki so izločena iz uporabe ali odtujena, ureja ta standard,

(c) nadomestila, ki jih dajejo tretje stranke za posamezna opredmetena osnovna sredstva, ki so bila oslabljena, izgubljena ali opuščena, se vključijo v poslovni izid, ko zapadejo v plačilo,

(d) vrednost tistih opredmetenih osnovnih sredstev, ki so bila obnovljena, kupljena ali zgrajena za nadomestitev, se opredeli v skladu s tem standardom.

ODPRAVA PRIPOZNANJA

67. ***Pripoznanje knjigovodske vrednosti posameznega opredmetenega osnovnega sredstva se odpravi:***

▼M5

(a) ***ob odtujitvi***

ali

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

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

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

70. Če podjetje po načelu pripoznavanja iz 7. člena v knjigovodski vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva pripozna stroške nadomestitve dela sredstva, potem odpravi pripoznanje knjigovodske vrednosti nadomeščenega dela ne glede na to, ali je bil nadomeščen del amortiziran posebej. Če podjetje ne more določiti knjigovodske vrednosti nadomeščenega dela, lahko s stroški nadomestitve pokaže, kolikšna je bila vrednost nadomeščenega dela v trenutku pridobitve ali zgraditve.

71. ***Dobički ali izgube, ki izhajajo iz odpravitve pripoznanja posameznega opredmetenega osnovnega sredstva, se izračunajo na podlagi razlike med čistim donosom ob odtujitvi, če obstaja, in knjigovodsko vrednostjo sredstva.***

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

RAZKRIVANJE

73. ***Računovodski izkazi morajo pri vsaki skupini opredmetenih osnovnih sredstev ustrezno razkrivati:***

(a) ***podlage za merjenje, uporabljene pri ugotavljanju kosmate knjigovodske vrednosti,***

(b) ***uporabljene metode amortiziranja,***

(c) ***dobo koristnosti ali uporabljene stopnje amortiziranja;***

(d) ***kosmato knjigovodsko vrednost in nabrano amortizacijo (povezano z nabranimi izgubami zaradi oslabitve) na začetku in na koncu obdobja***

in

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

(i) ***nabave,***

(ii) ***odtujitve,***

(iii) ***pridobitve s poslovnim združevanjem,***

(iv) ***morebitna povečanja ali zmanjšanja, ki izhajajo iz prevrednotenj po 31., 39. in 40. členu ter iz izgub zaradi oslabitve, pripoznanih ali odpravljenih neposredno v kapitalu po MRS 36,***

(v) ***izgube zaradi oslabitve, pripoznane v poslovnem izidu v skladu z MRS 36,***

(vi) ***izgube zaradi oslabitve, odpravljene v poslovnem izidu v skladu z MRS 36,***

(vii) ***amortizacijo,***

(viii) ***čisto tečajno razliko, ki izhaja iz prevedbe računovodskih izkazov iz funkcijske tuje valute v drugo predstavitveno valuto, vključno s prevedbo poslovanja v tujini v predstavitveno valuto poročajočega podjetja,***

in

(ix) ***druge spremembe.***

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

▼M5

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

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

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

in

(d) ***če ni že posebej razkrito v obrazcu izkaza poslovnega izida, višino nadomestil iz poslovnega izida, plačanih s strani tretjih strank za opredmetena osnovna sredstva, ki so bila oslabljena, izgubljena ali opuščena.***

75. Izbira metode amortiziranja in ocena dobe koristnosti sredstev sta stvar presoje. Zato razkritje sprejetih metod in ocenjenih dob koristnosti ali amortizacijskih stopenj dá uporabnikom računovodskih izkazov informacije, ki jim omogočijo pregledati usmeritve, ki jih je izbralo ravnateljstvo, in jim olajšajo primerjave z drugimi podjetji. Zaradi podobnih razlogov je treba razkriti tudi:

(a) amortizacijo v obdobju, ki je pripoznana bodisi v poslovnem izidu bodisi kot del nabavne vrednosti drugih sredstev,

in

(b) nabrano amortizacijo ob izteku obdobja.

76. V skladu z MRS 8 podjetje razkrije naravo in posledice spremembe računovodske ocene, ki vpliva na trenutno obdobje ali pa se pričakuje, da bo vplivala na prihodnja obdobja. Pri opredmetenih osnovnih sredstvih lahko takšna razkritja izhajajo iz sprememb ocen glede na:

(a) preostale vrednosti,

(b) ocenjene stroške demontiranja, odstranitve in obnovitve opredmetenih osnovnih sredstev,

(c) dobo koristnosti

ter

(d) metode amortiziranja.

77. ***Če se posamezna opredmetena osnovna sredstva prikažejo v prevrednotenem znesku, je treba razkriti:***

(a) ***dan, na katerega se nanaša prevrednotenje,***

(b) ***ali je sodeloval neodvisen ocenjevalec vrednosti,***

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

(d) ***kako so se poštene vrednosti sredstev merile neposredno na podlagi danih cen na delujočem trgu ali nedavnih tržnih poslov pod normalnimi pogoji, ki veljajo za premišljene posle, ali določile z uporabo drugih metod vrednotenja,***

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

in

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

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

79. Za uporabnike računovodskih izkazov so lahko koristne tudi tele informacije:

(a) knjigovodska vrednost začasno neizrabljenih opredmetenih osnovnih sredstev,

(b) kosmata knjigovodska vrednost vsakega v celoti amortiziranega opredmetenega osnovnega sredstva, ki se še uporablja,

(c) knjigovodska vrednost opredmetenih osnovnih sredstev, ki so bila izločena iz uporabe in so na razpolago,

ter

(d) če se uporablja model nabavne vrednosti, poštena vrednost opredmetenih osnovnih sredstev, če je ta bistveno drugačna od knjigovodske vrednosti.

Zato se podjetjem razkrivanje teh postavk priporoča.

▼M5

PREHODNA DOLOČBA

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

DATUM UVELJAVITVE

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

RAZVELJAVITEV DRUGIH DOLOČIL

82. Ta standard nadomesti MRS 16 – *Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema)* – (spremenjen 1998).

83. Ta standard nadomesti naslednja pojasnila:

(a) SOP-6 *Stroški spreminjanja obstoječih računalniških programov,*

(b) SOP-14 – *Opredmetena osnovna sredstva – nadomestila za oslabitev ali izgubo posameznih sredstev* –

in

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

▼M5

PRILOGA

Spremembe drugih določil

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

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

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

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

…

(b) po knjigovodskih vrednostih v skladu z drugimi mednarodnimi standardi računovodskega poročanja (MRSP), pri čemer se upošteva datum, ko je odvisno podjetje začelo MSRP uporabljati. Te knjigovodske vrednosti se lahko razlikujejo od tistih, ki so opisane v točki (a):

…

(ii) če se računovodske usmeritve, ki jih odvisno podjetje uporablja pri izdelavi računovodskih izkazov, razlikujejo od tistih za pripravo skupinskih računovodskih izkazov. Na primer odvisno podjetje lahko za svojo računovodsko usmeritev uporablja model nabavne cene iz MRS 16 – *Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema)*, medtem ko skupina uporablja model prevrednotenja.

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

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

A3. [Sprememba ne velja za osnovne standarde]

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

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

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

…

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

…

Iz notranjih virov informacij

…

(f) ***v obdobju so se pojavile ali se v bližnji prihodnosti pričakujejo pomembne spremembe obsega ali načina sedanje ali pričakovane uporabe sredstva z neugodnim vplivom na podjetje. Te spremembe vključujejo neizkoriščanje sredstva, načrte ustavitve ali reorganiziranja poslovanja, ki mu pripada sredstvo, ali odtujitve sredstva pred prej pričakovanim datumom,***

in

…

▼M5

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

    …

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

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

    …

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

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

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

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

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

    …

    Iz notranjih virov informacij

    (d) ***v obdobju so se pojavile ali se v bližnji prihodnosti pričakujejo pomembne spremembe obsega ali načina sedanje ali pričakovane uporabe sredstva z ugodnim vplivom na podjetje. Te spremembe vključujejo stroške dodajanj k sredstvu, vzdrževanja sredstva ali zamenjave njegovih delov v obdobju ali obveze prenehanja ali reorganiziranja delovanja, ki mu sredstvo pripada,***

    in

    …

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

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

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

Uvod

7. člen se izbriše.

Standard

7. členu se doda naslednja opredelitev:

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

V 7. členu se spremenijo naslednje opredelitve:

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

▼M5

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

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

Doba koristnosti je:

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

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

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

Pripoznavanje in merjenje

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

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

in

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

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

Doda se člen 18A:

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

Spremenjeni 24. člen se glasi takole:

24. Nabavna vrednost neopredmetenega sredstva zajema:

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

in

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

Dodajo se členi 24A-24D:

24A. Neposredno se lahko pripišejo tile stroški:

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

in

(b) honorarji.

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

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

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

in

(c) stroški splošnih služb in drugi posredni stroški.

▼M5

24C. Pripoznavanje stroškov v knjigovodski vrednosti neopredmetenega sredstva se preneha, ko je sredstvo na svojem mestu in v stanju, v katerem bo lahko delovalo na način, ki ga je poslovodstvo predvidevalo. Torej se stroški uporabe ali premestitve neopredmetenega sredstva ne vključijo v knjigovodsko vrednost tega sredstva. Na primer naslednji stroški niso vključeni v knjigovodsko vrednost neopredmetenega sredstva:

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

in

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

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

Spremenjeni 34. člen se glasi takole:

34. Neopredmeteno sredstvo ali več sredstev se lahko pridobi z menjalnim poslom, kjer se izmenja za nedenarno ali denarno sredstvo ali kombinacijo obeh. V nadaljevanju sledi obravnava, ki se sicer nanaša le na menjalni posel, kjer se izmenja nedenarno sredstvo za nedenarno sredstvo, vendar velja tudi za vse druge vrste prej omenjenih menjalnih poslov. Nabavna vrednost takšnega neopredmetenega sredstva se izmeri po pošteni vrednosti, razen če (a) menjalni posel nima trgovalne vrednosti ali (b) poštene vrednosti nobenega izmed sredstev, niti prejetega niti danega, ni mogoče izmeriti na zanesljiv način. Prejeto sredstvo se ovrednoti na ta način, tudi če podjetje ne more takoj odpraviti pripoznanja sredstva, ki ga je oddalo. Če se prejeto sredstvo ne ovrednoti po pošteni vrednosti, se njegova nabavna vrednost izmeri po knjigovodski vrednosti oddanega sredstva.

Dodata se člena 34A in 34B:

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

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

ali

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

in

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

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

34B. Člen 19(b) določa, da je zanesljiva izmera vrednosti sredstva pogoj za pripoznavanje neopredmetenega sredstva. Poštena vrednost neopredmetenega sredstva, za katerega ni primerljivih tržni poslov, je zanesljivo izmerljiva, če (a) spremenljivost razpona ocen utemeljene poštene vrednosti ni pomembna za takšno sredstvo ali (b) če je verjetnosti različnih ocen znotraj razpona mogoče utemeljeno oceniti in uporabiti pri ocenjevanju poštene vrednosti. Če je podjetje zmožno zanesljivo izmeriti pošteno vrednost bodisi prejetega bodisi danega sredstva, potem se nabavna vrednost izmeri na podlagi poštene vrednosti danega sredstva, razen če je poštena vrednost prejetega sredstva razvidnejša.

35. člen se izbriše.

Spremenjeni 54. člen se glasi takole:

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

▼M5

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

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

(c) stroški registracije zakonske pravice

in

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

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

Naslov pred členi 60-62 se izbriše.

60. in 61. člen se izbrišeta.

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

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

Merjenje po pripoznavanju

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(e) pričakovanim delovanjem tekmecev ali možnih tekmecev,

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

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

in

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

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

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

▼M5

89. Za strogo dosledno razporejanje zneska amortizacije sredstva je mogoče uporabljati v njegovi dobi koristnosti različne metode amortiziranja. Te so metoda enakomernega časovnega amortiziranja, metoda padajočega amortiziranja in metoda proizvedenih enot. Metodo amortiziranja sredstva je treba izbrati glede na pričakovani vzorec uporabe bodočih gospodarskih koristi, utelešenih v sredstvu, in se mora dosledno uporabljati iz obdobja v obdobje, razen če se pričakovani vzorec uporabe teh bodočih gospodarskih koristi spremeni. Redko, če sploh, se pojavljajo prepričljivi dokazi, ki podpirajo kako drugo metodo amortiziranja neopredmetenega sredstva, po kateri je znesek amortizacijskega popravka vrednosti manjši kot pri enakomernem časovnem amortiziranju.

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

Spremenjeni 93. člen se glasi takole:

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

Doda se člen 93A:

93A. Preostala vrednost neopredmetenega sredstva lahko naraste do te mere, da je enaka ali višja od knjigovodske vrednosti sredstva. V tem primeru je znesek amortizacije sredstva enak nič, razen če njegova preostala vrednost kasneje pade pod knjigovodsko vrednost sredstva oziroma dokler ne pride do takšnega padca.

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

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

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

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

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

(a) ***ob odtujitvi***

ali

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

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

Dodajo se členi 104A-104C:

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

104B. Če podjetje po načelu pripoznavanja iz 19. člena v knjigovodski vrednosti sredstva pripozna stroške nadomestitve dela neopredmetenega sredstva, potem odpravi pripoznanje knjigovodske vrednosti

▼M5

nadomeščenega dela. Če podjetje ne more določiti knjigovodske vrednosti nadomeščenega dela, lahko s stroški nadomestitve pokaže, kolikšna je bila vrednost nadomeščenega dela v trenutku pridobitve ali izdelave znotraj podjetja.

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

105. člen se izbriše.

Spremenjeni 106. člen se glasi takole:

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

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

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

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

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

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

in

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

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

in

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

Doda se člen 121A:

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

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

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

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

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

ali

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

ali

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

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

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

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

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

▼M5

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

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

3. Vprašanje je, kako pojasniti izraz !!! Unknown OG !!!povrnitev!!! Unknown FG !!! v povezavi s sredstvom, ki se ne amortizira (neamortizirljivim sredstvom) in je prevrednoteno po 31. členu MRS 16.

4. To pojasnilo velja tudi za naložbene nepremičnine, ki se vodijo po prevrednotenih vrednostih po MRS 40.33, vendar bi se obravnavale kot neamortizirljive, če bi se uporabljal MRS 16.

5. Odloženo obveznost za davek ali odloženo terjatev za davek, ki izhaja iz prevrednotenja neamortizirljivega sredstva po MRS 16.31, je treba izmeriti na podlagi davčnih posledic, ki bodo izvirale iz povrnitve knjigovodske vrednosti sredstva preko prodaje, ne glede na podlago merjenja knjigovodske vrednosti tega sredstva. Torej če zakon o davku določi, da se davčna stopnja, uporabljena na obdavčljivi znesek, ki izhaja iz prodaje sredstva, razlikuje od davčne stopnje, uporabljene na obdavčljivi znesek, ki izhaja iz uporabe sredstva, se pri merjenju odložene obveznosti za davek ali odložene terjatve za davek, ki se nanaša na neamortizirljivo sredstvo, uporabi prva izmed njiju.

A9. [Sprememba ne velja za osnovne standarde]

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

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

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

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

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 17

Najemi

VSEBINA

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

▼M5

Datum uveljavitve	69
Razveljavitev MRS 17 (spremenjen 1997)	70

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

NAMEN

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

PODROČJE

2. ***Ta standard se uporablja pri obračunavanju vseh najemov, razen pri***

   (a) ***najemnih pogodbah o iskanju ali izrabljanju rudnin, nafte, zemeljskega plina in podobnih neobnovljivih dobrin***

   ter

   (b) ***licenčnih pogodbah o zadevah, kot so filmi za predvajanje v kinematografih, videoposnetki, gledališke igre, rokopisi, patenti in avtorske pravice.***

   Ta standard se ne uporablja kot podlaga za merjenje:

   (a) ***nepremičnin v posesti najemnikov, ki se obravnavajo kot naložbene nepremičnine (glejte MRS 40 –Naložbene nepremičnine),***

   (b) ***naložbenih nepremičnin, ki jih najemodajalci oddajo v poslovni najem (glejte MRS 40),***

   (c) ***bioloških sredstev, ki jih imajo najemniki v finančnem najemu (glejte MRS 41* –Kmetijstvo)**

   ali

   (d) ***bioloških sredstev, ki jih najemodajalci oddajo v poslovni najem (glejte MRS 41).***

3. Ta standard velja za pogodbe, s katerimi se prenašajo pravice do uporabe sredstev, čeprav se od najemodajalca lahko zahtevajo pomembne storitve v zvezi z delovanjem in vzdrževanjem takšnih sredstev. Ta standard ne velja za pogodbe o storitvah, s katerimi se pravice do uporabe sredstev ne prenesejo z ene pogodbene stranke na drugo.

OPREDELITVE POJMOV

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

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

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

   Poslovni najem je najem, ki ni finančni najem.

   Nepreklicni najem je najem, ki ga je mogoče preklicati samo

   (a) ***takrat, ko se pojavi kak malo verjeten pojav,***

   (b) ***z dovoljenjem najemodajalca,***

   (c) ***če najemnik sklene z istim najemodajalcem nov najem za isto ali enako sredstvo***

   ali

   (d) ***če najemnik plača dodaten znesek, ki že ob sklenitvi najema sprejemljivo zagotavlja nadaljevanje najema.***

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

   (a) ***najem označi kot bodisi posloven bodisi finančen najem in***

   (b) ***če gre za finančen najem, se določijo zneski, ki se pripoznajo na začetku najema.***

▼M5

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

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

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

(a) *pri najemniku skupaj z vsemi zneski, za katere jamči najemnik ali z njim povezana stranka,*

ali

(b) *pri najemodajalcu skupaj z vso preostalo vrednostjo, za katero najemodajalcu jamči:*

(i) *najemnik,*

(ii) *z njim povezana stranka*

ali

(iii) *tretja stranka, ki ni povezana z najemnikom in je finančno sposobna poravnati obveznosti iz jamstva.*

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

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

Doba gospodarne uporabe je

(a) *doba, v kateri je pričakovati, da bo sredstvo lahko gospodarno uporabljal en uporabnik ali več uporabnikov,*

ali

(b) *doba, v kateri je mogoče pričakovati, da bo en ali več uporabnikov s sredstvom pridobil(o) neko število proizvodnih ali podobnih enot.*

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

Zajamčena preostala vrednost je

(a) *pri najemniku tisti del preostale vrednosti, za katerega jamči najemnik ali z njim povezana stranka (znesek jamstva je največji znesek, ki ga bo v vsakem primeru treba plačati),*

in

(b) *pri najemodajalcu pa tisti del preostale vrednosti, za katerega jamči najemnik ali tretja stranka, ki ni povezana z najemnikom in je finančno sposobna poravnati obveznosti iz jamstva.*

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

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

Kosmata naložba v najem je celota:

(a) *najmanjše vsote najemnin pri finančnem najemu s stališča najemodajalca*

in

(b) *morebitna nezajamčena preostala vrednost, ki pripada najemodajalcu.*

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

Nezasluženi finančni prihodek je razlika med

▼M5

(a) ***kosmato naložbo v najem***

in

(b) ***čisto naložbo v najem.***

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

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

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

5. Najemna pogodba ali obveza lahko vsebuje določbo o prilagoditvi vsote najemnin spremembam stroškov nabave ali gradnje najete nepremičnine ali spremembam drugih meril stroškov in vrednosti, kot so splošne ravni cen, ali stroškov najemodajalca za financiranje najema, ki velja za obdobje med sklenitvijo najema in začetkom trajanja najema. Če je tako, se v okviru tega standarda šteje, da se učinki takšnih sprememb pojavijo ob sklenitvi najema.

6. Opredelitev najema vključuje pogodbe o najemu sredstva, v katerih je določba, da ima najemnik ob izpolnitvi dogovorjenih pogojev možnost pridobiti lastninsko pravico na tem sredstvu. Take pogodbe so včasih označene kot pogodbe o najemnem nakupu.

RAZVRSTITEV NAJEMOV

7. Razvrstitev najemov, uporabljena v tem standardu, je zasnovana na obsegu, v katerem tveganja in koristi, povezani z lastništvom najetega sredstva, bremenijo najemodajalca ali najemnika. Med tveganji so možnosti izgub zaradi neizrabljene zmogljivosti ali tehnološke zastarelosti ter nihanj donosa zaradi spreminjanja gospodarskih okoliščin. Koristi pa so lahko povezane s pričakovanjem, da bo uporaba sredstva prinašala dobiček v njegovi dobi gospodarne uporabe, in pričakovanje dobička iz povečane vrednosti ali iz trženja preostale vrednosti.

8. ***Najem se razvrsti kot finančni najem, če se pri njem prenesejo skoraj vsa tveganja in koristi, povezani z lastništvom. Najem se razvrsti kot poslovni najem, če ne pride do pomembnega prenosa tveganj in koristi, povezanih z lastništvom.***

9. Ker je posel med najemodajalcem in najemnikom zasnovan na pogodbi med njima, je prav, da se pri tem uporabljajo dosledne opredelitve pojmov. Uporaba teh opredelitev v različnih okoliščinah, v katerih delujeta obe strani, včasih povzroči, da najemodajalec in najemnik razvrstita isti najem vsak na svoj način. Na primer to lahko velja, če se najemodajalec okoristi iz naslova jamstva za preostalo vrednost, ki ga da stranka, nepovezana z najemnikom.

10. Ali je najem finančni najem ali poslovni najem, je odvisno bolj od vsebine posla kot od oblike pogodbe. (*) Zgledi okoliščin, ki posamič ali skupaj lahko običajno vodijo do razvrstitve najema kot finančnega najema, so:

(a) z najemom se prenese lastništvo sredstva na najemnika do konca trajanja najema,

(b) najemnik ima možnost kupiti sredstvo po ceni, ki je po pričakovanju dovolj manjša od poštene vrednosti na dan, ko je to možnost mogoče izrabiti, in je ob sklenitvi najema precej gotovo, da bo najemnik to možnost izrabil,

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

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

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

11. Znaki okoliščin, ki posamič ali skupaj lahko prav tako vodijo do razvrstitve najema kot finančnega najema, so:

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

▼M5

(a) če najemnik lahko odpove najem, najemodajalčeve izgube zaradi odpovedi bremenijo najemnika,

(b) dobički ali izgube zaradi spreminjanja poštene preostale vrednosti pripadajo najemniku (na primer v obliki povračila najemnine, ki je enako večini prihodkov od prodaje ob koncu najema),

in

(c) najemnik lahko podaljša najem v naslednje obdobje za najemnino, ki je bistveno manjša od tržne.

12. Zgledi in znaki iz 10. in 11. člena niso vedno odločilni. Če druge značilnosti jasno kažejo, da se pri najemu pomembna tveganja in koristi, povezane z lastništvom, ne prenesejo, se najem označi kot poslovni najem. Na primer če se lastništvo sredstva prenese ob izteku najema v zameno za spremenljivo plačilo, enako takratni pošteni vrednosti, ali če gre za pogojne najemnine, zaradi česar najemnik ne nosi vseh pomembnih tveganj in koristi.

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

14. Najemi zemljišč in zgradb se uvrščajo med poslovne ali finančne najeme na enak način kot najemi drugih sredstev. Vendar je za zemljišča značilno, da imajo praviloma neomejeno dobo gospodarne uporabe, in če ni pričakovati, da bo na koncu najema lastninska pravica prešla na najemnika, ta ponavadi ne prevzame vseh pomembnih tveganj in koristi, povezanih z lastništvom, zaradi česar se najem zemljišča šteje za poslovni najem. Plačilo ob vstopu na zakupljeno zemljišče ali njegovi pridobitvi, ki se obravnava kot poslovni najem, so vnaprej plačane najemnine, ki se amortizirajo med trajanjem najema v skladu s pridobljenimi koristmi.

15. Zemljišča in zgradbe, ki so predmet najema, se pri razvrščanju najema obravnavajo ločeno. Če se pričakuje, da se bo ob izteku najema lastninska pravica tako do zemljišča kot zgradb prenesla na najemnika, se oba razvrstita kot finančni najem ne glede na to, ali gre za skupen ali ločen najem, razen če ostale značilnosti jasno kažejo, da se pri najemu pomembna tveganja in koristi, povezane z lastništvom ali zemljišča ali zgradb ali obeh, ne prenesejo. Če ima zemljišče neomejeno dobo gospodarne uporabe, se njegov najem praviloma uvršča med poslovne najeme, razen če se v skladu s 14. členom ob izteku najema pričakuje prenos lastninske pravice na najemnika. Najem zgradb se obravnava kot poslovni ali finančni najem v skladu s členi 7-13.

16. Kadar je pri razvrščanju in obračunavanju najema zemljišča in zgradb potrebno, se najmanjša vsota najemnin (vključno z vnaprejšnjimi enkratnimi plačili) ob sklenitvi najema porazdeli med zemljišče in zgradbe sorazmerno z ustreznimi poštenimi vrednostmi najemninskih deležev v zemljišču in zgradbah, ki so predmet najema. Če najemnin ni možno zanesljivo porazdeliti med zemljišče ali zgradbe, se celoten najem uvrsti med finančne najeme, razen če je jasno, da sta tako najem zgradb kot zemljišča poslovna najema, zaradi česar se celoten najem uvrsti med poslovne najeme.

17. Pri najemu zemljišča in zgradb, kjer je prvotno pripoznani znesek za zemljišče v skladu z 20. členom nebistven, se zemljišče in zgradbe pri razvrščanju obravnavajo kot celota, v skladu s členi 7-13 pa se uvrstijo bodisi med finančne bodisi poslovne najeme. V takem primeru se doba gospodarne uporabe zgradb upošteva kot doba gospodarne uporabe celotnega najetega sredstva.

18. Ločeno merjenje zemljišča in zgradb ni potrebno, če se najemnikov delež zemljišča in zgradb v skladu z MRS 40 obravnava kot naložbena nepremičnina in če se uporablja model poštene vrednosti. Natančni izračuni v okviru te ocene so potrebni le, če je razvrstitev zemljišča ali zgradb ali obeh negotova.

19. V skladu z MRS 40 lahko najemnik uvrsti delež v nepremičnini, posedovan na podlagi poslovnega najema, med naložbene nepremičnine. Če to stori, se delež v nepremičnini obračunava kot finančni najem, poleg tega pa se za pripoznano sredstvo uporablja tudi model poštene vrednosti. Najemnik mora najem tudi v prihodnje obračunavati kot finančni najem, celo če neki kasnejši poslovni dogodek spremeni naravo najemnikovega deleža v nepremičnini, ki se tako ne uvršča več med naložbene nepremičnine. Do tega pride, če najemnik na primer:

▼M5

(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 na začetku najema v bilanci stanja pripoznajo finančne najeme kot sredstva in dolg v zneskih, enakih pošteni vrednosti najetega sredstva ali, če je ta nižja, sedanji vrednosti najmanjše vsote najemnin, pri čemer se obe vrednosti določita ob sklenitvi najema. Pri izračunavanju sedanje vrednosti najmanjše vsote najemnin je diskontna mera z najemom povezana obrestna mera, če jo je mogoče določiti; sicer se uporabi predpostavljena obrestna mera za sposojanje, ki bi jo moral plačati najemnik. Vsi začetni neposredni stroški, ki jih nosi najemnik, se prištejejo znesku, ki je pripoznan kot sredstvo.***

21. Posle in druge poslovne dogodke je treba obračunavati in predstavljati glede na njihovo bistvo in finančno stvarnost, ne pa zgolj glede na pravno obliko. Medtem ko pravna oblika najemne pogodbe lahko najemniku odreka možnost pridobitve lastništva nad najetim sredstvom, pa sta pri finančnih najemih bistvo in finančna stvarnost taka, da najemnik pridobi gospodarske koristi od uporabe najetega sredstva v večini njegove dobe gospodarne uporabe, v zameno pa prevzame obvezo, da bo za to pravico plačal znesek, ki je ob sklenitvi najema blizu pošteni vrednosti sredstva, in z njim povezane finančne stroške.

22. Če najemnikova bilanca stanja ne kaže omenjenih poslov najema, so gospodarski dejavniki in raven dolgov podjetja podcenjeni, kar popači računovodske kazalnike. Zaradi tega je treba finančni najem prikazati v najemnikovi bilanci stanja kot sredstvo in kot obvezo za plačevanje prihodnjih najemnin. Na začetku najema se v bilanci stanja sredstvo in obvezo za plačevanje prihodnjih najemnin pripoznata z enakim zneskom, z izjemo vseh začetnih neposrednih stroškov najemnika, ki se prištejejo znesku, pripoznanemu kot sredstvo.

23. Dolgove za najeta sredstva ni ustrezno prikazati v računovodskih izkazih kot odbitno postavko od vrednosti najetih sredstev. Če so v obrazcu bilance stanja pri predstavljanju dolgov ločene kratkoročne in nekratkoročne obveznosti, je treba enako ločevati dolgove za najemnine.

24. Začetni neposredni stroški se pogosto pojavljajo v zvezi s posebnim delovanjem pri najemu, na primer s pogajanji in zavarovanjem najema. Stroški, ki jih je mogoče pripisati najemnikovemu neposrednemu delovanju pri finančnem najemu, se prištejejo znesku, pripoznanemu kot sredstvo.

Kasnejše merjenje

25. ***Najmanjšo vsoto najemnin je treba porazdeliti med finančne stroške in zmanjšanje neporavnanega dolga. Finančne stroške je treba razporediti na vsako obdobje med trajanjem najema, da se dobi stalna obrestna mera za preostalo stanje dolga. Možne najemnine je treba pripoznati kot odhodke v obdobjih, v katerih se pojavijo.***

26. Navadno lahko najemnik pri razporejanju finančnih stroškov na obdobja med trajanjem najema uporabi kako približno vrednost, da se izračunavanje poenostavi.

27. ***Finančni najem povzroča stroške amortizacije amortizirljivih sredstev in finančni odhodek v vsakem obračunskem obdobju. Usmeritev za amortiziranje amortizirljivih najetih sredstev mora biti usklajena z usmeritvijo, ki jo podjetje uporablja pri lastnih amortizirljivih sredstvih, pripoznano amortizacijo pa je treba obračunati v skladu z MRS 16 – Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema) – in MRS 38 – Neopredmetena sredstva. Če ni utemeljenega zagotovila, da bo najemnik prevzel lastništvo do konca trajanja najema, je treba tako sredstvo povsem amortizirati bodisi med trajanjem najema bodisi v dobi koristnosti sredstva, odvisno od tega, kaj je krajše.***

28. Amortizirljivi del vrednosti najetega sredstva se razporedi strogo dosledno med vsa obračunska obdobja v pričakovanem času njegove uporabe, postopki pa morajo biti v skladu z najemnikovimi usmeritvami za amortiziranje sredstev, ki so v njegovi lasti. Če je zelo gotovo, da bo sredstvo na

▼M5

koncu trajanja najema prešlo v najemnikovo last, je pričakovani čas njegove uporabe enak njegovi dobi koristnosti, sicer pa je treba sredstvo amortizirati bodisi med trajanjem najema bodisi v dobi koristnosti sredstva, odvisno od tega, kaj je krajše.

29. Vsota zneskov amortizacije sredstva in finančnih stroškov v obdobju je redko enaka najemnini, ki jo je treba plačati v tistem obdobju, zato ni pravilno, če se v plačilo zapadle najemnine preprosto pripoznajo kot odhodki. Potemtakem vrednost sredstva in z njim povezani dolg po začetku najema praviloma nista enaka.

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

31. **Najemniki morajo pri finančnih najemih poleg tistega, kar zahteva ►M12 MSRP 7 Finančni instrumenti: razkritja ◄, razkriti še tole:**

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

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

(i) ***v največ letu dni,***

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

(iii) ***v več kot petih letih.***

(c) ***možne najemnine, pripoznane kot odhodki v obdobju.***

(d) ***vse prihodnje najmanjše podnajemnine, za katere se pričakuje, da bodo prejete iz nepreklicnih podnajemov na dan bilance stanja.***

(e) ***splošen opis najemnikovih bistvenih najemnih pogodb, ki vključujejo:***

(i) ***podlago za opredelitev možnih plačil najemnin,***

(ii) ***obstoj in pogoje za obnovitev ali možnosti nakupa in določbe o postopnem povečevanju najemnin ter***

(iii) ***omejitve, ki jih postavljajo določbe o najemu, kot so tiste, ki se nanašajo na dividende, dodatno zadolževanje in nadaljnje najeme, vendar ne samo to.***

32. Zahteve po razkritju v skladu z MRS 16, MRS 36, MRS 38, MRS 40 in MRS 41 veljajo za najemnike, ki najamejo sredstva na podlagi finančnega najema.

Poslovni najemi

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

34. Pri poslovnih najemih se najemnine (brez stroškov storitev, na primer zavarovanja in vzdrževanja) pripoznajo kot odhodek po enakomerni časovni metodi, razen če kaka druga dosledna podlaga bolj ustreza časovni razporeditvi uporabnikovih koristi.

35. ***Najemniki morajo pri poslovnih najemih poleg tistega, kar zahteva ►M12 MSRP 7 ◄, razkriti še tole:***

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

(i) ***v največ letu dni,***

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

(iii) ***v več kot petih letih.***

(b) ***vse prihodnje najmanjše podnajemnine, za katere se pričakuje, da bodo prejete iz nepreklicnih podnajemov na dan bilance stanja.***

(c) ***najemnine in podnajemnine, pripoznane kot odhodki v obdobju, z ločenimi zneski najmanjših najemnin, možnih najemnin in podnajemnin.***

(d) ***splošen opis najemnikovih pomembnih najemnih pogodb, ki vključujejo***

(i) ***podlago za opredelitev možnih plačil najemnin,***

(ii) ***obstoj in pogoje za obnovitev ali možnosti nakupa in določbe o postopnem povečevanju najemnin ter***

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

▼M5

(iii) ***omejitve, ki jih postavljajo določbe o najemu, kot so tiste, ki se nanašajo na dividende, dodatno zadolževanje in nadaljnje najeme, vendar ne samo to.***

NAJEMI V RAČUNOVODSKIH IZKAZIH NAJEMODAJALCEV

Finančni najemi

Začetno pripoznanje

36. ***Najemodajalec pripozna v svoji bilanci stanja sredstva, ki jih je dal v finančni najem, kot terjatev v vrednosti, ki je enaka čisti naložbi v najem.***

37. Pri finančnem najemu se skoraj vsa tveganja in koristi, ki so povezani z lastništvom, prenesejo z najemodajalca na najemnika, zato najemodajalec obravnava najemnino kot vračilo glavnice in finančni prihodek, ki je nadomestilo in zaslužek za njegovo naložbo in storitve.

38. Začetni neposredni stroški pogosto nastanejo pri najemodajalcih in vključujejo zneske, kot so opravnine, honorarji za pravne storitve in notranji stroški, ki so dodatni in neposredno pripisljivi pogajanju in dogovarjanju o najemu. Sem ne spadajo posredni stroški prodajne in trženjske skupine. Pri finančnih najemih, kjer proizvajalci ali trgovci kot najemodajalci niso vpleteni, so začetni neposredni stroški vključeni v začetno merjenje terjatev iz naslova finančnega najema in znižajo višino prihodkov v času trajanja najema. Obrestna mera, sprejeta pri najemu, je določena tako, da se začetni neposredni stroški samodejno vključijo v terjatve iz naslova finančnega najema, zato jih ni treba posebej dodajati. Stroški, ki nastanejo pri proizvajalcu ali trgovcu kot najemodajalcu med pogajanjem in dogovarjanjem o najemu, niso zajeti v opredelitvi začetnih neposrednih stroškov. Zaradi tega niso vključeni v čisto naložbo v najem, pripoznajo pa se kot odhodek, ko se pripozna dobiček iz prodaje, kar je pri finančnem najemu praviloma na začetku najema.

Kasnejše merjenje

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

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

41. Ocenjene nezajamčene preostale vrednosti, uporabljene pri izračunu kosmate vrednosti najemodajalčeve naložbe v najem, je treba redno preverjati. Če se zmanjša ocenjena nezajamčena preostala vrednost, je treba popraviti razporeditev prihodkov v dobi trajanja najema in takoj pripoznati vsako zmanjšanje, ki se nanaša na že vračunane zneske.

42. ***Proizvajalci ali trgovci kot najemodajalci pripoznavajo dobiček ali izgubo od prodaje v obdobju v skladu z usmeritvijo, ki jo upoštevajo pri neposredni prodaji. Če gre za ponudbo umetno nizkih obrestnih mer, se mora dobiček iz prodaje omejiti na tistega, ki bi veljal v primeru tržnih obrestnih mer. Stroški, ki nastanejo pri proizvajalcu ali trgovcu kot najemodajalcu med pogajanjem in dogovarjanjem o najemu, se pripoznajo kot odhodek, ko se pripozna dobiček iz prodaje.***

43. Proizvajalci ali trgovci pogosto ponujajo možnost izbire med nakupom ali najemom sredstva. Finančni najem sredstva, pri katerem je najemodajalec proizvajalec ali trgovec, prinaša dve vrsti prihodkov:

(a) dobiček ali izgubo, ki ustreza dobičku ali izgubi iz neposredne prodaje v najem danega sredstva na podlagi običajnih prodajnih cen, ki odsevajo tudi morebitne količinske ali druge popuste,

in

(b) finančne prihodke med trajanjem najema.

44. Prihodek od prodaje, ki ga na začetku najema pripozna proizvajalec ali trgovec kot najemodajalec, je poštena vrednost sredstva ali sedanja vrednost najmanjše vsote najemnin, ki jo izkazuje najemodajalec, izračunana na podlagi tržne obrestne mere. Nabavna vrednost (proizvajalni stroški) prodaje, pripoznana na začetku najema, je nabavna vrednost v najem danega sredstva ali knjigovodska vrednost, zmanjšana za sedanjo vrednost nezajamčene preostale vrednosti, če se ta razlikuje od prve. Razlika med prihodki od prodaje in nabavno vrednostjo (proizvajalnimi stroški) prodaje je dobiček iz prodaje, pripoznan v skladu z usmeritvijo, ki jo podjetje upošteva pri neposredni prodaji.

▼M5

45. Proizvajalci ali trgovci kot najemodajalci včasih ponujajo umetno nizko obrestno mero, da bi pritegnili odjemalce. Zaradi uporabe takšne obrestne mere bi bil prevelik del celotnega prihodka pripoznan že v času prodaje. Če gre za ponudbo umetno nizkih obrestnih mer, se dobiček iz prodaje omeji na tistega, ki bi veljal v primeru tržnih obrestnih mer.

46. Stroški, ki nastanejo pri proizvajalcu ali trgovcu kot najemodajalcu med pogajanjem in dogovarjanjem o finančnem najemu, se pripoznajo kot odhodki na začetku najema, ker se v glavnem nanašajo na pridobivanje proizvajalčevega ali trgovčevega dobička iz prodaje.

47. ***Najemodajalci morajo pri finančnih najemih poleg tistega, kar zahteva ►M12 MSRP 7 ◄, razkriti še tole:***

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

(i) ***v največ letu dni,***

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

(iii) ***v več kot petih letih.***

(b) ***nezasluženi finančni prihodek.***

(c) ***nezajamčene preostale vrednosti, pripisane v korist najemodajalca.***

(d) ***popravek vrednosti neizterljivih terjatev za najmanjše najemnine.***

(e) ***možne najemnine, pripoznane kot prihodki v obdobju.***

(f) ***splošen opis bistvenih najemodajalčevih najemnih pogodb.***

48. Kot kazalec rasti je pogosto koristno razkriti tudi kosmate naložbe, zmanjšane za nezaslužene prihodke, v novo poslovanje, dodane v obdobju, po odštetju ustreznih zneskov odpovedanih najemov.

Poslovni najemi

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

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

51. Stroški, tudi amortizacija, ki nastanejo pri ustvarjanju prihodkov od najemnin, se pripoznavajo kot odhodki. Prihodki od najemnin (razen plačil, prejetih za opravljene storitve, kot sta zavarovanje in vzdrževanje) se pripoznavajo časovno enakomerno med trajanjem najema, celo če se plačila ne prejemajo na tej podlagi, razen če kaka druga podlaga bolj ustreza časovni razporeditvi zmanjševanja koristi, ki izhajajo iz sredstva, danega v najem.

52. ***Začetni neposredni stroški najemodajalcev, ki nastanejo med pogajanjem in dogovarjanjem o poslovnem najemu, se prištejejo knjigovodski vrednosti v najem danega sredstva in se v času trajanja najema pripoznajo kot odhodki na isti podlagi kot prihodki od najemnin.***

53. ***Usmeritev za amortiziranje amortizirljivih sredstev, danih v najem, mora biti usklajena z običajno usmeritvijo za amortiziranje, ki se je najemodajalec drži v zvezi s podobnimi sredstvi, strošek amortizacije pa je treba izračunati na podlagi, ki jo določata MRS 16 in MRS 38.***

54. Za ugotovitev, ali je najeto sredstvo oslabljeno, podjetje uporablja MRS 36.

55. Proizvajalec ali trgovec kot najemodajalec ob sklenitvi poslovnega najema ne pripozna nobenega dobička, ker najem ni enakovreden prodaji.

56. ***Najemodajalci morajo pri poslovnih najemih poleg tistega, kar zahteva ►M12 MSRP 7 ◄, razkriti še tole:***

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

(i) ***v največ letu dni,***

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

(iii) ***v več kot petih letih.***

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

(c) ***splošen opis najemodajalčevih najemnih pogodb.***

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

▼M5

57. Zahteve po razkritju v skladu z MRS 16, MRS 36, MRS 38, MRS 40 in MRS 41 veljajo za najemodajalce, ki oddajo sredstva v poslovni najem.

PRODAJA IN POVRATNI NAJEMI

58. Pri prodaji in povratnem najemu se neko sredstvo proda in nato vzame nazaj v najem. Najemnina in prodajna cena sta običajno odvisni druga od druge, ker so pogajanja o njiju hkratna. Računovodsko obravnavanje prodaje in povratnega najema je odvisno od vrste najema.

59. ***Če na podlagi prodaje in povratnega najema pride do finančnega najema, se presežek prihodkov od prodaje nad knjigovodsko vrednostjo ne sme takoj pripoznati kot prihodek prodajalca - najemnika. Namesto tega ga je treba odložiti in postopno vključevati ves čas trajanja najema.***

60. Če je povratni najem finančni najem, je tak posel za najemodajalca način financiranja najemnika, pri čemer je sredstvo jamstvo. Zaradi tega ne bi bilo ustrezno obravnavati presežka prihodka od prodaje nad knjigovodsko vrednostjo kot prihodek. Tak presežek se odloži in se postopoma obračunava med trajanjem najema.

61. ***Če na podlagi posla prodaje in povratnega najema pride do poslovnega najema in je jasno, da je posel sklenjen po pošteni vrednosti, je treba vsak dobiček ali izgubo pripoznati takoj. Če je prodajna cena manjša od poštene vrednosti, je treba morebitni dobiček ali izgubo pripoznati takoj, razen če se izguba nadomesti s prihodnjimi najemninami, ki so manjše od tržne cene; v takem primeru se izguba razmeji in postopoma poravnava v skladu z najemnino, dobljeno v obdobju, v katerem naj bi se sredstvo uporabljalo. Če je prodajna cena večja od poštene vrednosti, je treba presežek razmejiti in postopoma obračunavati v obdobju, v katerem se bo sredstvo po pričakovanju uporabljalo.***

62. Če je povratni najem poslovni najem in se najemnina in prodajna cena določita po pošteni vrednosti, gre dejansko za običajen prodajni posel, vsak dobiček ali izguba pa se navadno pripozna takoj.

63. ***Pri poslovnih najemih je treba takoj pripoznati izgubo, ki je enaka razliki med knjigovodsko in pošteno vrednostjo, če je poštena vrednost sredstva v trenutku prodaje in povratnega najema manjša od knjigovodske.***

64. Pri finančnih najemih opisana prilagoditev ni potrebna, razen če pride do oslabitve; v takem primeru se knjigovodska vrednost zmanjša na nadomestljivo vrednost v skladu z MRS 36.

65. Zahteve po razkrivanju pri najemniku in najemodajalcu veljajo na enak način pri poslih prodaje in povratnega najema. Zahtevani opis bistvenih najemnih pogodb vodi do razkritja enkratnih ali nenavadnih določb v pogodbi ali določb o poslih prodaje in povratnega najema.

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

PREHODNI DOLOČBI

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

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

DATUM UVELJAVITVE

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

RAZVELJAVITEV MRS 17 (SPREMENJEN 1997)

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

▼M5

PRILOGA

Spremembe drugih določil

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

A1. [Sprememba ne velja za osnovne standarde]

A2. [Sprememba ne velja za osnovne standarde]

▼B

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD MRS 18

(SPREMENJEN 1993)

Prihodki

Leta 1998 je MRS 39 – Finančni inštrumenti – pripoznavanje in merjenje, dopolnil odstavek 11 MRS 18 s sklicevanjem na MRS 39.

Maja 1999 je MRS 10 (spremenjen 1999) — Dogodki po datumu bilance stanja, spremenil odstavek 36. Spremenjeno besedilo se je začelo uporabljati za letne računovodske izkaze za obdobja, ki so se začela 1. januarja 2000 ali kasneje.

Januarja 2001 je MRS 41 — Kmetijstvo, spremenil odstavek 6. MRS 41 velja za letne računovodske izkaze za obdobja, ki se začno 1. januarja 2003 ali kasneje.

Na MRS 18 se nanašajo naslednja pojasnila SOP:

— SOP-27: Vrednotenje vsebine transakcij, ki vključujejo pravno obliko najema,

— SOP-31: Prihodki — barter posli, ki vključujejo oglaševalske storitve.

VSEBINA

	Odstavki
Namen	134
Področje	135
Opredelitve pojmov	136
Merjenje prihodkov	136
Ugotavljanje poslov	137
Prodaja proizvodov	137
Opravljanje storitev	138
Obresti, licenčnine in dividende	139
Razkrivanje	140
Datum uveljavitve	140

Standarde, ki so natisnjeni s krepkimi ležečimi črkami, je treba brati v povezavi s temeljnim gradivom in navodili za uporabo v tem standardu ter v povezavi z „Uvodom v določbe mednarodnih računovodskih standardov”. Mednarodni računovodski standardi niso namenjeni za uporabo pri nebistvenih postavkah (glej odstavek 12 Uvoda).

NAMEN

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 dolgov, ki povzroči povečanje kapitala, ki se razlikuje od povečanj iz novih vplačil prinašalcev 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. Namen tega standarda je predpisati računovodsko obravnavanje prihodkov, ki izhajajo iz določenih 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 praktična navodila za uporabo teh sodil.

▼B

PODROČJE

1. Ta standard se uporablja pri obračunavanju prihodkov, ki izhajajo iz naslednjih poslov in poslovnih dogodkov:

   (a) prodaje proizvodov;

   (b) opravljanja storitev; in

   (c) uporabe sredstev podjetja pri drugih, ki prinaša obresti, licenčnine in dividende.

2. Ta standard nadomešča MRS 18 — Upoštevanje prihodkov, sprejet 1982.

3. Proizvodi so proizvodi, ki jih proizvede podjetje, da bi jih prodalo, in proizvodi, kupljeni za nadaljnjo prodajo, kot je trgovsko blago, ki ga kupi prodajalec na malo, ali zemljišče in druge nepremičnine, pridobljene za nadaljnjo 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. Uporaba sredstev podjetja pri drugih prinaša prihodke v obliki:

   (a) obresti — obremenitev za uporabo denarnih sredstev ali njihovih ustreznikov ali zneske, ki so jih drugi dolžni podjetju;

   (b) licenčnin — obremenitev za uporabo dolgoročnih sredstev podjetja, na primer patentov, blagovnih znamk, avtorskih pravic in računalniške programske opreme; in

   (c) dividend — razdelitev 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 (glej MRS 17 — Najemi);

   (b) dividend, ki izhajajo iz finančnih naložb, obračunanih po kapitalski metodi (glej MRS 28 – Obračunavanje finančnih naložb v pridružena podjetja);

▼M3

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

▼B

   (d) sprememb poštene vrednosti finančnih sredstev in finančnih obveznosti ali njihovih odtujitev (glej MRS 39 — Finančni inštrumenti: pripoznavanje in merjenje);

   (e) sprememb vrednosti drugih kratkoročnih sredstev;

   (f) začetnega pripoznanja in sprememb poštene vrednosti bioloških sredstev, povezanih s kmetijsko dejavnostjo (glej MRS 41 — Kmetijstvo);

   (g) začetnega pripoznanja kmetijskih pridelkov (glej MRS 41 — Kmetijstvo); in

   (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 kapitala, razen povečanj iz novih vplačil prinašalcev kapitala.

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

8. Prihodki obsegajo samo kosmate pritoke prejetih gospodarskih koristi in terjatev na račun podjetja. Zneski, zbrani v korist tretjih strank, kot so prometni davki, davki od proizvodov in storitev ter davki na dodano vrednost, niso gospodarske koristi, ki pritekajo v podjetje, in tudi ne povečujejo njegovega kapitala. Zato so izključeni iz prihodkov. Podobno v zastopniškem razmerju kosmati pritok gospodarskih koristi vključuje zneske, zbrane v korist opravnika, zaradi katerih se 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 kakršnih koli 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 naslednjih dveh:

(a) prevladujoča mera za podoben inštrument izdajatelja s podobno kreditno sposobnostjo; ali

(b) obrestna mera, ki razobresti (diskontira) nazivni znesek inštrumenta 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 odstavkoma 29 in 30 ter v skladu z MRS 39 — Finančni inštrumenti — 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 prejetih proizvodov ali storitev ne more zanesljivo izmeriti, se prihodki izmerijo po pošteni vrednosti oddanih proizvodov ali storitev s preračunom za znesek vseh prenesenih denarnih sredstev ali njihovih ustreznikov.

UGOTAVLJANJE POSLOV

13. Pripoznavalna sodila iz tega standarda se navadno uporabljajo za vsak posel 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 povezani, da poslovnega učinka ni mogoče razumeti brez povezave z vsemi posli kot celoto. Na primer podjetje lahko proda proizvode in se hkrati posebej dogovori, da jih bo kasneje ponovno kupilo, ter tako zanika bistveni učinek posla; v takšnem primeru je treba posla obravnavati skupaj.

PRODAJA PROIZVODOV

14. Prihodke od prodaje proizvodov je treba pripoznati, ko so izpolnjeni vsi naslednji pogoji:

(a) podjetje prenese na kupca pomembne tveganja in koristi, povezane z lastništvom 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 poslom, pritekale v podjetje; in

(e) stroške, ki so nastali ali bodo nastali v zvezi s poslom, je mogoče zanesljivo izmeriti.

([1]) Glej tudi SOP-31: Prihodki — barter posli, ki vključujejo oglaševalske storitve.

▼B

15. Ocena, ali je podjetje preneslo na kupca pomembne tveganja in koristi, povezane z lastništvom, zahteva proučitev okoliščin posla. V večini primerov se prenos tveganj in koristi, povezanih z lastništvom, ujema s prenosom pravne upravičenosti ali s prenosom posesti na kupca. Tako je na primer pri večini prodaj na malo. V drugih primerih se tveganja in koristi, povezani z lastništvom, 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, povezane z lastništvom, lahko podjetje obdrži na primer v naslednjih 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 ga podjetje še ni izpolnilo; in

    (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 prodajalec lahko obdrži pravno upravičenost do proizvoda, samo da bi zavaroval unovčljivost zapadle terjatve. V takšnem primeru – če podjetje prenese pomembne tveganja in koristi, povezane z lastništvom – je posel prodaja in se prihodki pripoznajo. Drug primer, da podjetje obdrži le nepomembno tveganje, povezano z lastništvom, je lahko prodaja na malo, kadar se nezadovoljnemu kupcu ponudi vračilo. Prihodki se v takšnih primerih pripoznajo ob prodaji, če lahko prodajalec zanesljivo oceni prihodnja vračila in pripozna obveznost za vračila, zasnovana na prejšnjih izkušnjah in drugih ustreznih dejstvih.

18. Prihodki se pripoznajo le, če je verjetno, da bodo gospodarske koristi, povezane s poslom, pritekale v podjetje. V nekaterih primerih to morda ni verjetno, dokler nadomestilo ni prejeto ali dokler se negotovost ne odstrani. Lahko je na primer negotovo, ali bo tuja državna oblast dovolila nakazilo nadomestila za prodajo v to državo. Ko je dovoljenje dano, negotovosti ni več in se prihodki pripoznajo. Toda če se pojavi negotovost glede unovčljivosti zneska, ki je že vključen v prihodke, se neunovčljivi znesek ali znesek, katerega izterjava ni več verjetna, pripozna kot odhodek in ne kot popravek 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 s poslom povezani prihodki pripoznajo glede na stopnjo njegove dokončanosti na dan bilance stanja. Izid posla je mogoče zanesljivo oceniti, če so izpolnjeni vsi naslednji pogoji:

    (a) znesek prihodkov je mogoče zanesljivo izmeriti;

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

    (c) stopnjo dokončanosti posla na dan bilance stanja je mogoče zanesljivo izmeriti; in

    (d) stroške, ki so se pojavili v zvezi s poslom, in stroške za dokončanje posla je mogoče zanesljivo izmeriti ([1]) ([2]).

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 — Pogodbe o grad-

([1]) Glej tudi SOP-27: Vrednotenje vsebine transakcij, ki vključujejo pravno obliko najema.
([2]) Glej tudi SOP-31: Prihodki — barter posli, ki vključujejo oglaševalske storitve.

▼B

benih delih, tudi zahteva pripoznavanje prihodkov na tej podlagi. Zahteve navedenega 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, se neunovčljivi znesek ali znesek, katerega izterjava ni več verjetna, pripozna kot odhodek in ne kot popravek zneska prvotno pripoznanih prihodkov.

23. Podjetje je na splošno zmožno zanesljivih ocenitev, če se z drugimi strankami v poslu sporazume o:

(a) izterljivih pravicah vsake stranke v zvezi s storitvijo, ki naj bi jo stranke opravile in prejele;

(b) nadomestilih, ki se bodo izmenjala; in

(c) načinu in pogojih poravnave.

Podjetje mora navadno imeti tudi učinkovit sistem notranjega računovodskega predračunavnja in poročanja. Ko je storitev opravljena, podjetje pregleda in po potrebi tudi popravi ocene prihodkov. Potreba po takšnih popravkih ne nakazuje 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 skupnih storitev, ki naj bi bile opravljene; ali

(c) delež do določenega dneva nastalih stroškov v ocenjenih celotnih stroških posla. Le stroški, ki odsevajo storitve, opravljene do tega dneva, se vključijo med stroške, nastale do tega dneva. Le stroški, ki odsevajo opravljene storitve ali tiste, ki bodo opravljene, se vključijo v ocenjene celotne stroške posla.

Postopno plačevanje in od naročnikov prejeti predujmi pogosto ne odsevajo 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 mnogo 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 utegne biti verjetno, da bo podjetje pokrilo stroške v zvezi s poslom. Zato se prihodki pripoznajo le do obsega nastalih stroškov, za katere se pričakuje, 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 je preprečevala zanesljivo ocenitev izida pogodbe, se prihodki pripoznajo raje skladno z odstavkom 20 kot z odstavkom 26.

OBRESTI, LICENČNINE IN DIVIDENDE

29. Če sredstva podjetja uporabljajo druga podjetja, je treba prihodke, ki jih prinašajo obresti, licenčnine in dividende, pripoznati na podlagi zahtev iz odstavka 30, če je:

(a) verjetno, da bodo gospodarske koristi, povezane s poslom, pritekale v podjetje; in

(b) znesek prihodkov mogoče zanesljivo izmeriti.

▼M2

30. Prihodki se pripoznavajo na tehle podlagah:

(a) obresti se morajo pripoznavati po metodi veljavnih obresti, kot je opisana v MRS 39, 9. člen in AG5-AG8;

(b) licenčnine se pripoznavajo na temelju vračunavanja skladno z vsebino ustrezne pogodbe;

▼M2

(c) dividende pa se pripoznavajo, ko je uveljavljena delničarjeva pravica do plačila.

▼B

32. Če se neplačane obresti vračunajo pred pridobitvijo finančne naložbe, ki prinaša obresti, se kasnejši prejemki obresti razporedijo med obdobjema pred pridobitvijo in po njej; le tisti del, ki se nanaša na obdobje po pridobitvi, se pripozna kot prihodek. Če se dividende od kapitalskih vrednostnic sklicujejo na ►M5 poslovni izid ◄ pred pridobitvijo, se odštejejo od nabavne vrednosti vrednostnic. Če je takšno razporeditev težko izvesti, razen na podlagi osebnega mnenja, se dividende pripoznajo kot prihodki, razen če nedvoumno pomenijo pokritje dela nabavne vrednosti kapitalskih vrednostnic.

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 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, se neunovčljivi znesek ali znesek, katerega izterjava ni več verjetna, pripozna kot odhodek in ne kot popravek zneska prvotno pripoznanih prihodkov.

RAZKRIVANJE

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; in

(c) znesek prihodkov, ki izhajajo iz zamenjav proizvodov ali storitev, vključenih v vsako pomembno vrsto prihodkov.

36. Podjetje razkrije vse pogojne obveznosti in pogojna sredstva v skladu z MRS 37, Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva. Pogojne obveznosti in pogojna sredstva lahko izhajajo iz postavk, kot so stroški jamstva, terjatve, pogodbene kazni ali možne izgube.

DATUM UVELJAVITVE

37. Ta mednarodni računovodski standard se začne uporabljati za računovodske izkaze za obdobja, ki se začno 1. januarja 1995 ali kasneje.

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD MRS 19

(SPREMENJEN 2002)

Zaslužki zaposlencev

Ta spremenjeni mednarodni računovodski standard (MRS) nadomešča MRS 19 — Stroški pokojnin, katerega preoblikovano različico je sprejel odbor leta 1993. Spremenjeni standard se je začel uporabljati za računovodske izkaze za obdobja, ki so se začela 1. januarja 1999 ali kasneje.

Maja 1999 je MRS 10 (spremenjen 1999) – Dogodki po datumu bilance stanja, spremenil odstavke 20(b), 35, 125 in 141. Spremembe so začele veljati za letne računovodske izkaze za obdobja, ki so se začela 1. januarja 2000 ali kasneje.

Ta standard je bil spremenjen leta 2000, da bi spremenil opredelitev sredstva programa ter uvedel zahteve po pripoznavanju, merjenju in razkrivanju povračil. Te spremembe so začele veljati za obračunska obdobja, ki se začno 1. januarja 2001 ali kasneje.

▼B

Leta 2002 so bile sprejete še druge spremembe, s katerimi se je preprečilo pripoznanje dobička izključno kot rezultata aktuarskih izgub ali stroškov preteklega službovanja, ter pripoznanje izgub izključno kot rezultata aktuarskih dobičkov. Te spremembe se uporabljajo za obračunska obdobja, ki se končajo 31. maja 2002 ali kasneje. Uporaba pred tem datumom je priporočljiva.

UVOD

1. Ta standard predpisuje, kako zaposlovalci obračunavajo in razkrivajo zaslužke zaposlencev. Nadomešča MRS 19, Stroški pokojnin, ki je bil sprejet leta 1993. Večje spremembe glede na stari MRS 19 so navedene v Podlagi za sklepe (dodatek D). Ta standard ne obravnava poročanja pokojninskih programov (glej MRS 26 – Obračunavanje in poročanje pokojninskih programov).

▼M6

2. Standard pozna štiri vrste zaslužkov zaposlencev:

▼B

(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 nedenarne zaslužke (kot so zdravstvena oskrba, nastanitev, avtomobili in brezplačni ali pocenjeni proizvodi ali storitve) sedanjih zaposlencev;

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

(c) druge dolgoročne zaslužke 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 deleže v dobičku, premije in odložene zaslužke, če so plačljivi po dvanajstih mesecih ali več po koncu obdobja;►M6 in ◄

▼M6

(d) odpravnine.

▼B

3. Ta standard zahteva, da podjetje pripozna kratkoročne zaslužke zaposlencev, ko ti v zameno zanje opravijo delo.

4. Programi pozaposlitvenih zaslužkov so razporejeni na programe z določenimi prispevki in programe z določenimi zaslužki. Ta standard daje posebne napotke za razporeditev programov na programe več zaposlovalcev, državne programe in programe z zavarovanimi zaslužki.

5. Pri programih z določenimi prispevki plačuje podjetje stalne prispevke v posebno enoto (sklad) in nima nobene pravne ali posredne obveze plačati nadaljnje prispevke, če sklad nima dovolj sredstev, da bi zaposlencem izplačal vse zaslužke, ki se nanašajo na njihovo službovanje v tekočem in prejšnjih obdobjih. Ta standard zahteva, da podjetje pripozna prispevke v program z določenimi prispevki, ko zaposlenec v zameno za prispevek opravi delo.

6. Vsi drugi programi pozaposlitvenih zaslužkov so programi z določenimi zaslužki. Programi z določenimi zaslužki so lahko programi brez sklada ali pa v celoti ali delno programi s skladom. Ta standard zahteva, da podjetje:

(a) obračunava ne le svoje pravne obveze, temveč tudi vse posredne obveze, ki se pojavljajo pri njegovem delovanju;

(b) ugotavlja sedanjo vrednost obvez za določene zaslužke in pošteno vrednost vseh sredstev programa dovolj pravilno, da se zneski, pripoznani v računovodskih izkazih, ne razlikujejo bistveno od zneskov, ki bi bili ugotovljeni na datum bilance stanja;

(c) pri merjenju svojih obvez in stroškov uporablja metodo predvidene pomembnosti enot;

(d) pripisuje zaslužke obdobjem službovanja na podlagi pravil za zaslužke po programu, razen če zaposlenčevo službovanje v kasnejših letih privede do bistveno višje ravni zaslužkov kot v prejšnjih letih;

(e) uporablja nepristranske in vzajemno primerljive aktuarske predpostavke o demografskih spremenljivkah (kot sta fluktuacija in umrljivost zaposlencev) in finančnih spremenljivkah (kot so prihodnja rast plač, spremembe zdravstvenih stroškov in nekatere spremembe državnih pokojnin). Finančne predpostavke morajo temeljiti na tržnih pričakovanjih na datum bilance stanja za obdobje, v katerem je treba poravnati obveze.

▼B

(f) določi diskontno mero glede na to, kakšni so na datum bilance stanja tržni donosi visoko kakovostnih obveznic delniških družb (ali v državah, kjer ni razvitega trga takšnih obveznic, državnih obveznic) z valuto in roki, skladnimi z valuto in roki obvez za pozaposlitvene zaslužke;

(g) odšteje pošteno vrednost vseh sredstev sklada od knjigovodskega zneska obveze. Nekatere pravice do povračil, ki se ne štejejo za sredstva programa, se obravnavajo enako kot sredstva programa, le da se praviloma predstavljajo posebej, ne pa kot zmanjšanje obveznosti;

(h) omejuje knjigovodske zneske sredstev, tako da ne prekoračijo čiste vsote:

(i) vseh nepripoznanih stroškov preteklega službovanja in aktuarskih izgub; ter

(ii) sedanje vrednosti vseh gospodarskih koristi, razpoložljivih v obliki vračila denarja iz programa ali zmanjšanja prispevkov v program;

(i) časovno enakomerno pripozna stroške preteklega službovanja v povprečnem obdobju do odmere popravljenih zaslužkov;

(j) pripozna dobičke ali izgube iz omejitev ali skrčenj programa z določenimi zaslužki, kadar pride do omejitve ali skrčenja. Dobiček ali izguba naj obsega vse iz tega izhajajoče spremembe sedanje vrednosti obveze za določene zaslužke in poštene vrednosti sredstev programa ter nepripoznani del vseh s tem povezanih aktuarskih dobičkov in izgub ter stroškov preteklega službovanja; in

(k) pripozna tisti del čistih nabranih aktuarskih dobičkov in izgub, ki presega večjo vrednost izmed naslednjih dveh:

(i) 10 % sedanje vrednosti obvez za določene zaslužke (pred odštetjem sredstev programa); in

(ii) 10 % poštene vrednosti vseh sredstev programa.

Delež aktuarskih dobičkov in izgub, pripoznan za vsak program z določenimi zaslužki, je presežek, ki je zunaj 10-odstotnega „pasu” na datum prejšnjega poročanja, deljen s pričakovano povprečno preostalo delovno dobo zaposlencev, ki sodelujejo v takšnem programu.

Ta standard tudi dovoljuje premišljene metode hitrejšega pripoznavanja, če se ista podlaga uporabi pri dobičkih in izgubah ter dosledno iz obdobja v obdobje. Takšne dovoljene metode vključujejo takojšnje pripoznanje vseh aktuarskih dobičkov in izgub.

7. Ta standard zahteva za obračunavanje drugih dolgoročnih zaslužkov zaposlencev preprostejšo metodo kot za pozaposlitvene zaslužke: aktuarski dobički in izgube ter stroški preteklega službovanja se pripoznajo takoj.

8. Odpravnine so zaslužki zaposlencev, ki jih je treba plačati bodisi: zaradi odločitve podjetja, da konča službovanje zaposlencev pred normalnim datumom upokojitve; zaradi odločitve zaposlencev, da v zameno za takšne zaslužke prostovoljno zapustijo delovna mesta. Dogodek, ki povzroči nastanek obveze, je prej prenehanje službovanja kot pa službovanje zaposlenca. Zato podjetje pripozna odpravnine, kadar in zgolj kadar je očitno dolžno bodisi:

(a) končati službovanje posameznega zaposlenca ali skupine zaposlencev pred normalnim datumom upokojitve; bodisi

(b) dati odpravnine zaradi ponudbe, ki naj bi spodbudila prostovoljno zapustitev delovnega mesta.

9. Podjetje je očitno dolžno dajati odpravnine, kadar in zgolj kadar ima podroben formalni program odpravnin (z opredeljeno najnujnejšo vsebino) in nima stvarne možnosti, da bi se jim izmaknilo.

10. Če odpravnine zapadejo v plačilo kasneje kot v 12 mesecih po datumu bilance stanja, jih je treba diskontirati. V primeru ponudbe, ki naj bi spodbudila prostovoljno zapustitev delovnih mest, mora merjenje odpravnin temeljiti na številu zaposlencev, za katere se pričakuje, da bodo sprejeli ponudbo.

▼M6

▼B

12. Ta standard se začne uporabljati za obračunska obdobja, ki se začno 1. januarja 1999 ali kasneje. Njegova uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Pri prvi uporabi tega standarda lahko podjetje pripozna kakršno

▼B

koli iz tega nastalo povečanje svojih obveznosti za pozaposlitvene zaslužke za ne več kot pet let. Če sprejetje tega standarda zmanjša obveznost, mora podjetje takoj pripoznati zmanjšanje.

13. Ta standard je bil leta 2000 spremenjen, tako da se je spremenila opredelitev sredstev programa ter so bili uvedeni pripoznavanje, merjenje in zahteve glede razkrivanja povračil. Te spremembe se uporabljajo za obračunska obdobja, ki se začno 1. januarja 2001 ali kasneje. Uporaba pred tem datumom je priporočljiva.

VSEBINA

	Odstavki
Namen	145
Področje	145
Opredelitve pojmov	146
Kratkoročni zaslužki zaposlencev	149
Pripoznavanje in merjenje	149
Vsi kratkoročni zaslužki zaposlencev	149
Kratkotrajne plačane odsotnosti	149
Udeležba v dobičku in programi premij	150
Razkrivanje	151
Pozaposlitveni zaslužki: razlika med programi z določenimi prispevki in programi z določenimi zaslužki	151
Programi več zaposlovalcev	152
Državni programi	154
Zavarovani zaslužki	154
Pozaposlitveni zaslužki: programi z določenimi prispevki	155
Pripoznavanje in merjenje	155
Razkrivanje	155
Pozaposlitveni zaslužki: programi z določenimi zaslužki	155
Pripoznavanje in merjenje	156
Obračunavanje posrednih obvez	156
Bilanca stanja	156
Izkaz poslovnega izida (uspeha)	159
Pripoznavanje in merjenje: sedanja vrednost obvez za določene zaslužke in stroški sprotnega službovanja	159
Metoda aktuarskega vrednotenja	159
Pripisovanje zaslužkov obdobjem službovanja	160
Aktuarske predpostavke	163
Aktuarske predpostavke: diskontna mera	164
Aktuarske predpostavke: plače, drugi zaslužki in zdravstveni stroški	164
Aktuarski dobički in izgube	166
Stroški preteklega službovanja	167
Pripoznavanje in merjenje: sredstva programa	168
Poštena vrednost sredstev programa	168
Povračila	168
Donos sredstev programa	169
Poslovne združitve	170
Omejitve in skrčenja	170
Predstavljanje	172
Pobotanje	172
Razlikovanje med kratkoročnim in nekratkoročnim	172
Finančne sestavine stroškov pozaposlitvenih zaslužkov	172
Razkrivanje	172
Drugi dolgoročni zaslužki zaposlencev	174
Pripoznavanje in merjenje	175

▼B

	Odstavki
Razkrivanje	175
Odpravnine	176
Pripoznavanje	176
Merjenje	177
Razkrivanje	177
S kapitalom povezani zaslužki	177
Pripoznavanje in merjenje	177
Razkrivanje	177
Prehodne določbe	179
Datum uveljavitve	180

Standarde, ki so natisnjeni s krepkimi ležečimi črkami, je treba brati v povezavi s temeljnim gradivom in navodili za uporabo v tem standardu ter v povezavi z „Uvodom v določbe mednarodnih računovodskih standardov". Mednarodni računovodski standardi niso namenjeni za uporabo pri nebistvenih postavkah (glej odstavek 12 Uvoda).

NAMEN

Namen 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; in

(b) odhodek, ko podjetje izrabi gospodarsko korist, izhajajočo iz dela, ki ga zaposlenec opravi v zameno za zaslužke, ki mu pripadajo.

PODROČJE

▼M6

1. Ta standard mora zaposlovalec uporabljati pri obračunavanju vseh zaslužkov zaposlencev, razen tistih, za katere velja MSRP 2 Plačilo z delnicami.

▼B

2. Ta standard ne obravnava poročanja pokojninskih programov (glej MRS 26 — Obračunavanje in poročanje pokojninskih programov).

▼M6

3. Zaslužki zaposlencev, za katere velja ta standard, vključujejo tiste za:

▼B

(a) formalnimi programi ali drugimi formalnimi sporazumi podjetja s posameznimi zaposlenci, skupinami zaposlencev ali njihovimi predstavniki;

(b) pravnimi zahtevami ali panožnimi dogovori, po katerih morajo podjetja dajati prispevke državnim, območnim, panožnim ali drugim programom več zaposlovalcev; ali

(c) tistimi neformalnimi postopki, ki privedejo do posredne obveze. Neformalni postopki povzročajo nastanek posrednih obvez, kadar podjetje nima nobene stvarne druge možnosti kot plačati zaslužke zaposlencem. Zgled posredne obveze je, če sprememba neformalnih postopkov podjetja povzroči nesprejemljivo škodo njegovim razmerjem z zaposlenci.

▼M6

4. Zaslužki zaposlencev so:

▼B

(a) kratkoročni zaslužki 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;

▼B

(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;►M6 in ◄

▼M6

(d) odpravnine.

▼B

►M6 Ker ima vsaka kategorija, opredeljena v točkah (a)-(d) različne značilnosti, ◄ postavlja ta standard za vsako od njih posebne zahteve.

5. Zaslužki zaposlencev so zaslužki, dani zaposlencem ali njihovim družinskim članom, ki se lahko poravnajo s plačili (ali s priskrbo blaga ali storitev) bodisi neposredno zaposlencem, njihovim zakoncem, otrokom ali drugim družinskim članom bodisi drugim, na primer zavarovalnicam.

6. Zaposlenec lahko dela v podjetju polni ali krajši delovni čas, stalno, priložnostno ali občasno. Za namene tega standarda so z zaposlenci mišljeni tudi ravnatelji in drugo poslovodno osebje.

OPREDELITVE POJMOV

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

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

Kratkoročni zaslužki zaposlencev so zaslužki zaposlencev (brez odpravnin ►M6 ——— ◄), ki v celoti zapadejo v plačilo v dvanajstih mesecih po koncu obdobja, v katerem so zaposlenci službovali.

Pozaposlitveni zaslužki so zaslužki zaposlencev (brez odpravnin ►M6 ——— ◄), ki jih je treba plačati po prenehanju službovanja.

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

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

Programi z določenimi zaslužki so programi pozaposlitvenih zaslužkov razen programov z določenimi prispevki.

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

(a) združujejo sredstva, ki so jih prispevala različna podjetja in niso skupaj obvladovana; in

(b) uporabljajo taka sredstva, da dajejo zaslužke zaposlencem več kot enega samega podjetja, tako da so njihovi prispevki in raven zaslužkov določeni ne glede na to, kakšno je podjetje, ki zaposluje ustrezne zaposlence.

Drugi dolgoročni zaslužki zaposlencev so zaslužki zaposlencev (razen pozaposlitvenih zaslužkov, odpravnin ►M6 ——— ◄), ki ne zapadejo v plačilo v celoti v dvanajstih mesecih po koncu obdobja, v katerem zaposlenci službujejo.

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

(a) zaradi odločitve podjetja, da konča službovanje zaposlencev pred normalnim datumom upokojitve; ali

(b) zaradi odločitve zaposlencev, da v zameno za takšne zaslužke prostovoljno zapustijo delovna mesta.

▼M6

———

▼B

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

▼B

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 kakršna koli sredstva programa.

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

Stroški obresti so obdobno povečanje sedanje vrednosti obvez za določene zaslužke, ki se pojavi, ker so zaslužki eno obdobje bliže poravnavi.

Sredstva programa obsegajo:

(a) sredstva, ki jih ima sklad za dolgoročne zaslužke zaposlencev; in

(b) kvalificirane zavarovalniške police►**M3** [1] ◄.

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

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

(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, ki jo izda zavarovatelj, ki ni povezana stranka (kot je opredeljena v MRS 24 — Razkrivanje povezanih strank) poročajočega podjetja, če izdaja police:

(a) lahko služi samo za plačilo ali financiranje zaslužkov zaposlencev po programu z določenimi zaslužki; in

(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 premišljenem poslu.

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

Aktuarski dobički in izgube obsegajo:

(a) izkustvene prilagoditve (učinke razlik med prejšnjimi aktuarskimi predpostavkami in dejstvi); in

(b) učinke sprememb aktuarskih predpostavk.

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

KRATKOROČNI ZASLUŽKI ZAPOSLENCEV

8. Kratkoročni zaslužki zaposlencev so na primer:

(a) plače s prispevki za socialno zavarovanje;

(b) plačila za kratkotrajne odsotnosti (kot so plačani letni in bolezenski dopusti), kjer se pričakuje odsotnost v dvanajstih mesecih po koncu obdobja, v katerem zaposlenci službujejo pri zaposlovalcu;

[1] Kvalificirana zavarovalna polica ni nujno zavarovalna polica, kot je definirana v MSRP 4 *Zavarovalne pogodbe*.

▼B

(c) deleži v dobičku in premije, plačljivi v dvanajstih mesecih po koncu obdobja, v katerem zaposlenci službujejo; in

(d) nedenarni zaslužki (kot so zdravstvena oskrba, nastanitev, avtomobili in brezplačni ali pocenjeni proizvodi ali storitve) sedanjih zaposlencev.

9. Obračunavanje kratkoročnih zaslužkov zaposlencev je na splošno enakomerno, ker se za merjenje obvez ali stroškov ne zahtevajo aktuarske predpostavke, zato ni možnosti za kak aktuarski dobiček ali izgubo. Še več, obveze za kratkoročne zaslužke zaposlencev se merijo brez diskontiranja.

Pripoznavanje in merjenje

Vsi kratkoročni zaslužki zaposlencev

10. Če zaposlenec v obračunskem obdobju službuje pri podjetju, mora podjetje pripoznati nediskontirani znesek kratkoročnih zaslužkov, ki ga bo moralo po pričakovanju plačati zaposlencu v zameno za to službovanje:

(a) kot obveznost (vnaprej vračunane odhodke) po odštetju vseh že plačanih zneskov. 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; in

(b) kot odhodek, razen če drug mednarodni računovodski standard zahteva ali dovoljuje vštetje zaslužkov v stroške sredstva (glej na primer MRS 2 — Zaloge, in MRS 16 — Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema)).

V odstavkih 11, 14 in 17 je pojasnjeno, kako morajo podjetja uporabiti to zahtevo pri stroških kratkoročnih zaslužkov zaposlencev v obliki plačane odsotnosti ter udeležbe v dobičku in programih premij.

Kratkotrajne plačane odsotnosti

11. Podjetje mora pripoznati pričakovane stroške kratkoročnih zaslužkov zaposlencev v obliki plačane odsotnosti iz odstavka 10 takole:

(a) v primeru nabiralnih plačanih odsotnosti, ko zaposlenci opravljajo delo, ki povečuje njihovo pravico do plačanih odsotnosti v prihodnosti; in

(b) v primeru nenabiralnih plačanih odsotnosti, ko se odsotnosti pojavljajo.

12. Podjetje lahko da zaposlencem nadomestila za čas odsotnosti iz različnih razlogov, med drugim zaradi dopusta, bolezni in kratkotrajne nezmožnosti za delo, materinstva oziroma očetovstva, dela v poroti in vojaške službe. Pravica do plačane odsotnosti je dveh vrst:

(a) nabiralna in

(b) nenabiralna.

13. Nabiralne plačane odsotnosti so tiste, ki se prenašajo in jih je mogoče uporabiti v prihodnjih obdobjih, če pravica v sedanjem obdobju ni v celoti izrabljena. Nabiralne plačane odsotnosti so lahko bodisi zajamčene (z drugimi besedami, zaposlenci so upravičeni do denarnega plačila za neizrabljene pravice, ko zapustijo podjetje) ali nezajamčene (zaposlenci niso upravičeni do denarnega plačila za neizrabljeno pravico, ko zapustijo podjetje). Obveza nastane, ko zaposlenci opravijo delo, ki povečuje njihovo pravico do plačane odsotnosti v prihodnosti. Obveza obstaja in se pripozna, celo če plačana odsotnost ni zajamčena, čeprav možnost, da bodo zaposlenci zapustili podjetje, preden bodo uporabili nabrane nezajamčene pravice, vpliva na merjenje te obveze.

14. Podjetje mora meriti pričakovane stroške nabiranja plačanih odsotnosti kot dodatni znesek, za katerega pričakuje, da ga bo plačalo zaradi neizrabljene pravice, ki se je nabrala do datuma bilance stanja.

15. Metoda, opredeljena v prejšnjem odstavku, meri obvezo po znesku dodatnih plačil, za katera se pričakuje, da se bodo pojavila zgolj zaradi dejstva, da se nabirajo zaslužki. Pogosto podjetju ni treba delati podrobnih izračunov, da bi ocenilo, da ne obstajajo bistvene obveze za neizrabljene plačane odsotnosti. Na primer obveza za nadomestilo za čas bolniškega dopusta je verjetno bistvena, le če obstaja formalen ali neformalen dogovor, da je mogoče neizrabljen plačani bolniški dopust obravnavati kot plačani dopust.

▼B

Zgled, ki pojasnjuje odstavka 14 in 15

Podjetje ima 100 zaposlencev, od katerih je vsak upravičen do petih delovnih dni plačanega bolniškega dopusta letno. 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). Decembra 20X1 je povprečna neizrabljena pravica dva dneva na zaposlenca. Podjetje na podlagi preteklih izkušenj, za katere meni, da se bodo nadaljevale, pričakuje, da v letu 20X2 92 zaposlencev ne bo imelo več kot pet dni plačanega bolniškega dopusta in da bo povprečje za preostalih 8 zaposlencev šest dni in pol.

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

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

Udeležba v dobičku in programi premij

17. Podjetje pripozna pričakovane stroške udeležb v dobičku in plačil premij po odstavku 10, kadar in zgolj kadar:

(a) ima sedanjo pravno ali posredno obvezo za takšna plačila zaradi preteklih dogodkov; in

(b) lahko obvezo zanesljivo oceni.

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

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

Zgled, ki pojasnjuje odstavek 18

Program delitve dobička zahteva, da podjetje plača določen del svojega letnega ►**M5** poslovni izid ◄ zaposlencem, ki službujejo vse leto. Če noben zaposlenec ne zapusti podjetja med letom, znaša celotno plačilo deležev v letnem dobičku 3 % ►**M5** poslovni izid ◄. Podjetje ocenjuje, da bo fluktuacija osebja zmanjšala plačilo na 2,5 % ►**M5** poslovni izid ◄.

Podjetje pripozna dolg in odhodek v velikosti 2,5 % ►**M5** poslovni izid ◄.

19. Podjetje lahko nima nobene pravne obveze plačati premijo. Kljub temu imajo nekatera podjetja navado plačevati premije. V takšnih primerih ima podjetje posredno obvezo, ker nima nobene druge stvarne možnosti, kot da plača premijo. Merjenje posredne obveze nakazuje možnost, da nekateri zaposlenci zapustijo podjetje, ne da bi dobili premijo.

20. Podjetje lahko zanesljivo oceni svoje pravne ali posredne obveze v zvezi s programom delitve dobička ali premij, kadar in zgolj kadar:

(a) formalne določbe programa vsebujejo obrazec za določitev zneska zaslužka;

(b) podjetje določa zneske, ki jih je treba plačati, preden so računovodski izkazi odobreni za objavo; ali

(c) pretekli postopki jasno dokazujejo znesek posredne obveze podjetja.

21. Obveza na podlagi programa delitve dobička in premij izhaja iz službovanja zaposlencev in ne iz posla z lastniki podjetja. Zato podjetje pripozna zneske po programih delitve dobička in premij kot odhodke in ne kot del ►**M5** poslovni izid ◄.

▼B

22. Če deleži v dobičku in premije ne zapadejo v plačilo v celoti v dvanajstih mesecih po koncu obdobja, v katerem so zaposlenci opravljali zadevno delo, so takšna plačila drugi dolgoročni zaslužki zaposlencev (glej odstavke od 126 do 131). ►M6 ——————— ◄

Razkrivanje

▼M5

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

▼B

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

24. Pozaposlitveni zaslužki so na primer:

(a) upokojitveni zaslužki, kot so pokojnine; in

(b) drugi pozaposlitveni zaslužki, kot sta pozaposlitveno življenjsko zavarovanje in pozaposlitvena zdravstvena oskrba.

Ureditve, s katerimi podjetje daje pozaposlitvene zaslužke, so programi pozaposlitvenih zaslužkov. Podjetje uporablja ta standard pri vseh takšnih ureditvah, ne glede na to, ali vključujejo ustanovitev posebne enote, ki bo prejemala prispevke in plačevala zaslužke, ali ne.

25. Programi pozaposlitvenih zaslužkov so razvrščeni bodisi kot programi z določenimi prispevki bodisi kot programi z določenimi zaslužki, odvisno od gospodarske vsebine programa, ki izhaja iz njegovih temeljnih določb. Pri programih z določenimi prispevki:

(a) je pravna ali posredna obveza podjetja omejena na znesek, ki ga je podjetje voljno prispevati v sklad. Tako je znesek zaslužkov, ki jih dobi zaposlenec, opredeljen z zneskom prispevkov, ki jih je plačalo podjetje (in morda tudi zaposlenec) v program pozaposlitvenih zaslužkov ali zavarovalnici, skupaj z donosi naložb, ki izhajajo iz prispevkov; in

(b) bremenita zaposlenca iz tega izhajajoča aktuarsko tveganje (da bodo zaslužki manjši od pričakovanih) in naložbeno tveganje (da naložena sredstva ne bodo zadostovala za pričakovane zaslužke).

26. Obveza podjetja ni omejena na znesek, ki ga je voljno prispevati v sklad, na primer kadar ima podjetje pravno ali posredno obvezo na podlagi:

(a) obrazca iz programa zaslužkov, ki ni povezan zgolj z zneskom prispevkov;

(b) 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 lahko nastane, če so se v podjetju v preteklosti povečevali zaslužki prejšnjih zaposlencev, da bi dohajali inflacijo, celo kjer ni pravne obveze za tako ravnanje.

27. Pri programih z določenimi zaslužki:

(a) mora podjetje dajati dogovorjene zaslužke sedanjim in prejšnjim zaposlencem; in

(b) aktuarsko tveganje (da bodo zaslužki večji od pričakovanih) in naložbeno tveganje pa v bistvu bremenita podjetje. Če so aktuarske ali naložbene izkušnje slabše, kot je bilo pričakovano, se lahko obveza podjetja poveča.

28. V odstavkih od 29 do 42 je pojasnjena razlika med programi z določenimi prispevki in programi z določenimi zaslužki v okviru programov več zaposlovalcev, državnih programov in zavarovanih zaslužkov.

Programi več zaposlovalcev

29. Podjetje označi program več zaposlovalcev kot program z določenimi prispevki ali kot program z določenimi zaslužki glede na njegove določbe (upoštevaje vsako posredno obvezo, ki presega formalne določbe). Če je program več zaposlovalcev program z določenimi zaslužki, mora podjetje:

(a) obračunati svoj sorazmerni delež obvez za določene zaslužke, sredstev programa in stroškov, ki so povezani s programom, na enak način kot pri vsakem drugem programu z določenimi zaslužki; in

(b) razkriti informacije, ki jih zahteva ►M10 člen 120A ◄.

▼B

30. Če pri programu več zaposlovalcev, ki je program z določenimi zaslužki, ni na razpolago dovolj informacij za obračunavanja določenih zaslužkov, mora podjetje:

(a) obravnavati program po odstavkih od 44 do 46, kot da bi bil program z določenimi prispevki;

(b) razkriti:

(i) dejstvo, da je program program z določenimi zaslužki; in

(ii) razloge, zakaj ni na razpolago dovolj informacij, da bi podjetje lahko obravnavalo program kot program z določenimi zaslužki; in

(c) kolikor utegne presežek ali primanjkljaj v programu vplivati na znesek prispevkov v prihodnosti, dodatno razkriti:

(i) vse razpoložljive informacije o takem presežku ali primanjkljaju,

(ii) podlago, uporabljeno pri ugotavljanju takšnega presežka ali primanjkljaja, in

(iii) morebitne posledice za podjetje.

31. Program več zaposlovalcev z določenimi zaslužki je na primer:

(a) program, financiran sproti, tako da: so prispevki na ravni, za katero se pričakuje, da bo zadostovala za zaslužke, ki zapadejo v plačilo v istem obdobju; prihodnji zaslužki, zasluženi v tekočem obdobju, pa bodo plačani iz prihodnjih prispevkov; in

(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 na datum bilance stanja, večji od pričakovanega, mora podjetje bodisi povečati svoje prispevke bodisi prepričati zaposlence, da sprejmejo zmanjšanje zaslužkov. Zato je takšen program program z določenimi zaslužki.

32. Če je na razpolago dovolj informacij o programu več zaposlovalcev, ki je program z določenimi zaslužki, obračuna podjetje svoj sorazmerni delež obveze za določene zaslužke, sredstev programa in stroškov pozaposlitvenih zaslužkov, ki so povezani s programom, na enak način kot pri vsakem drugem programu z določenimi zaslužki. V nekaterih primerih pa podjetje morda ne more ugotoviti svojega deleža v finančnem stanju in dosežkih programa dovolj zanesljivo za namene obračuna. To se lahko zgodi, če:

(a) podjetje nima dostopa do informacij o programu, ki zadostujejo zahtevam tega standarda; ali

(b) program izpostavlja udeležena podjetja aktuarskemu tveganju, ki je povezano s trenutnimi in nekdanjimi zaposlenci drugih podjetij, zato ni dosledne in zanesljive podlage za razporejanje obvez, sredstev programa in stroškov na posamezna podjetja, ki sodelujejo v programu.

V takšnih primerih podjetje obravnava program, kot da je program z določenimi prispevki, in razkriva dodatne informacije, kot zahteva odstavek 30.

▼M10

32A. Med programi več zaposlovalcev in njihovimi udeleženci lahko obstaja pogodbeni dogovor, ki določa, kako se bo presežek v programu razdelil udeležencem (ali financiral primanjkljaj). Udeleženec v programu več zaposlovalcev s takšnim sporazumom, ki program obračunava kot program z določenimi prispevki v skladu s členom 30, pripozna sredstvo ali obveznost, ki izhaja iz pogodbenega sporazuma in iz njega izhajajoč prihodek ali odhodek v poslovnem izidu.

Zgled, ki pojasnjuje člen 32A

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

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

▼M10

32B. MRS 37 *Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva* zahteva, da podjetje pripozna ali razkrije informacije o nekaterih pogojnih obveznostih. V okviru programa več zaposlovalcev se lahko pojavi pogojna obveznost, na primer zaradi:

(a) aktuarskih izgub, ki se nanašajo na druga udeležena podjetja, ker si vsako podjetje, ki je udeleženo v programu več zaposlovalcev, deli aktuarska tveganja z vsakim drugim udeleženim podjetjem; ali

(b) odgovornosti, da se po določbah programa financira kakršen koli primanjkljaj v programu, če druga podjetja niso več udeležena v njem.

▼B

33. Programi več zaposlovalcev se razlikujejo od programov s skupinskim upravljanjem. Program s skupinskim upravljanjem je zgolj skupek 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).

▼M10

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

34. Programi z določenimi zaslužki, ki delijo tveganja med različnimi podjetji pod skupnim upravljanjem, na primer obvladujoče podjetje in njegova odvisna podjetja, niso programi več zaposlovalcev.

34A. Podjetje, ki je udeleženo v takšnem programu, pridobi informacije o programu kot celoti, merjenem v skladu z MRS 19 na podlagi predpostavk, ki se uporabljajo za program kot celoto. Če obstaja pogodbeni sporazum ali je določena usmeritev za zaračunavanje stroškov čistih določenih zaslužkov za program kot celoto, merjen v skladu z MRS 19 posameznim skupinam podjetij, podjetje v svojih ločenih ali posameznih računovodskih izkazih pripozna tako zaračunani strošek čistih določenih zaslužkov. Če takšnega pogodbenega sporazuma ali usmeritve ni, se stroški čistih določenih zaslužkov pripoznajo v ločenih ali posameznih računovodskih izkazih skupine podjetij, ki je pravno pokroviteljski zaposlovalec za program. Druge skupine podjetij v svojih ločenih ali posameznih računovodskih izkazih pripoznajo strošek, ki je enak njihovemu prispevku, ki ga je treba plačati v tistem obdobju.

34B. Udeležba v takšnem programu je posel s povezano stranko za vsako posamezno skupino podjetij. Zato podjetje v svojih ločenih ali posameznih računovodskih izkazih razkrije:

(a) pogodbeni sporazum ali določeno usmeritev za zaračunavanje stroškov čistih določenih zaslužkov ali dejstvo, da takšna usmeritev ne obstaja;

(b) usmeritev za določanje prispevka, ki ga mora plačati podjetje;

(c) če podjetje obračunava razporeditev stroškov čistih določenih zaslužkov v skladu s členom 34A, vse informacije o programu kot celoti v skladu s členoma 120 in 121;

(d) če podjetje obračunava prispevek, ki ga je treba plačati v tistem obdobju v skladu s členom 34A, informacije o programu kot celoti, ki se zahtevajo v skladu s členi 120A(b)-(e), (j), (n), (o), (q) in 121. Razkritja, ki jih zahteva člen 120A, se ne uporabljajo.

▼B

Državni programi

36. Podjetje obravnava državni program na enak način kot program več zaposlovalcev (glej odstavka 29 in 30).

▼B

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

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

Zavarovani zaslužki

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

(a) plačati zaslužke zaposlencem neposredno, ko zapadejo v plačilo; ali

(b) plačati nadaljnje zneske, če zavarovalec ne plača zaposlencem vseh prihodnjih zaslužkov, ki se nanašajo na njihovo službovanje v tekočem in v preteklih obdobjih.

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

40. Zaslužki, ki jih zavaruje zavarovalna pogodba, nimajo nujno neposredne ali samodejne povezave z obvezo podjetja za zaslužke zaposlencev. Pri programih pozaposlitvenih zaslužkov, ki vključujejo zavarovalne pogodbe, se obračunavanje in financiranje razlikujeta enako kot pri drugih programih, ki imajo sklade.

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

(a) obračuna kvalificirano zavarovalno polico kot sredstvo programa (glej odstavek 7); in

(b) pripoznava druge zavarovalne police kot pravice do povračila (če police zadoščajo sodilom iz odstavka 104A).

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

POZAPOSLITVENI ZASLUŽKI: PROGRAMI Z DOLOČENIMI PRISPEVKI

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

Pripoznavanje in merjenje

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

▼B

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

(b) kot odhodek, razen če drug mednarodni računovodski standard zahteva ali dovoljuje vštetje prispevkov v stroške sredstva (glej na primer MRS 2 — Zaloge, in MRS 16 — Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema)).

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

Razkrivanje

46. Podjetje razkrije pripoznani znesek kot odhodek za programe z določenimi prispevki.

47. Na zahtevo MRS 24 – Razkrivanje povezanih strank, razkriva podjetje informacije o prispevkih v programe z določenimi prispevki za ključno poslovodno osebje.

POZAPOSLITVENI ZASLUŽKI: PROGRAMI Z DOLOČENIMI ZASLUŽKI

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

Pripoznavanje in merjenje

49. Programi z določenimi zaslužki so lahko brez sklada ali pa imajo v celoti ali delno sklad, v katerega se stekajo prispevki podjetja in včasih njegovih zaposlencev; taka enota oziroma sklad je pravno ločen(-a) od poročajočega podjetja in iz nje/njega se plačujejo zaslužki zaposlencem. Plačilo zaslužkov iz sklada je ob zapadlosti odvisno ne samo od finančnega stanja in naložbenih dosežkov sklada, temveč tudi od sposobnosti (in voljnosti) podjetja, da uspešno premaga primanjkljaj sredstev sklada. Tako podjetje v bistvu zavaruje aktuarska in naložbena tveganja, ki so povezana s programom. Zaradi tega odhodki, pripoznani pri programu z določenimi zaslužki, niso nujno znesek prispevkov, ki zapadejo v plačilo v obdobju.

50. Obravnavanje programa z določenimi zaslužki v podjetju obsega naslednje stopnje:

(a) uporabo aktuarskih metod za izdelavo zanesljive ocene zneska zaslužkov, ki so jih zaposlenci dobili v zameno za svoje službovanje v tekočem in preteklih obdobjih. V ta namen mora podjetje določiti, koliko zaslužkov je mogoče pripisati tekočemu in preteklim obdobjem (glej odstavke od 67 do 71), 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 (glej odstavke od 72 do 91);

(b) diskontiranje zaslužkov z uporabo metode predvidene pomembnosti enot za ugotovitev sedanje vrednosti obvez za določene zaslužke in stroške sprotnega službovanja (glej odstavke od 64 do 66);

(c) ugotovitev poštene vrednosti vseh sredstev programa (glej odstavke od 102 do 104);

(d) ugotovitev celotnega zneska aktuarskih dobičkov in izgub ter zneska teh aktuarskih dobičkov in izgub, ki jih je treba pripoznati (glej odstavke od 92 do 95);

(e) kadar se program uvede ali spremeni, ugotovitev iz tega izhajajočih stroškov preteklega službovanja (glej odstavke od 96 do 101); in

(f) kadar je program omejen ali skrčen, ugotovitev iz tega izhajajočih dobičkov ali izgub (glej odstavke od 109 do 115).

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

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

▼B

Obračunavanje posrednih obvez

52. Podjetje obračunava ne samo svoje pravne obveze na podlagi formalnih določb programa z določenimi zaslužki, temveč tudi posredne obveze, ki izhajajo iz njegovih neformalnih postopkov. Neformalni postopki povzročajo nastanek posrednih obvez, kadar podjetje nima nobene stvarne druge možnosti kot plačati zaslužke zaposlencem. Zgled posredne obveze je, če sprememba neformalnih postopkov podjetja povzroči nesprejemljivo škodo njegovim razmerjem z zaposlenci.

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

Bilanca stanja

54. Znesek, pripoznan kot obveznost za določene zaslužke, mora biti pobotani izid naslednjih zneskov:

(a) sedanje vrednosti obveze za določene zaslužke na datum bilance stanja (glej odstavek 64);

(b) plus vseh aktuarskih dobičkov (minus vseh aktuarskih izgub), ki se zaradi obravnave, predstavljene v odstavkih 92 in 93, ne pripoznajo;

(c) minus vseh stroškov preteklega službovanja, ki še niso pripoznani (glej odstavek 96);

(d) minus poštene vrednosti (morebitnih) sredstev programa na datum bilance stanja, iz katere je mogoče neposredno poravnati obveze (glej odstavke od 102 do 104).

55. Sedanja vrednost obvez za določene zaslužke je kosmata obveza pred odštetjem sedanje vrednosti vseh sredstev programa.

56. Podjetje mora ugotoviti sedanjo vrednost obvez za določene zaslužke in pošteno vrednost vseh sredstev programa dovolj pravilno, da se pripoznani zneski v računovodskih izkazih ne razlikujejo bistveno od zneskov, ki bi bili ugotovljeni na datum bilance stanja.

57. Ta standard spodbuja, vendar ne zahteva, da podjetje pritegne k merjenju vseh bistvenih obvez za pozaposlitvene zaslužke usposobljenega aktuarja. Iz praktičnih razlogov lahko podjetje zahteva, da usposobljen aktuar podrobno ovrednoti obveze pred datumom bilance stanja. Kljub temu je treba izide takšnega vrednotenja uskladiti z vsemi bistvenimi posli in drugimi bistvenimi spremembami, ki se pojavijo v danih okoliščinah (tudi s spremembami tržnih cen in obrestnih mer) do datuma bilance stanja.

58. Znesek, ugotovljen po odstavku 54, je lahko negativen (sredstvo). Podjetje izmeri tako sredstvo z manjšo izmed naslednjih vrednosti:

(a) z zneskom, ugotovljenim po odstavku 54; in

(b) z vsoto:

(i) vseh nabranih nepripoznanih čistih aktuarskih izgub in stroškov preteklega službovanja (glej odstavke 92, 93 in 96); in

(ii) sedanje vrednosti vseh gospodarskih koristi, razpoložljivih v obliki vračila denarja iz programa ali zmanjšanja prispevkov v program v prihodnosti. Sedanja vrednost teh gospodarskih koristi se ugotovi z uporabo diskontne mere, podrobno razložene v odstavku 78.

58A. Uporaba odstavka 58 ne sme povzročiti dobička, pripoznanega izključno zaradi aktuarske izgube ali stroškov preteklega službovanja v tekočem obdobju, ali izgube, pripoznane izključno zaradi aktuarskega dobička v tekočem obdobju. Podjetje zato po odstavku 54 takoj pripozna naslednje, kolikor nastanejo pod pogojem, da je sredstvo določenega zaslužka ugotovljeno v skladu z odstavkom 58(b):

(a) čiste akltuarske izgube iz tekočega obdobja in stroške preteklega službovanja iz tekočega obdobja, kolikor presegajo vsakršno zmanjšanje sedanje vrednosti gospodarskih koristi, določenih v odstavku 58(b) (ii). Če se sedanja vrednost gospodarskih koristi ne spremeni ali poveča, se vse čiste aktuarske izgube iz tekočega obdobja in stroški preteklega službovanja iz tekočega obdobja takoj pripoznajo po odstavku 54;

(b) čisti akltuarski dobički iz tekočega obdobja po odbitku stroškov preteklega službovanja iz tekočega obdobja, kolikor presegajo vsakršno povečanje sedanje vrednosti gospodarskih koristi, določenih v

▼B

odstavku 58(b)(ii). Če se sedanja vrednost gospodarskih koristi ne spremeni ali zmanjša, se vsi čisti aktuarski dobički iz tekočega obdobja po odbitku stroškov preteklega službovanja iz tekočega obdobja takoj pripoznajo po odstavku 54.

58B. Odstavek 58A velja za neko podjetje, samo če ima to na začetku ali koncu obračunskega obdobja presežek ([1]) v programu z določenimi zaslužki, pa zaradi trenutnih pogojev programa ne more v celoti pokriti tega presežka z vračili ali zmanjšanji prihodnjih prispevkov. V takih primerih bodo stroški preteklega službovanja in aktuarske izgube, nastali v obdobju, ki se po odstavku 54 pripoznajo kasneje, povečali znesek, določen v odstavku 58(b)(i). Če se tako povečanje ne pobota z enakim zmanjšanjem sedanje vrednosti gospodarskih koristi, ki se smejo pripoznati po odstavku 58(b)(ii), se poveča pobotani izid, določen v odstavku 58(b), s tem pa tudi pripoznani dobiček. Odstavek 58A prepoveduje pripoznavanje dobička v takih okoliščinah. Nasprotni učinek pa nastane pri aktuarskih dobičkih, nastalih v obdobju, ki se po odstavku 54 pripoznajo kasneje, kolikor aktuarski dobički zmanjšajo nabrane nepripoznane aktuarske izgube. Odstavek 58A prepoveduje pripoznavanje izgube v takih okoliščinah. Za primere uporabe tega odstavka, glej dodatek C.

59. Sredstvo se lahko pojavi, če je program z določenimi zaslužki preveč podprt s skladom ali v nekaterih primerih, v katerih se pripoznajo aktuarski dobički. Podjetje v takšnih primerih pripozna sredstvo, ker:

(a) obvladuje sposobnost uporabljati presežek in z njim ustvarjati prihodnje koristi;

(b) je takšno obvladovanje posledek preteklih dogodkov (prispevkov, ki jih je plačalo podjetje, in dela, ki so ga opravili zaposlenci); in

(c) so mu prihodnje gospodarske koristi na razpolago v obliki zmanjšanja prihodnjih prispevkov ali povračila denarja, bodisi neposredno njemu bodisi posredno drugemu programu, ki ima primanjkljaj.

60. Omejitev iz odstavka 58(b) ne razveljavlja odloženega pripoznanja nekaterih aktuarskih izgub (glej odstavka 92 in 93) in nekaterih stroškov preteklega službovanja (glej odstavek 96), razen kot je določeno v odstavku 58A. Ta omejitev pa razveljavlja prehodno možnost po odstavku 155(b). ►**M10** Člen 120A(f)(iii) ◄ zahteva, da podjetje zaradi omejitve iz odstavka 58(b) razkrije vsak znesek, ki ni pripoznan kot sredstvo.

Zgled, ki pojasnjuje odstavek 60

Program z določenimi zaslužki ima naslednje značilnosti:	
Sedanja vrednost obveze	1.1
Poštena vrednost sredstev programa	(1 190)
	(90)
Nepripoznane aktuarske izgube	(110)
Nepripoznani stroški preteklega službovanja	(70)
Nepripoznano povečanje obveze ob prvem sprejetju standarda po odstavku 155(b)	(50)
Negativni znesek, ugotovljen po 54. odstavku	(320)
Sedanja vrednost razpoložljivih prihodnjih zaslužkov denarja in zmanjšanj prihodnjih prispevkov	90
Omejitev po odstavku 58(b) se izračuna takole:	
nepripoznane aktuarske izgube	110
nepripoznani stroški preteklega službovanja	70
sedanja vrednost razpoložljivih prihodnjih zaslužkov denarja in zmanjšanj prihodnjih prispevkov	90
Omejitev	270

270 je manj kot 320. Zato podjetje pripozna sredstvo 270 in razkrije, da je omejitev zmanjšala knjigovodsko vrednost sredstva za 50 (glej ►**M10** člen 120A(f)(iii) ◄).

▼M10

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

▼M10

Poslovni izid

61. Podjetje pripozna pobotani izid naslednjih zneskov v poslovnem izidu, razen če kak drug standard zahteva ali dovoljuje njihovo vključitev v nabavno vrednost sredstva:

(a) stroškov sprotnega službovanja (glejte člene 63–91);

(b) stroškov obresti (glejte člen 82);

(c) pričakovanega donosa vseh sredstev programa (glejte člene 105–107) in vseh pravic do povračil (člen 104A);

(d) aktuarskih dobičkov in izgub, kakor se zahteva v skladu z računovodsko usmeritvijo podjetja (glejte člen 92–93D);

(e) stroškov preteklega službovanja (glejte člen 96);

(f) učinka vseh omejitev ali skrčenj (glejte člena 109 in 110); in

(g) učinka omejitve iz člena 58(b), razen če ni pripoznan izven poslovnega izida v skladu s členom 93C.

▼B

62. Drugi mednarodni računovodski standardi zahtevajo vštevanje nekaterih stroškov zaslužkov zaposlencev v vrednost sredstev, kot so zaloge ali opredmetena osnovna sredstva (glej MRS 2, Zaloge, in MRS 16, Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema)). Vsi stroški pozaposlitvenih zaslužkov, všteti v vrednost takšnih sredstev, vključujejo ustrezni del sestavin, naštetih v odstavku 61.

Pripoznavanje in merjenje: sedanja vrednost obvez za določene zaslužke in stroški sprotnega službovanja

63. Na končne stroške programa z določenimi zaslužki lahko vpliva mnogo spremenljivk, kot so končne plače, fluktuacija in umrljivost zaposlencev, gibanje zdravstvenih stroškov, pri programu s skladom pa naložbeni donosi sredstev programa. Končni stroški programa so negotovi in takšna negotovost utegne trajati precej časa. Da bi izmerili sedanjo vrednost obvez za pozaposlitvene zaslužke in z njimi povezane stroške sprotnega službovanja, je treba:

(a) uporabiti metodo aktuarskega vrednotenja (glej odstavke od 64 do 66);

(b) pripisati zaslužke obdobjem službovanja (glej odstavke od 67 do 71); in

(c) izdelati aktuarske predpostavke (glej odstavke od 72 do 91).

Metoda aktuarskega vrednotenja

64. Podjetje naj pri ugotavljanju sedanje vrednosti svojih obvez za določene zaslužke in z njimi povezanih stroškov sprotnega službovanja uporablja metodo predvidene pomembnosti enot in, kjer pride v poštev, stroškov preteklega službovanja.

65. Metoda predvidene pomembnosti enot (včasih znana kot metoda vračunavanja zaslužkov sorazmerno z opravljenim delom ali kot metoda zaslužkov na leta službovanja) obravnava vsako obdobje službovanja kot takšno, ki povečuje dodatno enoto pravice do zaslužkov (glej odstavke od 67 do 71) in pri ugotavljanju končne obveze meri vsako enoto posebej (glej odstavke od 72 do 91).

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

Zgled, ki pojasnjuje odstavek 65

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

Leto	1	2	3	4	5
Zaslužki, pripisani:					

▼B

Leto	1	2	3	4	5
— 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

Opomba: 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.

Pripisovanje zaslužkov obdobjem službovanja

67. Pri ugotavljanju sedanje vrednosti svojih obvez za določene zaslužke in z njimi povezanih stroškov sprotnega službovanja ter, kjer pride v poštev, stroškov preteklega službovanja podjetje pripisuje 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.

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

Zgleda, ki pojasnjujeta odstavek 68

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

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

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

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

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

▼B

nega službovanja in sedanja vrednost obveze za določen zaslužek se diskontirajo, ker se plačevanje pokojnine prične pri starosti 65 let.

69. Službovanje zaposlenca povzroči obvezo po programu z določenimi zaslužki, celo če so zaslužki odvisni od službovanja v prihodnosti (z drugimi besedami, niso zajamčeni). Službovanje zaposlenca pred odmernim datumom povečuje posredno obvezo, ker je na vsak zaporedni datum bilance stanja 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 odstavek 69

1. Po programu se plača zaslužek 100 za vsako leto službovanja. Zaslužki se odmerjajo po desetih letih službovanja.

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

2. Po programu se plača zaslužek 100 za vsako leto službovanja razen za službovanje pred starostjo 25 let. Zaslužki se podelijo takoj.

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

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

Zgledi, ki pojasnjujejo odstavek 70

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

   Zaslužek 100 (1 000 deljeno z 10) se pripiše vsakemu od prvih desetih let. Stroški sprotnega službovanja v vsakem od prvih desetih let nakazujejo verjetnost, da morda zaposlenec ne bo dopolnil deset let službovanja. Naslednjim letom se ne pripisujejo nikakršni zaslužki.

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

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

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

▼B

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

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

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

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

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

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

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

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

71. Če je znesek zaslužka v vsakem letu službovanja v stalnem razmerju s končno plačo, vpliva povečanje plač v prihodnosti na znesek, s katerim je treba poravnati obvezo za službovanje pred datumom bilance stanja, toda ne ustvarja dodatne obveze. Potemtakem:

(a) v skladu z odstavkom 67(b) povečanje plač ne privede do nadaljnjih zaslužkov, celo če so zneski zaslužkov odvisni od končne plače; in

(b) je znesek zaslužka, pripisan vsakemu obdobju, v stalnem razmerju s plačo, s katero je zaslužek povezan.

Zgled, ki pojasnjuje odstavek 71

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

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

Aktuarske predpostavke

72. Aktuarske predpostavke morajo biti nepristranske in vzajemno primer-ljive.

73. Aktuarske predpostavke so najboljše ocene spremenljivk, ki v podjetju določajo končne stroške zagotavljanja pozaposlitvenih zaslužkov. Aktu-arske predpostavke obsegajo:

(a) demografske predpostavke o prihodnjih značilnostih sedanjih in prejš-njih zaposlencev (in članov njihovih družin), ki so upravičeni do zaslužkov. Demografske predpostavke obravnavajo na primer:

▼B

(i) umrljivost tako v času službovanja kot po njem,

(ii) stopnje fluktuacije zaposlencev, invalidnosti in zgodnjega upokojevanja,

(iii) delež članov programa z družinskimi člani, ki bodo upravičeni do zaslužkov, in

(iv) stopnje terjatev po programu zdravstvene oskrbe; in

(b) finančne predpostavke, ki obravnavajo na primer:

(i) diskontno mero (glej odstavke od 78 do 82),

(ii) prihodnjo raven plač in drugih zaslužkov (glej odstavke od 83 do 87),

(iii) v primeru zdravstvenih nadomestil prihodnje zdravstvene stroške, tudi stroške skrbi za terjatve in plačila zaslužkov, kjer je to bistveno (glej odstavke od 88 do 91), in

(iv) pričakovano stopnjo donosa sredstev programa (glej odstavke od 105 do 107).

74. Aktuarske predpostavke so nepristranske, če niso niti nepremišljene niti preveč previdne.

75. Aktuarske predpostavke so vzajemno primerljive, če odsevajo gospodarska razmerja med dejavniki, kot so inflacija, stopnje povečanja plač, donosnost sredstev programa in diskontne mere. Na primer vse predpostavke, ki so odvisne od konkretne ravni inflacije (kot so predpostavke o obrestnih merah ter povečanju plač in drugih zaslužkov) v vsakem prihodnjem obdobju, predpostavljajo enako raven inflacije v njem.

76. Podjetje določa diskontno mero in druge finančne predpostavke v nominalnih (navedenih) izrazih, razen če so ocene v realnih (inflaciji prilagojenih) izrazih zanesljivejše, na primer v hiperinflacijskem gospodarstvu (glej MRS 29 — Računovodsko poročanje v hiperinflacijskih gospodarstvih), ali kjer so zaslužki vezani na indeks in obstaja razvit trg na indekse vezanih obveznic v isti valuti in z enakimi plačilnimi roki.

77. Finančne predpostavke morajo temeljiti na tržnih pričakovanjih na datum bilance stanja za obdobje, v katerem je treba poravnati obveze.

Aktuarske predpostavke: diskontna mera

78. Stopnja, uporabljena pri diskontiranju obvez za pozaposlitvene zaslužke (tako tiste na podlagi sklada kot tiste brez njega), mora biti določena z upoštevanjem tržnih donosov visoko kakovostnih obveznic delniških družb na datum bilance stanja. V državah, kjer ni razvitega trga takšnih obveznic, je treba uporabiti tržni donos (na dan bilance stanja) državnih obveznic. Valuta in plačilni rok obveznic delniških družb ali države morata biti v skladu z valuto in ocenjenim plačilnim rokom obvez za pozaposlitvene zaslužke.

79. Aktuarska predpostavka, ki ima bistven vpliv, je diskontna mera. Diskontna mera odseva časovno vrednost denarja, vendar ne aktuarsko ali naložbeno tveganje. Poleg tega diskontna mera ne odseva za podjetje značilnega kreditnega tveganja, ki bremeni njegove upnike, pa tudi ne tveganja, da se prihodnje izkušnje lahko razlikujejo od aktuarskih predpostavk.

80. Diskontna mera odseva ocenjeni čas plačevanja zaslužkov. Navadno ga podjetje načrtuje z uporabo navadne tehtane povprečne diskontne mere, ki odseva ocenjeni čas in zneske plačil zaslužkov ter valuto, v kateri jih je treba plačati.

81. V nekaterih primerih ni razvitega trga obveznic z dovolj dolgo zapadlostjo v plačilo, ki bi se ujemala z ocenjeno zapadlostjo vseh plačil zaslužkov. V takšnih primerih uporablja podjetje sprotne tržne stopnje v ustreznem času za diskontiranje kratkoročnih plačil in ocenjuje diskontno mero pri daljših zapadlostih v plačilo z ekstrapoliranjem sprotnih tržnih stopenj vzdolž krivulje donosa. Ni verjetno, da bi bila celotna sedanja vrednost obvez za določene zaslužke posebno odvisna od diskontne mere, uporabljene pri tistem delu zaslužkov, ki je plačljiv po končni zapadlosti razpoložljivih obveznic delniških družb ali države.

82. Stroški obresti se izračunajo z množenjem diskontne mere, kot je določena na začetku obdobja, s sedanjo vrednostjo obvez za določene zaslužke v obdobju, ob upoštevanju vseh bistvenih sprememb obveze. Sedanja vrednost obveze se razlikuje od obveznosti, pripoznane v bilanci stanja, ker se obveznost pripozna po odštetju poštene vrednosti vseh sredstev programa in ker se nekateri aktuarski dobički in izgube ter nekateri stroški preteklega službovanja ne pripoznajo takoj. (Dodatek A pojasnjuje med drugim izračun stroškov obresti.)

▼B

Aktuarske predpostavke: plače, drugi zaslužki in zdravstveni stroški

83. Obveze za pozaposlitvene zaslužke je treba meriti tako, da kažejo:

(a) ocenjeno povečanje prihodnjih plač;

(b) zaslužke po določbah programa (ali tista, ki izhajajo iz kake posredne obveze, ki presega te določbe) na datum bilance stanja; in

(c) ocenjene prihodnje spremembe ravní vseh državnih povračil, vplivajoče na zaslužke po programu z določenimi zaslužki, kadar in zgolj kadar:

(i) so takšne spremembe uzakonjene pred datumom bilance stanja; ali

(ii) pretekli pojavi ali drugi zanesljivi dokazi kažejo, da se bodo državna povračila spremenila na kak napovedljiv način, na primer v skladu s prihodnjimi spremembami splošne ravni cen ali splošne ravni plač.

84. Ocene povečanja prihodnjih plač upoštevajo inflacijo, starost, napredovanje in druge pomembne dejavnike, na primer ponudbo in povpraševanje na trgu zaposlovanja.

85. Če formalne določbe programa (ali posredna obveza, ki presega te določbe) zahtevajo, da podjetje spremeni zaslužke v prihodnjih obdobjih, se te spremembe pokažejo pri merjenju obvez. To se dogaja na primer,

(a) če so se v podjetju v preteklosti povečali zaslužki, na primer zaradi ublažitve učinkovanja inflacije, in ni znakov, da se bo ta navada v prihodnosti spremenila; ali

(b) če so aktuarski dobički že pripoznani v računovodskih izkazih in je podjetje dolžno bodisi s formalnimi določbami programa (ali s posredno obvezo, ki presega te določbe) bodisi z zakonodajo uporabiti presežek v programu v korist njegovih udeležencev (glej odstavek 98(c)).

86. Aktuarske predpostavke ne nakazuje prihodnjih sprememb zaslužkov, ki niso določene s formalnimi določbami programa (ali s posredno obvezo) na datum bilance stanja. Posledice takih sprememb so

(a) stroški preteklega službovanja, kolikor spreminjajo zaslužke za službovanje pred spremembo; in

(b) stroški sprotnega službovanja za obdobja po spremembi, kolikor spreminjajo zaslužke za službovanje po spremembi.

87. Nekateri pozaposlitveni zaslužki so povezani s spremenljivkami, kot je raven državnih pokojnin ali državne zdravstvene oskrbe. Merjenje takšnih zaslužkov odseva spremembe takšnih spremenljivk, zasnovanih na preteklih pojavih in drugih zanesljivih dokazih.

88. Predpostavke o stroških zdravstvene oskrbe upoštevajo ocenjene prihodnje spremembe stroškov zdravstvenih storitev, ki izhajajo tako iz inflacije kot iz posebnih sprememb zdravstvenih stroškov.

89. Merjenje zaslužkov za pozaposlitveno zdravstveno oskrbo zahteva predpostavke o ravni in pogostnosti prihodnjih terjatev in stroškov, ki ustrezajo takšnim terjatvam. Podjetje ocenjuje prihodnje zdravstvene stroške na podlagi preteklih podatkov o svojih lastnih izkušnjah, po potrebi dopolnjenih s podatki iz preteklosti drugih podjetij, zavarovalnic, izvajalcev zdravstvenih storitev in drugih virov. Ocene prihodnjih zdravstvenih stroškov upoštevajo učinek tehnološkega napredka, sprememb uporabe zdravstvene oskrbe ali vzorcev opravljenih storitev in sprememb zdravstvenega stanja udeležencev programa.

90. Raven in pogostnost terjatev sta zlasti odvisni od starosti, zdravstvenega stanja in spola zaposlencev (in njihovih družinskih članov), lahko pa tudi od drugih dejavnikov, kot je zemljepisna razmestitev. Zato se podatki iz preteklosti prilagajajo, kolikor se demografska sestava prebivalstva razlikuje od množice, ki je bila uporabljena kot podlaga za podatke iz preteklosti. Prav tako se prilagajajo, če obstajajo zanesljivi dokazi, da se pretekli razvoj ne bo nadaljeval.

91. Nekateri programi zdravstvene oskrbe zahtevajo, da zaposlenci prispevajo k zdravstvenim stroškom, ki jih pokriva program. Ocena prihodnjih zdravstvenih stroškov upošteva vse takšne prispevke, ki temeljijo na določbah programa na datum bilance stanja (ali temeljijo na kaki posredni obvezi, ki presega te določbe). Posledica sprememb takšnih prispevkov zaposlencev so stroški preteklega službovanja ali, kjer pride v poštev, omejitev. Stroški poravnavanja terjatev se lahko zmanjšajo s povračili države ali drugih zdravstvenih oskrbovalcev (glej odstavka 83(c) in 87).

▼B

Aktuarski dobički in izgube

▼M10

92. Pri merjenju svoje obveznosti za določene zaslužke po členu 54, podjetje ob upoštevanju člena 58A pripozna del (kakor je določen v členu 93) svojih aktuarskih dobičkov in izgub kot prihodek ali odhodek, če čisti nabrani nepripoznani aktuarski dobički in izgube na koncu prejšnjega poročevalnega obdobja presegajo večjo od naslednjih velikosti:

(a) 10 % sedanje vrednosti obveze za določene zaslužke na ta datum (pred odštetjem sredstev programa); in

(b) 10 % poštene vrednosti kakršnih koli sredstev programa na ta datum.

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

93. Delež aktuarskih dobičkov in izgub, ki jih je treba pripoznati za vsak program z določenimi zaslužki, je presežek, ugotovljen po členu 92, deljen s pričakovano povprečno preostalo delovno dobo zaposlencev, ki so vključeni v program. Podjetje pa lahko sprejme kako premišljeno metodo, katere posledica je hitrejše pripoznavanje aktuarskih dobičkov in izgub, če je zagotovljena uporaba iste podlage tako za dobičke kot za izgube in se takšna podlaga dosledno uporablja iz obdobja v obdobje. Podjetje lahko uporabi takšno premišljeno metodo pri aktuarskih dobičkih in izgubah celo, če so te v okviru omejitev, navedenih v členu 92.

93A. Če, kakor dovoljuje člen 93, podjetje spremeni usmeritev pripoznavanja aktuarskih dobičkov in izgub v obdobju, ko nastanejo, jih lahko pripozna izven poslovnega izida v skladu s členi 93B–93D, pod pogojem, da tako naredi za:

(a) vse svoje programe z določenimi zaslužki; in

(b) vse svoje aktuarske dobičke in izgube.

93B. Aktuarski dobički in izgube, pripoznani izven poslovnega izida, kakor dovoljuje člen 93A, morajo biti predstavljeni v izkazu gibanja kapitala z naslovom „izkaz pripoznanih prihodkov in odhodkov", ki vsebuje le postavke, določene v členu 96 MRS 1 (kakor je bil spremenjen 2003). Podjetje ne predstavi aktuarskih dobičkov in izgub v izkazu gibanja kapitala v stolpičasti obliki iz člena 101 MRS 1 niti v nobeni drugi obliki, ki vključuje postavke, določene v členu 97 MRS 1.

93C. Podjetje, ki pripozna aktuarske dobičke in izgube v skladu s členom 93A, v izkazu pripoznanih prihodkov in odhodkov pripozna tudi prilagoditve, ki izhajajo iz omejitve iz člena 58(b) izven poslovnega izida.

93D. Aktuarski dobički in izgube ter prilagoditve, ki izhajajo iz omejitve iz člena 58(b), ki so bili pripoznani neposredno v izkazu pripoznanih prihodkov in odhodkov, se takoj pripoznajo v zadržanem čistem dobičku. Ne smejo biti pripoznani v poslovnem izidu v naslednjem obdobju.

▼B

94. Aktuarski dobički in izgube so lahko posledica povečanj ali zmanjšanj bodisi sedanje vrednosti obveznosti za določene zaslužke bodisi sedanje vrednosti z njo povezanih sredstev programa. Vzroki za aktuarske dobičke in izgube so na primer:

(a) nepričakovano visoka ali nizka stopnja fluktuacije zaposlencev, zgodnje upokojevanje ali umrljivost ali pa povečanja plač, drugih zaslužkov (če formalne ali posredne določbe programa skrbijo za povečevanje povračil zaradi inflacije) ali zdravstvenih stroškov;

(b) učinek sprememb ocen prihodnje fluktuacije zaposlencev, zgodnjega upokojevanja ali umrljivosti ali pa povečanja plač, drugih zaslužkov (če formalne ali posredne določbe programa skrbijo za povečevanje povračil zaradi inflacije) ali zdravstvenih stroškov;

(c) učinek sprememb diskontne mere; in

(d) razlike med dejanskim donosom sredstev programa in pričakovanim donosom sredstev programa (glej odstavke od 105 do 107).

►M10 95. Dolgoročno se lahko aktuarski dobički in izgube pobotajo. Zato je ocene obvez za pozaposlitvene zaslužke najbolje opazovati v razponu (ali „pasu") okoli najboljše ocene. Podjetju je dovoljeno, vendar se od njega ne zahteva, da pripozna aktuarske dobičke in izgube, ki so v tem „pasu". ◄ Ta standard pa zahteva, da podjetje pripozna vsaj določen delež aktuarskih dobičkov in izgub, ki so zunaj „pasu" povečanja ali zmanjšanja za 10 %. (Dodatek A pojasnjuje med drugim obravnavanje aktuarskih

▼B

dobičkov in izgub.) Ta standard tudi dovoljuje premišljene metode hitrejšega pripoznavanja, če te metode izpolnjujejo pogoje, postavljene v odstavku 93. Takšne dovoljene metode vključujejo na primer takojšnje pripoznavanje vseh aktuarskih dobičkov ali izgub, obojih znotraj in zunaj „pasu". Odstavek 155 (b)(iii) pojasnjuje potrebo po upoštevanju vsakega nepripoznanega dela prehodnih obveznosti v obračunu kasnejših aktuarskih izgub.

Stroški preteklega služb ovanja

96. Pri merjenju svoje obveznosti za določene zaslužke po odstavku 54 podjetje v skladu z odstavkom 58A pripozna stroške preteklega službovanja kot odhodke časovno enakomerno v povprečnem obdobju do odmere zaslužkov. Kolikor se zaslužki odmerijo takoj po vpeljavi ali spremembah programa z določenimi zaslužki, podjetje takoj pripozna stroške preteklega službovanja.

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

Zgled, ki pojasnjuje odstavek 97

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

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

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

98. Stroški preteklega službovanja izključujejo:

(a) vpliv razlik med dejanskim in prej predvidenim povečanjem plač na obveznost za plačilo zaslužkov za službovanje v prejšnjih letih (ni stroškov preteklega službovanja, ker aktuarske predpostavke dovoljujejo predvidene plače);

(b) prenizke in previsoke ocene povečanja pokojnin po preudarku, če ima podjetje posredno obvezo priznati takšna povečanja (ni stroškov preteklega službovanja, ker aktuarske predpostavke dovoljujejo takšna povečanja);

(c) ocene povečanja zaslužkov, ki izhajajo iz aktuarskih dobičkov, že pripoznanih v računovodskih izkazih, če je podjetje dolžno na podlagi formalnih določb programa (ali posredne obveze, ki presega te določbe) ali zakonodaje uporabiti takšen presežek v programu v korist udeležencev programa, celo če povečanje zaslužkov ni formalno pripisano (dobljeno povečanje obveze je aktuarska izguba in ne strošek preteklega službovanja; glej odstavek 85(b));

(d) povečanje zajamčenih zaslužkov, kadar ob odsotnosti novih ali povečanih zaslužkov zaposlenci izpolnijo zahteve po odmeri (ni stroškov preteklega službovanja, ker se ocenjeni stroški zaslužkov pripoznajo kot stroški sprotnega službovanja, ko je delo opravljeno); in

(e) vpliv popravkov programa, ki zmanjšujejo zaslužke za prihodnje službovanje (omejitev).

99. Podjetje sestavi amortizacijski načrt za stroške preteklega službovanja, ko se zaslužki vpeljejo ali spremenijo. Bilo bi neizvedljivo ohranjati podrobne razvide, potrebne za ugotavljanje in izvajanje kasnejših sprememb v takšnem amortizacijskem načrtu. Poleg tega je vpliv verjetno bistven, le če se pojavi omejitev ali skrčenje. Zato podjetje popravi amortizacijski načrt za stroške preteklega službovanja le v primeru omejitve ali skrčenja.

▼B

100. Če podjetje zmanjša zaslužke po obstoječem programu z določenimi zaslužki, se iz tega izhajajoče zmanjšanje obveznosti za določene zaslužke pripozna kot (negativni) strošek preteklega službovanja v povprečnem obdobju do odmere zmanjšanega dela zajamčenih zaslužkov.

101. Če podjetje zmanjša nekatere obveznosti za zaslužke po obstoječem programu z določenimi zaslužki in obenem poveča druge obveznosti za zaslužke istih zaposlencev po tem programu, obravnava spremembo kot enkratno pobotano spremembo.

Pripoznavanje in merjenje: sredstva programa

Poštena vrednost sredstev programa

102. Poštena vrednost vseh sredstev programa se pri določanju zneska, ki se pripozna v bilanci stanja po odstavku 54, odšteje. Če ni na razpolago tržna cena, se poštena vrednost sredstev programa oceni, na primer z diskontiranjem pričakovanega prihodnjega denarnega toka z uporabo diskontne mere, ki odseva tako tveganje, povezano s sredstvi programa, kot tudi datum njihove uporabe oziroma pričakovanega razpolaganja z njimi (ali, če ni uporabe, pričakovano obdobje do poravnave ustrezne obveze).

103. Sredstva programa izključujejo v plačilo zapadle prispevke, ki bi jih moralo poročajoče podjetje vplačati v sklad, pa tudi vse netržljive finančne inštrumente, ki jih je izdalo podjetje in jih ima sklad. Sredstva programa se zmanjšajo za vse obveznosti sklada, ki se ne nanašajo na zaslužke zaposlencev, na primer za komercialne in druge obveznosti ter obveznosti, ki izhajajo iz izpeljanih finančnih inštrumentov.

104. Če sredstva programa vključujejo kvalificirane zavarovalne police, ki so natančno usklajene z zneskom in časovno opredelitvijo nekaterih ali vseh obveznosti za zaslužke po programu, je poštena vrednost takšnih zavarovalnih polic domnevno sedanja vrednost ustreznih obvez, kot je opisano v odstavku 54 (in je predmet zahtevanega zmanjšanja, če zneskov po zavarovalnih policah ni mogoče v celoti pokriti).

Povračila

104A. Kadar in zgolj kadar je dejansko gotovo, da bo druga stranka vrnila del ali celoto zneskov, ki so potrebni za poravnavo obveze za določene zaslužke, pripozna podjetje svojo pravico do povračila kot posebno sredstvo. Podjetje izmeri sredstvo po pošteni vrednosti. V vseh drugih pogledih obravnava podjetje takšno sredstvo na enak način kot sredstva programa. V izkazu poslovnega izida (uspeha) se odhodki, ki se nanašajo na program z določenimi zaslužki, lahko predstavijo brez zneska, ki je pripoznan za povračilo.

104B. Včasih lahko podjetje računa na drugo stranko, na primer zavarovatelja, da bo plačala del ali celoto zneskov, ki so potrebni za poravnavo obveze za določene zaslužke. Kvalificirane zavarovalne police, kot so opredeljene v odstavku 7, so sredstva programa. Podjetje obravnava kvalificirane zavarovalne police na enak način kot druga sredstva programa in odstavek 104A se ne uporablja (glej odstavke od 39 do 42 in 104).

104C. Če zavarovalna polica ni kvalificirana, ni sredstvo programa. Odstavek 104A obravnava takšne primere: podjetje raje pripozna svojo pravico do povračila iz zavarovalne police kot posebno sredstvo kot pa kot odbitek pri določanju obveznosti za določene zaslužke, pripoznane po odstavku 54; v vseh drugih pogledih podjetje obravnava takšno sredstvo na enak način kot sredstva programa. Zlasti se obveznost za določene zaslužke, pripoznane po odstavku 54, toliko poveča (zmanjša), da čisti nabrani aktuarski dobički (izgube) od obvez za določene zaslužke in z njimi povezana povračila še ostanejo nepripoznani po odstavkih 92 in 93. ►**M10** Člen 120A(f)(iv) ◄ zahteva, da podjetje razkrije kratek opis povezave med pravico do povračil in z njimi povezano obvezo.

Zgled, ki ponazarja odstavke 104A–C

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

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

▼B

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

Donos sredstev programa

105. Pričakovani donos sredstev programa je med sestavinami odhodkov, ki se pripoznajo v izkazu poslovnega izida (uspeha). Razlika med pričakovanim in dejanskim donosom sredstev programa je aktuarski dobiček ali aktuarska izguba; z aktuarskimi dobički in izgubami iz obvez za določene zaslužke je vključena v opredelitev pobotanega zneska, ki se primerja z omejitvami 10-odstotnega „pasu”, pojasnjenimi v odstavku 92.

106. Pričakovani donos sredstev programa temelji na tržnih pričakovanjih donosov v celotni dobi ustrezne obveze na začetku obdobja. Pričakovani donos sredstev programa odseva spremembe poštene vrednosti sredstev programa, odrejene v obdobju kot posledica dejanskih prispevkov, vplačanih v sklad, in dejanskih zaslužkov, izplačanih iz njega.

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

Zgled, ki pojasnjuje odstavek 106

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

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

	(%)
Obresti in prihodki iz dividend po odštetju davka, ki ga plača sklad	9,25
Uresničeni in neuresničeni dobički sredstev programa (po odštetju davka)	2,00
Pisarniški stroški	(1,00)
Pričakovana stopnja donosa	10,25
Za leto 20X1 sta pričakovani in dejanski donos sredstev programa takale:	
Donos od 10 000 za 12 mesecev po 10,25 %	1 025
Donos od 3 000 a šest mesecev po 5 % (ustreznik od 10,25 % letno, računano z obrestnimi obrestmi vsakih šest mesecev)	150
Pričakovani donos sredstev programa za leto 20X1	1 175
Poštena vrednost sredstev programa na dan 31. decembra 20X1	15 000
Minus poštena vrednost sredstev programa na dan 1. januarja 20X1	(10000)
Minus prejeti prispevki	(4900)
Plus plačani zaslužki	1 900
Dejanski donos sredstev programa	2 000

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

Pričakovani donos sredstev programa za leto 20X2 temelji na tržnih pričakovanjih na dan 1.1.X2 za donose v celotni dobi obveze.

▼B

Poslovne združitve

▼M3

108. V poslovni združitvi podjetje pripozna sredstva in dolgove, ki izhajajo iz pozaposlitvenih zaslužkov po sedanji vrednosti obveze, zmanjšani za pošteno vrednost vseh sredstev programa (glejte MSRP 3 - *Poslovne združitve*). Sedanja vrednost obveze vključuje vse našteto, celo če tega na datum prevzema prevzeto podjetje še ni pripoznalo:

(a) aktuarskih dobičkov in izgub, ki so se pojavili pred datumom prevzema (ne glede na to, ali so v 10-odstotnem „pasu”);

(b) stroškov preteklega službovanja, ki izhajajo iz sprememb zaslužkov ali iz uvedbe programa pred datumom prevzema;

in

▼B

(c) zneske, ki jih po prehodnih določbah odstavka 155(b) prevzemnik ni pripoznal.

Omejitve in skrčenja

109. Podjetje pripozna dobičke ali izgube iz omejitev ali skrčenj programa z določenimi zaslužki, kadar pride do omejitve ali skrčenja. Dobiček ali izguba iz omejitve ali skrčenja obsega:

(a) vsako iz tega izhajajočo spremembo sedanje vrednosti obveze za določene zaslužke;

(b) vsako iz tega izhajajočo spremembo poštene vrednosti sredstev programa;

(c) vsak s tem povezan aktuarski dobiček in aktuarsko izgubo ter stroške preteklega službovanja, ki po odstavkih 92 in 96 prej niso bili pripoznani.

110. Pred ugotovitvijo učinka omejitve ali skrčenja mora podjetje ponovno izmeriti obvezo (in s tem povezana morebitna sredstva programa) z uporabo sprotnih aktuarskih predpostavk (tudi sprotnih tržnih obrestnih mer in drugih sprotnih tržnih cen).

111. Do omejitve pride, če podjetje:

(a) očitno mora bistveno zmanjšati število zaposlencev, ki so vključeni v program; ali

(b) spremeni določbe programa z določenimi zaslužki, tako da bistvena sestavina prihodnjega službovanja sedanjih zaposlencev ne bo več upravičevala zaslužkov ali pa bo upravičevala le zmanjšane zaslužke.

Omejitev se lahko pojavi zaradi osamljenega dogodka, kot je zaprtje tovarne, prenehanje poslovanja ali pa odprava ali ustavitev tovarne. Dogodek je dovolj bistven, da upravičuje omejitev, če pripoznavanje dobička ali izgube zaradi omejitve bistveno vpliva na računovodske izkaze. Omejitev je pogosto povezana s preustrojevanjem (prestrukturiranjem). Zato podjetje obračuna omejitev istočasno kot s tem povezano preustrojitev (prestrukturiranje).

112. Skrčenje se pojavi, če podjetje sklene posel, ki odpravi vse prejšnje pravne ali posredne obveze za del ali celoto danih zaslužkov po programu z določenimi zaslužki, na primer če se enkratno denarno plačilo v pavšalnem znesku opravi v korist udeležencev programa v zameno za njihove pravice do določenih pozaposlitvenih zaslužkov.

113. V nekaterih primerih pridobi podjetje zavarovalno polico za financiranje nekaterih ali vseh zaslužkov zaposlencev, ki se nanašajo na njihovo zaposlitev v sedanjem in prejšnjih obdobjih. Pridobitev takšne police ni poravnava, če podjetje ohrani pravne ali posredne obveze (glej odstavek 39), da bi plačalo nadaljnje zneske, če zavarovatelj ne bo plačal zaposlencem zaslužkov, kot so določeni v zavarovalni polici. Odstavki od 104A–D obravnavajo pripoznavanje in merjenje pravic do povračil po zavarovalnih policah, ki niso sredstva programa.

114. Do skrčenja skupaj z omejitvijo pride, če se program konča tako, da je obveza poravnana in program preneha obstajati. Vendar odprava programa ni omejitev ali skrčenje, če se program nadomesti z novim programom, ki daje v bistvu enake zaslužke.

115. Kjer se omejitev nanaša zgolj na nekatere zaposlence, ki so vključeni v program, ali kjer je poravnan le del obvez, vključuje dobiček ali izguba sorazmerni delež prej nepripoznanih stroškov preteklega službovanja ter aktuarske dobičke in izgube (in prehodne zneske, ki ostanejo nepripoznani po odstavku 155(b)). Sorazmerni delež se določi na podlagi sedanje vrednosti obvez pred omejitvijo ali skrčenjem in potem, razen če je v danih okoliščinah kaka druga podlaga bolj utemeljena. Na primer ustrezno

▼B

utegne biti uporabiti vsak dobiček, ki izhaja iz omejitve ali skrčenja istega programa, da se najprej izločijo vsi nepripoznani stroški preteklega službovanja, ki se nanašajo na isti program.

Zgled, ki pojasnjuje odstavek 115

Podjetje odpravi del poslovanja in zaposlenci odpravljenega dela ne bodo upravičeni do nikakršnih nadaljnjih zaslužkov. To je omejitev brez skrčenja. Z uporabo veljavnih aktuarskih predpostavk (tudi sprotnih tržnih obrestnih mer in drugih sprotnih tržnih cen) tik pred omejitvijo mora podjetje plačati določene zaslužke s čisto sedanjo vrednostjo 1 000, sredstva programa s pošteno vrednostjo 820 in pobotane nabrane nepripoznane aktuarske dobičke 50. Podjetje je prvikrat sprejelo standard pred enim letom. To je povečalo čisto obvezo za 100, kar je podjetje sklenilo pripoznati v petih letih (glej odstavek 155(b)). Omejitev zmanjša čisto sedanjo vrednost obveze za 100 na 900.

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

	Pred omejitvijo	Dobiček	Po omejitvi
Čista sedanja vrednost obveze	1 000	(100)	900
Poštena vrednost sredstev programa	(820)	—	(820)
	180	(100)	80
Nepripoznani aktuarski dobički	50	(5)	45
Nepripoznani prehodni znesek (100 x 4/5)	(80)	8	(72)
Pobotana obveznost, pripoznana v bilanci stanja	150	(97)	53

Predstavljanje

Pobotanje

116. Podjetje pobota sredstvo, ki se nanaša na kak program, z obveznostjo, ki se nanaša na kak drug program, kadar in zgolj kadar:

(a) ima pravno uveljavljivo pravico uporabljati presežek v enem programu za poravnavo obvez po drugem programu; ter

(b) namerava bodisi poravnati obveze s pobotom bodisi istočasno ustvariti presežek v enem programu in poravnati svoje obveze po drugem programu.

117. Sodila za pobotanje so podobna tistim, ki jih postavlja za finančne inštrumente MRS 32 — Finančni inštrumenti — razkrivanje in predstavljanje.

Razlikovanje med kratkoročnim in nekratkoročnim

118. Nekatera podjetja razlikujejo kratkoročna sredstva in obveznosti od nekratkoročnih. Ta standard ne določa, ali naj podjetje razlikuje med kratkoročnimi in nekratkoročnimi deli sredstev in obveznosti, ki izhajajo iz pozaposlitvenih zaslužkov.

Finančne sestavine stroškov pozaposlitvenih zaslužkov

119. Ta standard ne določa, ali naj podjetje predstavlja stroške sprotnega službovanja, stroške obresti in pričakovani donos sredstev programa kot sestavine posamezne postavke prihodkov ali odhodkov v obrazcu izkaza poslovnega izida (uspeha).

Razkrivanje

▼M10

120. Podjetje razkrije informacije, ki omogočajo uporabnikom njegovih računovodskih izkazov, da ocenijo naravo njegovih programov z določenimi zaslužki in finančne učinke sprememb v teh programih v obdobju.

▼**M10**

120A. Podjetje razkriva naslednje informacije o programih z določenimi zaslužki:

(a) računovodsko usmeritev pripoznavanja aktuarskih dobičkov in izgub v podjetju;

(b) splošni opis vrste programa;

(c) uskladitev začetnega in končnega salda sedanje vrednosti obveze za določene zaslužke, ki ločeno prikazuje, če je to primerno, učinke v obdobju, ki so pripisljivi vsakemu od naslednjih:

(i) stroškom sedanjega službovanja;

(ii) stroškom obresti;

(iii) prispevkom udeležencev programa;

(iv) aktuarskim dobičkom in izgubam;

(v) spremembam deviznih tečajev v programih, ki se merijo v valuti, ki je različna od predstavitvene valute podjetja;

(vi) plačanim zaslužkom;

(vii) stroškom preteklega službovanja;

(viii) poslovnim združitvam;

(ix) omejitvam; in

(x) skrčenjem.

(d) proučitev obveze za določene zaslužke v zneske, ki izhajajo iz programov, ki so v celoti brez sklada in zneske, ki izhajajo iz programov, ki so v celoti ali delno programi s skladom;

(e) uskladitev začetnega in končnega salda poštene vrednosti sredstev programa ter začetnega in končnega salda pravice do povračil, pripoznane kot sredstvo v skladu s členom 104A, ki ločeno prikazujejo, če je to primerno, učinke v obdobju, ki je pripisljiva vsakemu od naslednjih:

(i) pričakovanemu donosu sredstev programa;

(ii) aktuarskim dobičkom in izgubam;

(iii) spremembam deviznih tečajev v programih, ki se merijo v valuti, ki je različna od predstavitvene valute podjetja;

(iv) prispevkom zaposlovalcev;

(v) prispevkom udeležencev programa;

(vi) plačanim zaslužkom;

(vii) poslovnim združitvam; in

(viii) skrčenjem;

(f) uskladitev sedanje vrednosti obvez za določene zaslužke v (c) in pošteni vrednosti sredstev programa v (e) na sredstva in obveznosti, pripoznana v bilanci stanja, ki prikazujejo najmanj:

(i) čiste aktuarske dobičke ali izgube, ki niso pripoznani v bilanci stanja (glejte člen 92);

(ii) stroške preteklega službovanja, ki niso pripoznani v bilanci stanja (glejte člen 96);

(iii) vsak znesek, ki zaradi omejitev iz člena 58(b) ni pripoznan kot sredstvo;

(iv) pošteno vrednost na datum bilance stanja vsake pravice do povračil, ki so pripoznana kot sredstvo po členu 104A (s kratkim opisom povezave med pravico do povračil in z njimi povezano obvezo); ter

(v) druge zneske, pripoznane v bilanci stanja;

(g) celotne pripoznane odhodke v poslovnem izidu za vsako v tej točki našteto postavko in vrstično postavko (postavke), kamor so vključeni:

(i) stroški sprotnega službovanja;

(ii) stroški obresti;

(iii) pričakovani donos sredstev programa;

(iv) pričakovani donos vseh pravic do povračil, ki so pripoznana kot sredstvo po členu 104A;

(v) aktuarski dobički in izgube;

(vi) stroški preteklega službovanja;

(vii) učinek vseh omejitev ali skrčenj; in

▼M10

(viii) učinek omejitve iz člena 58(b);

(h) celotni znesek, pripoznan v izkazu pripoznanih prihodkov in odhodkov za vsako v tej točki našteto postavko:

(i) aktuarske dobičke in izgube; in

(ii) učinek omejitve iz člena 58(b);

(i) za podjetja, ki pripoznajo aktuarske dobičke in izgube v izkazu pripoznanih prihodkov in odhodkov v skladu s členom 93A, nabrani znesek aktuarskih dobičkov in izgub, pripoznanih v izkazu pripoznanih prihodkov in odhodkov;

(j) za vsako glavno skupino sredstev programa, ki vsebujejo, vendar niso omejena na, kapitalske instrumente, dolgovne instrumente, nepremičnine in vsa druga sredstva, odstotek ali znesek, ki ga vsaka skupina predstavlja v pošteni vrednosti celotnih sredstev programa;

(k) zneske, ki so všteti v pošteno vrednost sredstev programa za:

(i) vsako vrsto lastnih finančnih inštrumentov podjetja; in

(ii) vsako nepremičnino, ki jo ima, ali drugo sredstvo, ki ga uporablja podjetje;

(l) besedni opis podlage, ki je uporabljena za določitev celotne pričakovane stopnje donosa sredstev, vključno z učinkom glavnih skupin sredstev programa;

(m) dejanski donos sredstev programa pa tudi aktuarski donos vseh pravic do povračil, ki so pripoznana kot sredstvo po členu 104A;

(n) glavne aktuarske predpostavke, uporabljene na dan bilance stanja, tudi (kjer pride v poštev):

(i) diskontne mere;

(ii) pričakovane stopnje donosa pri vseh sredstvih programa za obdobja, predstavljena v računovodskih izkazih;

(iii) pričakovane stopnje donosa v obdobjih, ki so predstavljena v računovodskih izkazih, na kakršno koli pravico do povračil, ki so pripoznana kot sredstvo po členu 104A;

(iv) pričakovane stopnje povečanja plač (in sprememb indeksa ali drugih spremenljivk, posebej označenih v formalnih ali posrednih določbah programa kot podlage za prihodnje povečanje zaslužkov);

(v) stopnje gibanja zdravstvenih stroškov; in

(vi) vse druge bistvene aktuarske predpostavke, ki se uporabljajo.

Podjetje razkrije vsako aktuarsko predpostavko v brezpogojnih izrazih (na primer kot brezpogojni odstotek) in ne zgolj kot razliko med različnimi odstotki ali drugimi spremenljivkami;

(o) učinek enoodstotnega povečanja in učinek enoodstotnega zmanjšanja predvidene stopnje gibanja zdravstvenih stroškov za:

(i) združek stroškov sprotnega služboanja in sestavine stroškov obresti čistih obdobnih zdravstvenih stroškov zaposlenca po služboanju; in

(ii) nabrane obveze za pozaposlitvene zaslužke za zdravstvene stroške.

Za namene tega razkritja vse druge predpostavke ostanejo nespremenjene. Za programe, ki delujejo v okolju visoke inflacije, je razkritje učinek odstotnega povečanja ali zmanjšanja predvidene stopnje gibanja zdravstvenih stroškov, ki ima podoben pomen kot enoodstotno povečanje ali zmanjšanje v okolju z nizko inflacijo;

(p) zneske tekočega letnega obdobja in prejšnjih štirih letnih obdobij:

(i) sedanje vrednosti obveze za določene zaslužke, poštene vrednosti sredstev programa in presežka ali primanjkljaja v programu; in

(ii) izkustvene prilagoditve, ki izhajajo iz:

A. obveznosti programa, izražene bodisi kot (1) znesek ali (2) odstotek obveznosti programa na datum bilance stanja; ter

B. sredstev programa, izraženih bodisi kot (1) znesek ali (2) odstotek sredstev programa na datum bilance stanja.

(q) najboljšo oceno zaposlovalca, takoj ko jo je mogoče utemeljeno določiti, prispevkov, ki bodo po pričakovanju vplačani v program v letnem obdobju, ki se začne po datumu bilance stanja.

▼**M10**

121. Člen 120A(b) zahteva splošen opis vrste programa. Takšen opis razlikuje na primer pavšalne plačne pokojninske programe od pokojninskih programov na podlagi zadnjih plač in od pozaposlitvenih zdravstvenih programov. Opis programa vsebuje neformalne postopke, ki povzročijo nastanek posrednih obvez, vključenih v merjenje obveze za določene zaslužke v skladu s členom 52. Nadaljnje podrobnosti niso potrebne.

▼**B**

122. Če ima podjetje več kot en program z določenimi zaslužki, se razkritja napravijo za celoto, za vsak program posebej ali v takšnih skupinah, za kakršne se meni, da so najkoristnejše. Koristno utegne biti razlikovati skupinjenje po takihle sodilih:

(a) po zemljepisni razmestitvi programov, na primer po izstopajočih programih v državi in v tujini; ali

(b) glede na to, ali so programi predmet bistveno različnih tveganj, na primer z razlikovanjem pavšalnih plačnih pokojninskih programov od pokojninskih programov na podlagi zadnjih plač in od pozaposlitvenih zdravstvenih programov.

Če podjetje poskrbi za razkritja za skupino programov v celoti, se takšna razkritja napravijo v obliki tehtanih povprečij ali v razmeroma ozkih razponih.

123. Po odstavku 30 so potrebna dodatna razkritja o programih z določenimi zaslužki več zaposlovalcev, ki se obravnavajo, kot da bi bili programi z določenimi prispevki.

124. Če tako zahteva MRS 24 — Razkrivanje povezanih strank, razkrije podjetje informacije o:

(a) poslih s povezanimi strankami pri programih pozaposlitvenih zaslužkov; in

(b) pozaposlitvenih zaslužkov za ključno poslovodno osebje.

125. Če tako zahteva MRS 37 — Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva, razkrije podjetje informacije o pogojnih obveznostih, ki izhajajo iz obvez za pozaposlitvene zaslužke.

DRUGI DOLGOROČNI ZASLUŽKI ZAPOSLENCEV

126. Drugi dolgoročni zaslužki zaposlencev so na primer:

(a) plačila za dolgotrajne odsotnosti, kot je dopust za dolgo službovanje ali študijski dopust;

(b) jubilejne nagrade ali nagrade za dolgo službovanje;

(c) nadomestila za čas dolgotrajne delovne nezmožnosti;

(d) deleži v dobičku in premije, ki so plačljivi dvanajst mesecev ali kasneje po koncu obdobja, v katerem zaposlenci opravijo ustrezno delo; in

(e) odloženi zaslužki, plačani dvanajst mesecev ali kasneje po koncu obdobja, v katerem so zasluženi.

127. Merjenje drugih dolgoročnih zaslužkov zaposlencev navadno ni izpostavljeno isti stopnji negotovosti kot merjenje pozaposlitvenih zaslužkov. Poleg tega uvedba ali sprememba dolgoročnih zaslužkov zaposlencev redko povzroči bistven znesek stroškov preteklega službovanja. Zaradi teh razlogov ta standard zahteva poenostavljeno metodo obračunavanja dolgoročnih zaslužkov zaposlencev. Metoda se takole razlikuje od obračunavanja, ki je potrebno pri pozaposlitvenih zaslužkih:

(a) aktuarski dobički in izgube se pripoznajo takoj in se ne uporabi „pas”, in

(b) vsi stroški preteklega službovanja se pripoznajo takoj.

Pripoznavanje in merjenje

128. Znesek, pripoznan kot obveznost za druge dolgoročne zaslužke zaposlencev, je pobotani izid naslednjih zneskov:

(a) sedanje vrednosti obveze za določene zaslužke na datum bilance stanja (glej odstavek 64);

(b) minus poštene vrednosti (morebitnih) sredstev programa na datum bilance stanja, iz katere je mogoče neposredno poravnati obveze (glej odstavke od 102 do 104).

Pri merjenju obveznosti uporablja podjetje odstavke od 49 do 91 razen odstavkov 54 in 61. Podjetje uporablja odstavek 104A pri pripoznavanju in merjenju vseh pravic do povračil.

▼B

129. Pri drugih dolgoročnih pozaposlitvenih zaslužkih zaposlencev pripozna podjetje pobotano vsoto naslednjih zneskov kot odhodkov ali (glede na odstavek 58) prihodkov, razen kolikor kak drug mednarodni računovodski standard zahteva ali dovoljuje njihovo vštetje v vrednost sredstva:

(a) stroškov sprotnega službovanja (glej odstavke od 63 do 91);

(b) stroškov obresti (glej odstavek 82);

(c) pričakovanega donosa vseh sredstev programa (glej odstavke od 105 do 107) in vseh pravic do povračil, pripoznanih kot sredstvo (glej odstavek 104A);

(d) aktuarskih dobičkov in izgub, ki jih je treba pripoznati takoj;

(e) stroškov preteklega službovanja, ki jih je treba pripoznati takoj; ter

(f) učinka vseh omejitev ali skrčenj (glej odstavka 109 in 110).

130. Med oblikami dolgoročnih pozaposlitvenih zaslužkov zaposlencev je nadomestilo za čas dolgotrajne delovne nezmožnosti. Če je raven nadomestila odvisna od dolžine službovanja, se pojavi obveza med službovanjem. Merjenje takšne obveze nakazuje verjetnost zahteve po plačilu in dolžino časa, za katerega se pričakuje plačilo. Če je raven nadomestila za vsakega delovno nezmožnega zaposlenca enaka ne glede na leta službovanja, se pričakovani stroški takšnih nadomestil pripoznajo, ko pride do dogodka, ki povzroči dolgotrajno delovno nezmožnost.

Razkrivanje

▼M5

131. Čeprav ta standard ne zahteva posebnih razkritij drugih dolgoročnih zaslužkov zaposlencev, lahko drugi standardi zahtevajo razkritja, na primer če so odhodki, povezani s takšnimi zaslužki, bistveni in kot taki zahtevajo razkritje v skladu z MRS 1 – *Predstavljanje računovodskih izkazov.* Če MRS 24 – *Razkrivanje povezanih strank* – to zahteva, razkrije podjetje informacije o drugih dolgoročnih zaslužkih zaposlencev, ki so ključno ravnateljno osebje.

▼B

ODPRAVNINE

132. Ta standard obravnava odpravnine ločeno od drugih zaslužkov zaposlencev, ker je dogodek, ki povzroči obvezo, prenehanje službovanja in ne službovanje zaposlenca.

Pripoznavanje

133. Podjetje pripozna odpravnino kot obveznost in odhodek, kadar in zgolj kadar je očitno zavezano:

(a) končati službovanje posameznega zaposlenca ali skupine zaposlencev pred normalnim datumom upokojitve; ali

(b) dati odpravnine zaradi ponudbe, ki naj bi spodbudila prostovoljno zapustitev delovnega mesta.

134. Podjetje je očitno zavezano končati službovanje, kadar in zgolj kadar ima podroben formalni program končanja službovanja in je brez stvarne možnosti, da bi ga preklicalo. Podrobni program vključuje najmanj:

(a) razmestitev, položaj in približno število zaposlencev, katerih službovanje se bo prenehalo;

(b) odpravnine za vsako vrsto dela ali vsak položaj; ter

(c) čas, v katerem bo program izpolnjen. Izvajanje naj se prične čim prej in čas za dokončanje izvedbe naj bo tak, da bistvene spremembe programa niso verjetne.

135. Podjetje je lahko zavezano po zakonih, s pogodbenimi ali drugimi dogovori z zaposlenci ali njihovimi predstavniki ali s posredno obvezo, temelječo na poslovnih navadah, običajih ali želji ravnati nepristransko, plačati (ali dati druge zaslužke) zaposlencem, kadar konča njihovo službovanje. Takšna plačila so odpravnine. Odpravnine so značilna enkratna plačila, vendar včasih vključujejo tudi:

(a) povečanje pokojnin ali drugih pozaposlitvenih zaslužkov bodisi posredno po programu zaslužkov zaposlencev bodisi neposredno; in

(b) plačo do konca natančno določenega odpovednega roka, če zaposlenec ne opravlja več dela, ki bi dajalo podjetju gospodarske koristi.

136. Nekatere zaslužke zaposlencev je treba plačati ne glede na razlog za njihov odhod. Plačilo takšnih zaslužkov je gotovo (predmet kake odmere ali najmanjših zahtev dela), vendar je čas njih plačil negotov. Čeprav so v nekaterih državah takšni zaslužki opisani kot odškodnine ob prenehanje službovanja ali kot odhodne nagrade, so prej pozaposlitveni zaslužki kot

▼B

pa odpravnine in jih podjetje obračunava kot pozaposlitvene zaslužke. Povračilo za prostovoljno prenehanje na zahtevo zaposlenca je pri nekaterih podjetjih na nižji ravni (v bistvu pozaposlitveni zaslužek) kot za neprostovoljno prenehanje na zahtevo podjetja. Dodatna obveznost pri neprostovoljnem prenehanju službovanja je odpravnina.

137. Odpravnine ne dajejo podjetju prihodnjih gospodarskih koristi in se takoj pripoznajo kot odhodki.

138. Če podjetje pripozna odpravnine, lahko tudi obračuna omejitev pokojnin ali drugih zaslužkov zaposlencev (glej odstavek 109).

Merjenje

139. Če odpravnine zapadejo v plačilo v več kot dvanajstih mesecih po datumu bilance stanja, jih je treba diskontirati z uporabo diskontne mere, pojasnjene v odstavku 78.

140. V primeru ponudbe, ki naj bi spodbudila prostovoljno zapustitev delovnih mest, mora merjenje odpravnin temeljiti na številu zaposlencev, za katere se pričakuje, da bodo sprejeli ponudbo.

Razkrivanje

141. Če število zaposlencev, ki bodo sprejeli ponudbo za odpravnino, ni gotovo, obstaja pogojna obveznost. Kot zahteva MRS 37 — Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva, razkrije podjetje informacije o pogojni obveznosti, razen če je možnost odtoka pri poravnavi majhna.

▼M5

142. V skladu z MRS 1 mora podjetje razkriti naravo in znesek odhodka, če je ta bistven. Odpravnine lahko povzročijo odhodke, ki zahtevajo razkritje, da bi ravnali v skladu s to zahtevo.

▼B

143. Če to zahteva MRS 24 — Razkrivanje povezanih strank, razkrije podjetje informacije o odpravninah za ključno poslovodno osebje.

▼M6

▼B

PREHODNE DOLOČBE

153. Ta razdelek opredeljuje prehodno obravnavanje programov z določenimi zaslužki. Če podjetje prvič sprejme ta standard za druge zaslužke zaposlencev, uporablja MRS 8, ►M5 Poslovni izid ◄ v obdobju, bistvene napake in spremembe računovodskih usmeritev.

154. Pri prvem sprejetju tega standarda mora podjetje ugotoviti svojo prehodno obveznost za programe z določenimi zaslužki na tisti datum kot:

(a) sedanjo vrednost obvez (glej odstavek 64) na dan sprejetja;

(b) minus poštene vrednosti (morebitnih) sredstev programa na datum sprejetja, iz katerih je mogoče neposredno poravnati obveze (glej odstavke od 102 do 104);

(c) zmanjšano za vse stroške preteklega službovanja, ki jih je treba po odstavku 96 pripoznati v kasnejših obdobjih.

155. Če je prehodna obveznost večja kot obveznost, ki bi morala biti pripoznana na isti datum po prejšnji računovodski usmeritvi podjetja, se mora podjetje nepreklicno odločiti za pripoznanje takšnega povečanja kot dela svoje obveznosti za določene zaslužke po odstavku 54:

(a) takoj, po MRS 8 – ►M5 Poslovni izid ◄ v obdobju, bistvene napake in spremembe računovodskih usmeritev; ali

(b) kot odhodek časovno enakomerno v petih letih od datuma sprejetja; če podjetje izbere (b), mora:

(i) pri merjenju vseh sredstev, pripoznanih v bilanci stanja, uporabiti omejitev, opisano v odstavku 58(b);

(ii) razkriti na vsak datum bilance stanja: (1) znesek povečanja, ki še ni pripoznano, in (2) znesek, pripoznan v tekočem obdobju;

(iii) omejiti pripoznanja kasnejših aktuarskih dobičkov (vendar ne negativnih stroškov preteklega službovanja. Če je treba aktuarski dobiček pripoznati po odstavku 92 in 93, mora podjetje pripoznati takšen aktuarski dobiček le toliko, kolikor čisti nabrani nepripoznani aktuarski dobički (pred pripoznanjem tega aktuarskega dobička) presegajo nepripoznani del prehodne obveznosti; ter

▼B

(iv) vključiti ustrezni del nepripoznane prehodne obveznosti pri ugotavljanju vseh kasnejših dobičkov ali izgub pri omejitvi ali skrčenju.

Če je prehodna obveznost manjša od obveznosti, ki bi jo bilo treba pripoznati na isti datum po prejšnji računovodski usmeritvi podjetja, mora po MRS 8 podjetje takoj pripoznati takšno razliko.

156. Ob prvem sprejetju tega standarda vključuje učinek spremembe računovodske usmeritve vse aktuarske dobičke in izgube, ki so se pojavili v prejšnjih obdobjih, celo če spadajo v 10-odstotni „pas", ki je opredeljen v odstavku 92.

Zgled, ki pojasnjuje odstavke od 154 do 156

Na dan 31. decembra 1998 vključuje bilanca stanja v podjetju obveznost za pokojnino 100. Podjetje sprejme standard na dan 1. januarja 1999, ko je sedanja vrednost obveze po standardu 1 300 in poštena vrednost sredstev programa 1 000. 1. januarja 1993 podjetje poveča pokojnine (stroški za nezajamčene zaslužke: 160 in povprečno preostalo obdobje na dan do odmere: 10 let).

Prehodni učinek je naslednji:

Sedanja vrednost obveze	1 300
Poštena vrednost sredstev programa	(1000)
Minus stroški preteklega službovanja, ki jih je treba pripoznati v kasnejših obdobjih (160 × 4/10)	(64)
Prehodna obveznost	236
Že pripoznana obveznost	100
Povečanje obveznosti	136

Podjetje se lahko odloči pripoznati povečanje 136 bodisi takoj bodisi v 5 letih. Izbira je dokončna.

Na dan 31. decembra 1999 je sedanja vrednost obveze po standardu 1 400 in poštena vrednost sredstev programa 1 050. Čisti nabrani nepripoznani aktuarski dobički po datumu sprejetja standarda so 120. Pričakovana povprečna preostala delovna doba zaposlencev, ki so udeleženi v programu, je osem let. Podjetje je sprejelo usmeritev pripoznavanja aktuarskih dobičkov in izgub v skladu z najmanjšimi zahtevami odstavka 93.

Učinek omejitve po odstavku 155(b)(iii) je naslednji:

Čisti nabrani nepripoznani aktuarski dobički	120
Nepripoznani del prehodne obveznosti (136 × 4/5)	(109)
Največji dobiček, ki ga je treba pripoznati (odstavek 155(b)(iii))	11

DATUM UVELJAVITVE

157. Ta mednarodni računovodski standard se začne uporabljati za računovodske izkaze za obdobja, ki se začno 1. januarja 1995 ali kasneje, razen če je v odstavkih 159 in 159A določeno drugače. Uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Če podjetje uporablja ta standard za stroške pokojnin pri računovodskih izkazih za obdobja, ki se začno pred 1. januarjem 1999, mora razkriti dejstvo, da je uporabilo ta standard namesto MRS 19 – Stroški pokojnin, sprejet leta 1993.

158. Ta standard nadomesti MRS 19 – Stroški pokojnin, sprejet leta 1993.

159. Naslednje določbe se začno uporabljati za letne računovodske izkaze ([1]) za obdobja, ki se začno 1. januarja 2001 ali kasneje:

(a) spremenjena opredelitev sredstev programa v odstavku 7 in s tem povezani opredelitvi sredstev sklada za dolgoročne zaslužke zaposlencev in kvalificirane zavarovalne police; ter

(b) zahteve za pripoznavanje in merjenje povračil v odstavkih 104A, 128 in 129 ter s tem povezana razkritja v ►**M10** členi 120A(f)(iv), 120A (g)(iv), 120A(m) in 120A(n)(iii) ◄.

Uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Če zgodnejša uporaba vpliva na računovodske izkaze, mora podjetje to dejstvo razkriti.

([1]) Odstavka 159 in 159A omenjata „letne računovodske izkaze", kar je v skladu z jasnejšim izražanjem datumov uveljavitve, sprejetim leta 1998. Odstavek 157 omenja „računovodske izkaze".

▼B

159A. Sprememba iz odstavka 58A se začne uporabljati za letne računovodski izkaze ([1]) za obdobja, ki se končajo 31. maja 2002 ali kasneje. Njeno sprejetje pred tem datumom je priporočljivo. Če zgodnejša uporaba vpliva na računovodske izkaze, mora podjetje to dejstvo razkriti.

▼M10

159B. Podjetje mora uporabljati spremembe v členih 32A, 34–34B, 61 in 120–121 za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2006 ali kasneje. Uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Če podjetje uporablja te spremembe za obdobja, ki se začnejo pred 1. januarjem 2006, mora to razkriti.

159C. Možnost iz členov 93A–93D se lahko uporablja za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 16. decembra 2004 ali kasneje. Podjetje, ki uporablja to možnost za letna obračunska obdobja, ki se začnejo pred 1. januarjem 2006, uporablja tudi spremembe iz členov 32A, 34–34B, 61 in 120–121.

160. MRS 8 velja, ko podjetje spremeni svojo računovodsko usmeritev, da bi odražalo spremembe iz členov 159-159C. Pri uporabi teh sprememb za nazaj MRS 8 zahteva, da podjetje obravnava spremembe, kot da bi bile uporabljene istočasno kot ostale določbe tega standarda, razen da podjetje lahko razkrije zneske, ki jih zahteva člen 120A(p), ker so zneski določeni za vsako letno obračunsko obdobje za naprej od prvega letnega obračunskega obdobja, ki je predstavljeno v računovodskih izkazih, v katerih podjetje prvič uporabi spremembe iz člena 120A.

([1]) Odstavka 159 in 159A omenjata „letne računovodske izkaze”, kar je v skladu z jasnejšim izražanjem datumov uveljavitve, sprejetim leta 1998. Odstavek 157 omenja „računovodske izkaze”.

▼**M10**

PRILOGA F

Spremembe drugih standardov

Spremembe v tej prilogi veljajo za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2006 ali kasneje. Če podjetje uporabi te spremembe MRS 19 za zgodnejše obdobje, te spremembe veljajo tudi za tako zgodnejše obdobje.

A1. MRS 1 *Predstavljanje računovodskih izkazov* (kakor je bil spremenjen 2003) se spremeni, kot je opisano v nadaljevanju.

Člen 96 se spremeni, da se glasi takole:

96. Podjetje mora predstaviti izkaz gibanja kapitala, pri čemer mora v obrazcu izkaza prikazati:

(a) …

(d) …

Izkaz gibanja kapitala, v katerem so samo te postavke, mora imeti naslov izkaz pripoznanih prihodkov in odhodkov.

A2. V MRS 24 *Razkrivanje povezanih strank* (kakor je bil spremenjen 2003), se člen 20 spremeni, da se glasi takole:

20. V nadaljevanju so navedeni primeri poslov, ki jih je potrebno razkriti, če so opravljeni s povezano stranko:

(a) …

(i) …

Udeležba obvladujočega podjetja ali odvisnega podjetja v programu z določenimi zaslužki, ki deli tveganja s podjetji v skupini, je posel med povezanimi strankami (glejte člen 34B MRS 19).

A3. V MSRP 1 *Prva uporaba Mednarodnih standardov računovodskega poročanja* se doda člen 20A:

20A. Podjetje lahko razkrije zneske, ki jih zahteva člen 120A(p), ker so zneski določeni za vsako letno obračunsko obdobje za naprej od dneva prehoda.

▼**B**

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD MRS 20

(PREOBLIKOVAN 1994)

Obračunavanje državnih podpor in razkrivanje državne pomoči

Ta preoblikovani mednarodni računovodski standard (MRS) nadomešča standard, ki ga je prvotno sprejel odbor novembra 1982. Predstavljen je v spremenjeni obliki, sprejeti za mednarodne računovodske standarde od leta 1991. V prvotno sprejetem besedilu ni bistvenih sprememb. Nekateri izrazi so bili spremenjeni, da bi bili skladni s sedanjo splošno rabo SMRS.

Maja 1999 je MRS 10 (spremenjen 1999), Dogodki po datumu bilance stanja, spremenil odstavek 11. Spremenjeno besedilo se uporablja za letne računovodske izkaze za obdobja, ki se začno 1. januarja 2000 ali kasneje.

Januarja 2001 je MRS 41 — Kmetijstvo, spremenil odstavek 2. Spremenjeno besedilo se bo uporabljalo za letne računovodske izkaze za obdobja, ki se bodo začela 1. januarja 2003 ali kasneje.

Na MRS 20 se nanaša eno pojasnilo SOP:

— SOP-10: Državna pomoč — brez posebnih povezav s poslovnim delovanjem:

VSEBINA

	Odstavki
Področje	182
Opredelitve pojmov	182
Državne podpore	183
Nedenarne državne podpore	185
Predstavljanje s sredstvi povezanih podpor	185
Predstavljanje s prihodki povezanih podpor	185
Vračanje državnih podpor	185

▼B

	Odstavki
Državna pomoč	186
Razkrivanje	186
Prehodne določbe	186
Datum uveljavitve	186

Standarde, ki so natisnjeni s krepkimi ležečimi črkami, je treba brati v povezavi s temeljnim gradivom in navodili za uporabo v tem standardu ter v povezavi z „Uvodom v določbe mednarodnih računovodskih standardov". Mednarodni računovodski standardi niso namenjeni za uporabo pri nebistvenih postavkah (glej odstavek 12 Uvoda).

PODROČJE

1. Ta standard se uporablja pri obračunavanju in razkrivanju državnih podpor ter pri razkrivanju drugih oblik državne pomoči.

2. Ta standard ne obravnava:

   (a) posebnih težav, pojavljajočih se pri obračunavanju državnih podpor v računovodskih izkazih, ki odsevajo učinke spreminjanja cen, ali v dodatnih informacijah podobne vrste;

   (b) državne pomoči, ki je na voljo podjetju v obliki olajšav pri ugotavljanju obdavčljivega dobička ali je določena oziroma omejena na podlagi davčne obveznosti od dobička (na primer mirovanje davka od dobička, davčne olajšave pri finančnih naložbah, dopustitev pospešenega amortiziranja in znižane stopnje davka od dobička);

   (c) udeležbe države v lastništvu podjetja;

   (d) državnih podpor, obravnavanih v MRS 41 – Kmetijstvo.

OPREDELITVE POJMOV

3. V tem standardu so uporabljeni naslednji izrazi, katerih pomeni so natančno določeni:

   Država se nanaša na vlado, vladne agencije in podobne organe na lokalni, državni ali mednarodni ravni.

   Državna pomoč je delovanje države 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 posli med podjetjem in državo, ki jih ni mogoče razlikovati od običajnih trgovinskih poslov podjetja ([1]).

   S sredstvi povezane podpore so državne podpore, pri katerih je prvi pogoj, da mora podjetje, ki jih želi dobiti, kupiti, zgraditi ali drugače pridobiti takšna sredstva. V zvezi s temi podporami so lahko določeni tudi dodatni pogoji, ki omejujejo vrsto ali razmestitev sredstev oziroma obdobje, v katerem jih mora podjetje pridobiti ali obdržati v svoji lasti.

   S prihodki povezane podpore so državne podpore, ki ne spadajo med tiste, povezane s sredstvi.

   Nevračljiva posojila so posojila, pri katerih se posojilodajalec pod vnaprej določenimi pogoji odpove vračilu.

   Poštena vrednost je znesek, za katerega je mogoče zamenjati sredstvo med dobro obveščenim in voljnim kupcem ter dobro obveščenim in voljnim prodajalcem v premišljenem poslu.

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

([1]) Glej tudi SOP-10, Državna pomoč — brez posebnih povezav s poslovnim delovanjem.

▼B

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 pripoznajo, dokler ne obstaja sprejemljivo zagotovilo, da bo podjetje:

   (a) izpolnilo pogoje v zvezi z njimi; in

   (b) podpore prejelo.

8. Državna podpora se ne pripozna v izkazu poslovnega izida (uspeha), dokler ni sprejemljivega zagotovila, da bo podjetje izpolnilo pogoje zanjo in jo tudi prejelo. Prejem podpore sam zase še ni dovolj trden dokaz, da podjetje je ali bo izpolnilo pogoje, ki so povezani z njo.

9. Način, na katerega podjetje prejme podporo, ne vpliva na metodo obračunavanja, ki jo bo uporabilo v zvezi z njo. Podpora se torej obračuna na enak način, če gre za prejem denarja ali za zmanjšanje obveznosti podjetja do države.

10. Nevračljivo posojilo države se obravnava kot državna podpora, če obstaja sprejemljivo zagotovilo, da bo podjetje izpolnilo pogoje za oprostitev vračanja posojila.

11. Brž ko je pripoznana državna podpora, je treba vse z njo povezane pogojne obveznosti ali pogojna sredstva obravnavati v skladu z MRS 37 – Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva.

12. Državne podpore se pripoznavajo strogo dosledno kot prihodki v obdobjih, v katerih se vzporejajo z zadevnimi stroški, ki naj bi jih nadomestile. Podpore ne smejo neposredno povečevati kapitala.

13. Pri računovodskem obravnavanju državnih podpor sta na voljo dva splošna načina: kapitalski način, po katerem podpora vstopa neposredno v kapital, in prihodkovni način, po katerem se podpora obravnava kot prihodki v enem ali več obdobjih.

14. Zagovorniki kapitalskega načina obravnavanja uporabljajo naslednje utemeljitve:

   (a) državne podpore so sredstvo financiranja in tako jih je tudi treba obravnavati v bilanci stanja podjetja, namesto da bi jih vključili v izkaz poslovnega izida (uspeha) za pokritje postavk odhodkov, ki se z njimi financirajo. Ker ni pričakovati, da bi bilo podpore treba vrniti, jih je treba prenesti neposredno v kapital; in

   (b) državnih podpor ni ustrezno prikazati v izkazu poslovnega izida (uspeha), ker jih podjetje ni prislužilo, temveč so državna spodbuda, ki ni povezana z nastankom ustreznih stroškov.

15. Utemeljitve, ki govore v prid prihodkovnemu načinu obravnavanja, so:

   (a) ker so državne podpore prejemki iz drugega vira in ne od lastnikov, se ne smejo obravnavati neposredno v okviru kapitala, temveč se morajo pripoznavati v izkazih poslovnega izida (uspeha) v ustreznih obdobjih;

   (b) državne podpore so redko brezpogojne. Podjetje si jih prisluži, tako da izpolni pogoje zanje in predvidene obveznosti. Glede na to je treba državne podpore všteti med prihodke in jih vzporediti z zadevnimi stroški, ki naj bi jih podjetje pokrilo s prejetimi podporami; in

   (c) ker davek od dobička in drugi davki obremenjujejo prihodke, je logično, da se tudi državne podpore obravnavajo v izkazu poslovnega izida (uspeha), saj so le podaljšek davčne politike.

16. Za prihodkovni način obravnavanja državnih odpor je temeljno, da se pripoznajo v izkazu poslovnega izida (uspeha) strogo dosledno in preudarno v obdobjih, v katerih jih je treba vzporejati z zadevnimi stroški. Pripoznavanje prihodkov iz državnih podpor v trenutku ustreznih prejemkov pa 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 da se podpore za pokritje posebnih stroškov pripoznavajo kot prihodki v istem obdobju kot ustrezni odhodki. Podobno podpore, povezane z amortizirljivimi sredstvi, se navadno pripoznavajo kot prihodki v obdobjih in zneskih, v katerih se obračuna tudi amortizacija teh sredstev.

▼B

18. Tudi pri podporah, povezanih s sredstvi, ki se ne amortizirajo, lahko država zahteva izpolnjevanje nekaterih obveznosti; v takšnem primeru se pripoznavajo kot prihodki v obdobjih, v katerih nastanejo stroški v zvezi z izpolnjevanjem omenjenih obveznosti. Za zgled navedimo podporo v obliki zemljišča, ki je lahko povezana s pogojem, da prejemnik na njem zgradi poslopje, zato jo je treba pripoznati kot prihodek v dobi koristnosti zgrajenega poslopja.

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.

▼M5

20. ***Državna podpora, ki jo podjetje dobi kot nadomestilo za že nastale odhodke ali izgube ali pa kot takojšnjo pomoč, s katero niso povezani nobeni dodatni stroški, se pripozna kot prihodek v izkazu poslovnega izida (uspeha) tistega obdobja, v katerem jo podjetje dobi.***

21. V nekaterih okoliščinah lahko država podeli podporo zato, da podjetju takoj dá finančno pomoč, in ne kot spodbudo za njegovo delovanje, povezano z nastankom stroškov. Take podpore so lahko omejene na posamezno podjetje in niso na voljo večji skupini upravičencev. V takih okoliščinah utegne biti potrebno podporo pripoznati kot prihodek obdobja, v katerem podjetje izpolni pogoje zanjo, spremljati pa jo mora razkritje, na podlagi katerega je zagotovljeno nedvoumno razumevanje njenih učinkov.

22. Podjetje lahko dobi državno podporo za nadomestitev stroškov ali poravnavo izgube iz preteklega obdobja. Táka podpora se pripozna kot prihodek v tistem obdobju, v katerem začne biti podjetju na voljo, spremljati pa jo mora razkritje, na podlagi katerega je zagotovljeno nedvoumno razumevanje njenih učinkov.

▼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 tako podpora kot tudi sredstvo obračunata po pošteni vrednosti. Včasih se podjetja odločijo za drugačno možnost in prikažejo tako 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 bilanci stanja bodisi tako, da se obravnavajo kot odloženi (časovno razmejeni) prihodki, bodisi tako, da se odštejejo pri ugotavljanju knjigovodske vrednosti ustreznega sredstva.

25. Sprejemljivi sta dve metodi predstavljanja s sredstvi povezanih podpor (ali ustreznih delov podpor) v računovodskih izkazih podjetja.

26. Prva metoda obravnava podporo kot odloženi (časovno razmejeni) prihodek, ki ga podjetje strogo dosledno in preudarno pripoznava kot prihodek v dobi koristnosti zadevnega sredstva.

27. Po drugi metodi se podpora odšteje od knjigovodske vrednosti sredstva. Podpora se pripozna kot prihodek v dobi koristnosti amortizirljivega sredstva, tako da zmanjšuje strošek amortizacije.

28. Nakup sredstev in prejem z njimi povezanih podpor lahko v finančnem toku podjetja povzročita velika gibanja. Podjetja zaradi tega in da bi prikazala kosmato naložbo v sredstva, omenjena gibanja pogosto razkrijejo v izkazih finančnega izida (finančnih tokov) v obliki posebnih postavk, ne glede na to, ali podporo pri predstavitvi bilance stanja odštejejo od sredstva, s katerim je povezana, ali ne.

Predstavljanje s prihodki povezanih podpor

29. Podpore, ki so povezane s prihodki, včasih podjetja prikažejo v izkazih poslovnega izida (uspeha) kot prihodkovne postavke, bodisi ločeno bodisi v večji skupini postavk, kot so „drugi prihodki”; druga možnost pa je, da podpore odštejejo od izkazanih odhodkov, ki so povezani z njimi.

30. Zagovorniki prve metode trdijo, da ni ustrezno med seboj pobotati postavk prihodkov in postavk odhodkov ter da je na podlagi ločevanja podpor od odhodkov 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 prihodki povezanih podpor. Za pravilno razumevanje računovodskih izkazov pa utegne biti treba podpore te vrste razkriti. Običajno je ustrezno, če podjetje razkrije vpliv podpor na vsako postavko prihodkov ali odhodkov, ki se mora razkriti posebej.

Vračanje državnih podpor

32. Državno podporo, ki jo mora podjetje vrniti, je treba obračunati kot popravek računovodske ocene (glej MRS 8 – ►**M5** Poslovni izid ◄ v obdobju, bistvene napake in spremembe računovodskih usmeritev). Vračilo s prihodki povezane podpore je treba najprej obračunati glede na morebitni časovno razmejeni znesek, ki se nanaša na podporo. Kolikor vračilo presega omenjeni znesek ali kadar ni nobenega takšnega zneska več, pa ga je treba pripoznati kot prihodek. Vračilo s sredstvom povezane podpore je treba evidentirati tako, da se poveča knjigovodska vrednost ustreznega sredstva ali zmanjšajo časovno še razmejeni zneski podpore za znesek vračila. Celotna dodatna amortizacija, ki bi jo bilo treba obračunati do datuma obravnavanja, če ne bi bilo podpore, se takoj pripozna kot odhodek.

33. Okoliščine, ki povzročijo vračilo, lahko zahtevajo pozornost možnemu zmanjšanju nove knjigovodske vrednosti sredstva.

DRŽAVNA POMOČ

34. Opredelitev državnih podpor v odstavku 3 ne vključuje nekaterih oblik državne pomoči, ki jim je težko določiti vrednost, niti poslov 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 običajnega trgovinskega posla podjetja, je denimo politika državnih nakupov, ki zajema tudi proizvode obravnavanega podjetja. O obstoju koristi za podjetje morda ni mogoče dvomiti, vendar bi bil vsak poskus ločiti trgovinske posle od državne pomoči lahko povsem samovoljen.

36. Pomen koristi v naštetih primerih je lahko takšen, da je treba razkriti vrsto, obseg in trajanje pomoči, če naj računovodski izkazi ne bi bili zavajajoči.

37. Brezobrestna posojila ali posojila z nizkimi obrestnimi merami so oblika državne pomoči, vendar zmanjšanje obresti ni merilo tako pridobljene koristi.

38. V tem standardu državna pomoč ne zajema zagotavljanja infrastrukture z izboljševanjem splošnega transportnega in komunikacijskega omrežja ter izboljševanja zmogljivosti, kot so namakalne ali vodne naprave, ki so stalno na voljo celotni območni skupnosti za nedoločen čas.

RAZKRIVANJE

39. Razkriti je treba:

(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 prikaze drugih oblik državne pomoči, od katerih je podjetje imelo neposredne koristi; in

(c) neizpolnjene pogoje in druge možne pojave, povezane s pripoznano državno pomočjo.

PREHODNE DOLOČBE

40. Podjetje, ki uporablja ta standard prvič, mora:

(a) po potrebi upoštevati zahteve glede razkrivanja; in

(b) bodisi:

(i) prilagoditi svoje računovodske izkaze spremembam računovodske usmeritve v skladu z MRS 8 – ►**M5** Poslovni izid ◄ v obdobju, bistvene napake in spremembe računovodskih usmeritev; 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 UVELJAVITVE

41. Ta mednarodni računovodski standard se začne uporabljati za računovodske izkaze za obdobja, ki se začno 1. januarja 1984 ali kasneje.

▼M5

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 21

Vplivi sprememb deviznih tečajev

VSEBINA

	Odstavek
Namen	1-2
Področje	3-7
Opredelitve pojmov	8-16
Dopolnitev opredelitev pojmov	9-16
Funkcijska valuta	9-14
Čista finančna naložba v enoto v tujini	15
Denarne postavke	16
Pregled metode iz tega standarda	17-19
Poročanje o poslih v tujih valutah s funkcijsko valuto	20-37
Začetno pripoznanje	20-22
Poročanje ob datumih kasnejših bilanc stanja	23-26
Pripoznavanje tečajnih razlik	27-34
Sprememba funkcijske valute	35-37
Uporaba predstavitvene valute, ki ni funkcijska valuta	38-49
Pretvorba v predstavitveno valuto	38-43
Pretvorba enote v tujini	44-47
Odprava enote v tujini	48-49
Davčni učinki vseh tečajnih razlik	50
Razkrivanje	51-57
Datum uveljavitve in prehod	58-60
Razveljavitev drugih določil	61-62

Ta spremenjeni standard nadomesti MRS 21 (spremenjen 1993) – *Vplivi sprememb deviznih tečajev* – in se uporablja za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2005 ali kasneje. Njegova uporaba pred tem datumom je priporočljiva.

NAMEN

1. Podjetje lahko deluje v tujini na dva načina. Lahko posluje v tujih valutah ali pa ima enote v tujini. Poleg tega lahko podjetje svoje računovodske izkaze predstavi v tuji valuti. Namen tega standarda je predpisati, kako naj podjetje v svojih računovodskih izkazih predstavi posle v tujih valutah in enote v tujini in kako pretvoriti različne valute v računovodskih izkazih v predstavitveno valuto.

2. Glavni vprašanji sta, kateri menjalni tečaj ali menjalne tečaje uporabiti in kako v računovodskih izkazih poročati o vplivih sprememb menjalnih tečajev.

PODROČJE

3. ***Ta standard se uporablja za:*** (*)

   (a) ***obračunavanje poslov in saldov v tujih valutah, z izjemo tistih izpeljanih poslov in saldov, ki jih ureja MRS 39 – Finančni inštrumenti - pripoznavanje in merjenje,***

   (b) ***prevedbo dosežkov in finančnega stanja enot v tujini, ki so vključeni v računovodske izkaze podjetja z uskupinjevanjem, s sorazmernim uskupinjevanjem ali s kapitalsko metodo,***

   in

   (c) ***prevedbo dosežkov in finančnega stanja podjetja v predstavitveno valuto.***

4. MRS 39 se uporablja za številne izpeljane inštrumente v tuji valuti, zato teh ta standard ne pokriva. Tisti izpeljani inštrumenti v tuji valuti, ki jih MRS 39 ne pokriva (npr. nekateri izvedeni inštrumenti v tuji valuti, ki so

(*) Glejte tudi SOP-7 –Uvedba evra.

▼M5

vgrajeni v druge pogodbe), pa so zajeti v tem standardu. Ta standard se prav tako uporablja, ko podjetje pretvarja zneske v zvezi z izpeljanimi inštrumenti iz funkcijske valute v predstavitveno valuto.

5. Ta standard se ne uporablja za varovanje pred tveganjem pri postavkah v tujih valutah, vključno z varovanjem čistih finančnih naložb v enoto v tujini pred tveganjem. MRS 39 se uporablja za obračunavanje varovanja pred tveganjem.

6. Ta standard se uporablja za predstavljanje računovodskih izkazov podjetja v tuji valuti in določa zahteve za pripravljene računovodske izkaze, da bodo ti ustrezali mednarodnim standardom računovodskega poročanja. Ta standard določa, katere informacije razkriti pri tistih prevedbah računovodskih informacij v tujo valuto, ki ne izpolnjujejo omenjenih zahtev.

7. Ta standard se ne uporablja za predstavljanje denarnih tokov v izkazu finančnega izida (finančnih tokov), ki izhajajo iz poslov v tujih valutah, ali pretvarjanje denarnih tokov enot v tujini (glejte MRS 7 – *Izkaz finančnega izida (finančnih tokov)*).

OPREDELITVE POJMOV

8. ***V tem standardu so uporabljeni tile izrazi, katerih pomeni so natančno določeni:***

Končni tečaj je dnevni tečaj na dan bilance stanja.

Tečajna razlika je razlika, ki izhaja iz prevedbe določenega števila enot neke valute v drugo valuto pri različnih menjalnih tečajih.

Menjalni tečaj je razmerje menjave dveh valut.

Poštena vrednost je znesek, s katerim je mogoče zamenjati sredstvo ali poravnati dolg med dobro obveščenima in voljna strankama v premišljenem poslu.

Tuja valuta je valuta, ki ni funkcijska valuta podjetja.

Enota v tujini je odvisno podjetje, pridruženo podjetje, skupni podvig ali podružnica poročajočega podjetja, katerih delovanje temelji ali se izvaja v državi ali valuti, ki za poročajoče podjetje ni domača.

Funkcijska valuta je valuta izvirnega gospodarskega okolja, v katerem podjetje posluje.

Skupina so obvladujoče podjetje in vsa njegova odvisna podjetja.

Denarne postavke so denarne enote, ki jih ima podjetje, ter terjatve in obveznosti, ki jih bo prejelo oziroma plačalo v določeni ali določljivi višini denarnih enot.

Čista finančna naložba v enoto v tujini je vrednost deleža poročajočega podjetja v čistem premoženju enote v tujini.

Predstavitvena valuta je valuta, v kateri so predstavljeni računovodski izkazi.

Dnevni menjalni tečaj je menjalni tečaj, ki velja ob takojšnji menjavi.

Dopolnitev opredelitev pojmov

Funkcijska valuta

9. Izvirno gospodarsko okolje, v katerem podjetje posluje, je praviloma tisto, v katerem večinoma ustvarja in troši denar. Podjetje mora pri določanju svoje funkcijske valute upoštevati sledeče dejavnike, ki so:

(a) valuta:

(i) ki najbolj vpliva na prodajne cene proizvodov in storitev (pogosto je to valuta, v katerih so prodajne cene proizvodov in storitev izražene in plačane)

in

(ii) države, kjer predvsem konkurenčnost in državni predpisi določajo prodajne cene proizvodov in storitev.

(b) valuta, ki najbolj vpliva na stroške dela, materiala in druge stroške v zvezi z zagotavljanjem proizvodov ali storitev (pogosto je to valuta, v katerih so stroški izraženi in plačani).

10. Naslednji dejavniki so prav tako lahko značilni za funkcijsko valuto podjetja:

(a) valuta, v kateri se ustvarjajo finančna sredstva, ki izhajajo iz vlaganja oz. financiranja (izdajanje dolžniških in kapitalskih inštrumentov).

(b) valuta, v kateri se navadno zadržijo prejemki iz poslovanja.

▼M5

11. Naslednji dodatni dejavniki se upoštevajo pri določanju funkcijske valute enote v tujini in ugotavljanju, ali je ta funkcijska valuta ista kakor funkcijska valuta poročajočega podjetja (poročajoče podjetje je v tej zvezi podjetje, ki ima enoto v tujini v obliki odvisnega podjetja, podružnice, pridruženega podjetja ali skupnega podviga):

(a) ali so dejavnosti enote v tujini podaljšek poslovanja poročajočega podjetja in niso v veliki meri neodvisne od poročajočega podjetja. Primer podaljška poslovanja je, ko enota v tujini samo prodaja blago, ki ga je uvozilo poročajoče podjetje, in nakazuje izkupiček poročajočemu podjetju. V primeru dokaj neodvisnega poslovanja pa enota v tujini nabira denar in druge denarne postavke, sproža odhodke, povzroča prihodke in organizira izposojo, vse v tamkajšnji valuti.

(b) ali posli s poročajočim podjetjem predstavljajo velik ali majhen delež dejavnosti enote v tujini.

(c) ali denarni tokovi iz poslovanja enote v tujini neposredno vplivajo na denarne tokove poročajočega podjetja in so njemu vedno na voljo.

(d) ali so denarni tokovi iz poslovanja enote v tujini zadostni za poravnavanje obstoječih in pričakovanih dolgov, da poročajočemu podjetju ni treba dati svojih finančnih sredstev.

12. Če so prej navedeni znaki med seboj nezdružljivi in funkcijska valuta ni jasno razvidna, ravnateljstvo po presoji določi, katera funkcijska valuta najbolje zastopa dejanske gospodarske učinke osnovnih poslov, poslovnih dogodkov in stanj v podjetju. Pri tem ravnateljstvo najprej upošteva glavne znake iz 9. člena, šele nato pa znake iz 10. in 11. člena, ki so namenjeni podajanju dodatnih dokazov o značilnostih funkcijske valute podjetja.

13. Funkcijska valuta podjetja odraža osnovne posle, poslovne dogodke in stanja, ki so za podjetje pomembni. Iz tega razloga se funkcijska valuta, ko je enkrat določena, ne spremeni, razen če pride do spremembe v osnovnih poslih, poslovnih dogodkih ali stanjih.

14. Če je funkcijska valuta valuta hiperinflacijskega gospodarstva, se računovodski izkazi podjetja prevrednotijo v skladu z MRS 29 – *Računovodsko poročanje v hiperinflacijskih gospodarstvih*. Podjetje se po MRS 29 prevrednotenju ne more izogniti, če na primer določi za svojo funkcijsko valuto neko drugo valuto, ki ni v skladu z opredelitvijo v tem standardu (izbere na primer funkcijsko valuto svojega obvladujočega podjetja).

Čista finančna naložba v enoto v tujini

15. Podjetje ima lahko denarno postavko v obliki terjatve ali obveznosti do enote v tujini. Postavka, katere poravnava ni niti načrtovana niti verjetna v bližnji prihodnosti, je po svojem bistvu del čiste finančne naložbe podjetja v enoto v tujini, obračuna pa se v skladu z 32. in 33. členom. Takšne denarne postavke lahko vključujejo dolgoročne terjatve ali posojila. To pa ne velja za terjatve do kupcev ali obveznosti do dobaviteljev.

▼M13

15A. Podjetje, ki ima denarno postavko v obliki terjatve ali obveznosti do enote v tujini, opisano v odstavku 15, 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.

▼M5

Denarne postavke

16. Bistvena lastnost denarne postavke je pravica prejeti (ali obveznost plačati) določeno ali določljivo višino denarnih enot. Taki primeri so: pokojnine in drugi zaslužki zaposlencev, izplačljivi v denarju, dolgoročne rezervacije, ki se poravnajo z denarjem in denarne dividende, ki se pripoznajo kot obveznost. Med denarne postavke prav tako spada pogodba o prejetju (ali plačilu) spremenljivega števila lastnih kapitalskih inštrumentov podjetja ali spremenljive vrednosti sredstev, kjer je poštena vrednost za prejetje (ali plačilo) enaka določeni ali določljivi višini denarnih enot. In nasprotno, bistvena lastnost nedenarne postavke je ta, da pravica prejeti (ali obveznost plačati) določeno ali določljivo višino denarnih enot ne obstaja. Taki primeri so: zneski, plačani vnaprej za blago in storitve (npr. vnaprej plačana najemnina), dobro ime, neopredmetena sredstva, zaloge, opredmetena osnovna sredstva in dolgoročne rezervacije, ki jih je treba poravnati z nedenarnim sredstvom.

▼M5

PREGLED METODE IZ TEGA STANDARDA

17. Pri pripravi računovodskih izkazov vsako podjetje določi svojo funkcijsko valuti v skladu s členi 9-14 ne glede na to, ali je samostojna enota, podjetje z enotami v tujini (kot je obvladujoče podjetje) ali enota v tujini (kot je odvisno podjetje ali podružnica). Podjetje prevede postavke v tuji valuti v svojo funkcijsko valuto in o učinkih takšne prevedbe poroča v skladu s členi 20-37 in 50.

18. Številna poročajoča podjetja sestavljajo več različnih podjetij (npr. skupina je sestavljena iz obvladujočega podjetja in enega ali več odvisnih podjetij). Različne vrste podjetij lahko vlagajo v pridružena podjetja ali skupne podvige ne glede na to, ali so člani skupine ali ne. Lahko imajo tudi podružnice. Dosežke in finančno stanje vsakega posameznega podjetja, ki je del poročajočega podjetja, je treba pretvoriti v valuto, v kateri poročajoče podjetje predstavi svoje računovodske izkaze. Ta standard določa, da je predstavitvena valuta poročajočega podjetja lahko poljubna valuta (ali valute). Dosežke in finančno stanje tistega posameznega podjetja znotraj poročajočega podjetja, čigar funkcijska valuta ni ista kot predstavitvena valuta, je treba pretvoriti v skladu s členi 38-50.

19. Ta standard samostojni enoti, ki pripravlja računovodske izkaze, ali podjetju, ki pripravlja ločene računovodske izkaze po MRS 27 – *Skupinski in ločeni računovodski izkazi*, prav tako dovoljuje, da predstavi svoje računovodske izkaze v poljubni valuti (ali valutah). Če predstavitvena valuta podjetja in njegova funkcijska valuta nista isti, se v skladu s členi 38-50 tudi njegovi dosežki in finančno stanje pretvorijo v predstavitveno valuto.

POROČANJE O POSLIH V TUJIH VALUTAH S FUNKCIJSKO VALUTO

Začetno pripoznanje

20. Posel v tuji valuti je posel, ki je izražen v tuji valuti ali pa ga je v tuji valuti treba poravnati, kamor spadajo tudi posli, kjer podjetje:

(a) kupuje ali prodaja proizvode ali storitve, katerih cene so izražene v tujih valutah,

(b) posoja ali si izposoja finančna sredstva, če so zneski terjatev ali obveznosti izraženi v tuji valuti,

ali

(c) drugače pridobiva ali odtujuje sredstva ali povzroča in poravnava obveznosti, izražene v tujih valutah.

21. ***Posel v tuji valuti je treba po začetnem pripoznanju v funkcijski valuti evidentirati, tako da se uporabi dnevni menjalni tečaj med funkcijsko valuto in tujo valuto na dan posla na znesek v tuji valuti.***

22. Dan posla je datum, ko posel prvič izpolni sodila za pripoznanje v skladu z mednarodnimi standardi računovodskega poročanja. Iz praktičnih razlogov se pogosto uporablja tečaj, približno enak dejanskemu tečaju na dan posla; na primer povprečni tečaj za teden ali mesec se lahko uporablja pri vseh poslih v vsaki tuji valuti, do katerih je prišlo v obdobju. Toda če se menjalni tečaji zelo spreminjajo, je uporaba povprečnega tečaja v obdobju neprimerna.

Poročanje ob datumih kasnejših bilanc stanja

23. ***Ob datumu vsake bilance stanja morajo biti:***

(a) ***denarne postavke v tujih valutah pretvorjene po končnem tečaju,***

(b) ***nedenarne postavke, ki so izmerjene po izvirni vrednosti v tuji valuti, pretvorjene po menjalnem tečaju na dan posla,***

in

(c) ***nedenarne postavke, ki so izmerjene po pošteni vrednosti v tuji valuti, pretvorjene po menjalnih tečajih z dneva, ko je bila poštena vrednost določena.***

24. Knjigovodska vrednost postavke se določi skladno z drugimi ustreznimi standardi. Na primer opredmetena osnovna sredstva se lahko po MRS 16 – *Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema)* – izmerijo po bodisi pošteni bodisi izvirni vrednosti. Ne glede na to, ali se knjigovodska vrednost določi na podlagi izvirne ali poštene vrednosti, jo je v skladu s tem standardom treba pretvoriti v funkcijsko valuto, če je izražena v tuji valuti.

25. Knjigovodska vrednost nekaterih postavk se določi s primerjavo dveh ali večih zneskov. Na primer knjigovodska vrednost zalog je v skladu z MRS 2 – *Zaloge* – manjša izmed nabavne vrednosti in čiste iztržljive vrednosti. Podobno je v skladu z MRS 36 – *Oslabitev sredstev* – knjigovodska vrednost sredstva, pri katerem obstaja znamenje oslabitve, manjša izmed

▼M5

njegove knjigovodske vrednosti pred morebitnimi izgubami zaradi oslabitve in njegove nadomestljive vrednosti. Če je tako sredstvo nedenarno in izmerjeno v tuji valuti, se knjigovodska vrednost določi s primerjanjem:

(a) nabavne vrednosti ali knjigovodske vrednosti, kar ustreza, pretvorjene po menjalnem tečaju z dneva, ko je bila vrednost določena (tečaju na dan posla v zvezi s postavko, izmerjeno po izvirni vrednosti),

in

(b) čiste iztržljive vrednosti ali nadomestljive vrednosti, kar ustreza, pretvorjene po menjalnem tečaju z dneva, ko je bila vrednost določena (npr. končni tečaj na dan bilance stanja).

Posledica te primerjave je lahko ta, da se izguba zaradi oslabitve pripozna v funkcijski valuti, v tuji valuti pa ne, in obratno.

26. Če je na voljo več menjalnih tečajev, se uporabi tisti tečaj, po katerem bi se bili prihodnji denarni tokovi iz posla ali salda lahko poravnali, če bi ti denarni tokovi nastali na dan merjenja. Če menjava med dvema valutama v nekem trenutku ni možna, se uporabi prvi naslednji tečaj, po katerem bi bila menjava možna.

Pripoznavanje tečajnih razlik

27. 3. člen navaja, da se MRS 39 uporablja za obračunavanje varovanja pred tveganjem pri postavkah v tujih valutah. Obračunavanje varovanja pred tveganjem od podjetja zahteva, da nekatere tečajne razlike obravnava na drug način, kot ga določa ta standard. Na primer MRS 39 zahteva, da se o tečajnih razlikah pri denarnih postavkah, ki se štejejo za inštrumente za varovanje denarnih tokov pred tveganjem, že na začetku poroča v povezavi s kapitalom, v kolikor je varovanje pred tveganjem uspešno.

28. ***Tečajne razlike, ki se pojavljajo pri poravnavanju denarnih postavk ali pri prevedbi denarnih postavk po tečajih, drugačnih od tistih, po katerih so bile prevedene ob začetnem pripoznanju v obdobju ali v prejšnjih računovodskih izkazih, je treba pripoznati v poslovnem izidu v obdobju, v katerem se pojavijo, razen tečajnih razlik, ki jih je treba obravnavati v skladu z 32. členom.***

29. Če denarne postavke izhajajo iz posla v tuji valuti in se spremeni menjalni tečaj med dnevom posla in dnevom poravnave, nastane tečajna razlika. Če se posel poravna v istem obračunskem obdobju, v katerem se pojavi, se vse tečajne razlike pripoznajo v tistem obdobju. Toda če se posel poravna v naslednjem obračunskem obdobju, je tečajna razlika, pripoznana v vsakem obdobju do dneva poravnave, določena s spremembo menjalnega tečaja v vsakem obdobju.

30. ***Če se dobiček ali izguba v zvezi z nedenarno postavko pripozna neposredno v kapitalu, se tudi vse sestavine dobička ali izgube, povezane z menjavo, pripoznajo neposredno v kapitalu. In nasprotno, če se dobiček ali izguba v zvezi z nedenarno postavko pripozna v poslovnem izidu, se tudi vse sestavine dobička ali izgube, povezane z menjavo, pripoznajo v poslovnem izidu.***

31. Drugi standardi določajo, da je treba nekatere dobičke in izgube pripoznati neposredno v kapitalu. Na primer MRS 16 zahteva, da se nekateri dobički in izgube, ki izhajajo iz prevrednotenja opredmetenih osnovnih sredstev, pripoznajo neposredno v kapitalu. Če je takšno sredstvo izmerjeno v tuji valuti, točka (c) v 23. členu tega standarda zahteva, da se prevrednoteni znesek pretvori na podlagi tečaja z dne, ko je bila vrednost določena, zaradi česar pride do nastanka tečajne razlike, ki se prav tako pripozna v kapitalu.

32. ***Tečajne razlike v zvezi z denarno postavko, ki je del čiste finančne naložbe poročajočega podjetja v enoto v tujini (glejte 15. člen), se pripoznajo v poslovnem izidu v ločenih računovodskih izkazih poročajočega podjetja ali posameznih računovodskih izkazih enote v tujini, kar je ustrezno. V računovodskih izkazih, ki združujejo tako enote v tujini kot poročajoče podjetje (npr. skupinski računovodski izkazi, če je enota v tujini odvisno podjetje), se takšne tečajne razlike na začetku pripoznajo v posebni sestavini kapitala, ob odtujitvi čiste finančne naložbe pa v skladu z 48. členom v poslovnem izidu.***

▼M13

33. Če je denarna postavka del čiste finančne naložbe poročajočega podjetja v enoto v tujini in je izražena v funkcijski valuti poročajočega podjetja, nastane v posameznih računovodskih izkazih enote v tujini v skladu z odstavkom 28 tečajna razlika. Če je takšna postavka izražena v funkcijski valuti enote v tujini, nastane v skladu z odstavkom 28 tečajna razlika v ločenih 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 odstavkom 28 tečajna razlika v ločenih računovodskih izkazih poročajočega podjetja in v posameznih

▼M13

računovodskih izkazih enote v tujini. Take tečajne razlike se ponovno razvrstijo po posebnih sestavinah kapitala v računovodskih izkazih, ki združujejo tako enote v tujini kot poročajoče podjetje (računovodski izkazi, v katerih je poslovanje enote v tujini uskupinjeno, sorazmerno uskupinjeno ali obračunano po kapitalski metodi).

▼M5

34. Če podjetje vodi knjige in evidenco v valuti, ki ni njegova funkcijska valuta, mora pri pripravi svojih računovodskih izkazov vse zneske pretvoriti v funkcijsko valuto v skladu s členi 20-26. Tako v funkcijski valuti nastanejo isti zneski, kot če bi postavke že od vsega začetka evidentirali v funkcijski valuti. Na primer denarne postavke se pretvorijo v funkcijsko valuto na podlagi končnega tečaja; nedenarne postavke, izmerjene po izvirni vrednosti, pa se pretvorijo na podlagi menjalnega tečaja na dan posla, ko so se postavke pripoznale.

Sprememba funkcijske valute

35. ***Če se funkcijska valuta podjetja spremeni, mora podjetje uporabljati pretvorbene postopke, ki veljajo za novo funkcijsko valuto, za naprej vse od datuma spremembe.***

36. 13. člen določa, da funkcijska valuta podjetja odraža njegove osnovne posle, poslovne dogodke in stanja, ki so za podjetje pomembni. Iz tega razloga se funkcijska valuta, ko je enkrat določena, lahko spremeni le, če pride do spremembe v osnovnih poslih, poslovnih dogodkih ali stanjih. Na primer sprememba tiste valute, ki najbolj vpliva na prodajne cene proizvodov in storitev, lahko povzroči spremembo funkcijske valute podjetja.

37. Učinek spremembe funkcijske valute se obračunava za naprej. Z drugimi besedami, podjetje pretvori vse postavke v novo funkcijsko valuto na podlagi menjalnega tečaja z dne spremembe. Novi pretvorjeni zneski za nedenarne postavke se obravnavajo kot njihova izvirna vrednost. Tečajne razlike, ki izhajajo iz pretvorbe delovanja v tujini in so se prej v skladu z 32. členom in točko (c) v 39. členu pripisale kapitalu, se ne pripoznajo v poslovnem izidu, dokler se enota ne odpravi.

UPORABA PREDSTAVITVENE VALUTE, KI NI FUNKCIJSKA VALUTA

Pretvorba v predstavitveno valuto

38. Podjetje lahko svoje računovodske izkaze predstavi v poljubni valuti (ali valutah). Če predstavitvena valuta podjetja in njegova funkcijska valuta nista isti, podjetje pretvori svoje dosežke in finančno stanje v predstavitveno valuto. Na primer če skupina vsebuje posamezna podjetja, ki uporabljajo različne funkcijske valute, se dosežki in finančno stanje vsakega podjetja prikažejo v skupni valuti, kar omogoča predstavitev skupinskih računovodskih izkazov.

39. ***Dosežki in finančno stanje podjetja, katerega funkcijska valuta ni valuta hiperinflacijskega gospodarstva, se pretvorijo v drugo predstavitveno valuto na naslednji način:***

(a) ***sredstva in obveznosti v vsaki predstavljeni bilanci stanja, vključno s primerjalnimi podatki, se morajo pretvoriti po končnem tečaju na dan določene bilance stanja,***

(b) ***prihodki in odhodki v vsakem izkazu poslovnega izida, vključno s primerjalnimi podatki, se morajo pretvoriti po menjalnih tečajih, ki so veljali na dan določenega posla,***

in

(c) ***vse nastale tečajne razlike se morajo pripoznati kot posebna sestavina kapitala.***

40. Zaradi praktičnih razlogov se za pretvarjanje posameznih prihodkov in odhodkov pogosto uporablja tečaj, ki je blizu menjalnim tečajem, veljavnim na dan določenega posla, na primer povprečni tečaj za obdobje. Toda če se menjalni tečaji zelo spreminjajo, je uporaba povprečnega tečaja v obdobju neprimerna.

41. Tečajne razlike, navedene v točki (c) v 39. členu, so posledica:

(a) pretvorb prihodkov in odhodkov po menjalnih tečajih na dneve poslov ter sredstev in dolgov po končnem tečaju. Takšne tečajne razlike nastanejo tako pri posameznih prihodkih in odhodkih, ki so pripoznani v poslovnem izidu, kot tudi tistih, ki so pripoznani neposredno v kapitalu.

(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. Če se tečajne razlike nanašajo na enoto v tujini, ki je uskupinjena, a ne pripada v celoti obvladujočemu podjetju, se nabrane (kumulativne) tečajne razlike, ki izhajajo iz poslov in pripadajo manjšinskemu kapitalu, razporedijo in predstavijo kot del manjšinskega kapitala v skupinski bilanci stanja.

42. ***Dosežki in finančno stanje podjetja, katerega funkcijska valuta je valuta hiperinflacijskega gospodarstva, se prevedejo v drugo predstavitveno valuto na naslednji način:***

(a) ***vsi zneski (sredstva, dolgovi, kapitalske postavke, prihodki in odhodki, tudi primerjalni podatki) se pretvorijo po končnem tečaju z dne zadnje bilance stanja,***

razen

(b) ***če se zneski pretvorijo v valuto, ki ne pripada hiperinflacijskemu gospodarstvu, potem so primerjalni zneski tisti, ki so bili v ustreznih računovodskih izkazih iz preteklega leta predstavljeni kot zneski tekočega leta (neprilagojeni kasnejšim spremembam ravni cen ali spremembam menjalnih tečajev).***

43. ***Če je funkcijska valuta podjetja valuta hiperinflacijskega gospodarstva, mora podjetje preračunati svoje računovodske izkaze v skladu z MRS 29 – Računovodsko poročanje v hiperinflacijskih gospodarstvih, preden uporabi metodo prevedbe iz 42. člena, z izjemo primerjalnih zneskov, ki se pretvorijo v valuto, ki ne pripada hiperinflacijskemu gospodarstvu (glejte točko (b) v 42. členu). Če gospodarstvo ni več hiperinflacijsko in podjetju v skladu z MRS 29 ni več treba preračunavati svojih računovodskih izkazov, bo podjetje kot izvirno vrednost za pretvorbo v predstavitveno valuto uporabljalo zneske, preračunane na raven cen na dan, ko je podjetje prenehalo preračunavati svoje računovodske izkaze.***

Pretvorba enote v tujini

44. Členi 45-47 in členi 38-43 veljajo, če se dosežki in finančno stanje enote v tujini pretvorijo v predstavitveno valuto, tako da se enota v tujini lahko vključi v računovodske izkaze poročajočega podjetja preko uskupinjevanja, sorazmernega uskupinjevanja ali kapitalske metode.

45. Združevanje dosežkov in finančnega stanja enote v tujini z dosežki in finančnim stanjem poročajočega podjetja temelji na običajnih postopkih uskupinjevanja, kot je izločevanje stanj in notranjih poslov odvisnega podjetja v skupini (glejte MRS 27 – *Skupinski in ločeni računovodski izkazi* – in MRS 31 – *Deleži v skupnih podvigih*). Toda notranje denarno sredstvo (ali dolg) v skupini, pa naj je kratkoročno ali dolgoročno, se ne more izločiti s pobotanjem z ustreznim notranjim dolgom (ali sredstvom) v skupini, ne da bi se v skupinskih računovodskih izkazih prikazale posledice nihanja valut. To pa zato, ker denarna postavka predstavlja obvezo za pretvorbo ene valute v drugo in poročajoče podjetje lahko zaradi nihanja valute utrpi izgubo ali prejme dobiček. Tako se v skupinskih računovodskih izkazih poročajočega podjetja takšna tečajna razlika še nadalje pripoznava v poslovnem izidu ali – če izhaja iz okoliščin, opisanih v 32. členu – razvršča kot kapital do odprave enote v tujini.

46. Če so računovodski izkazi enote v tujini glede datumov drugačni kakor tisti od poročajočega podjetja, enota v tujini pogosto pripravi dodatne izkaze za isti datum, kot ga nosijo računovodski izkazi poročajočega podjetja. Če se to ne stori, MRS 27 dovoljuje uporabo različnih datumov poročanja, vendar razlika med datumoma ne sme biti daljša od treh mesecev in učinki vseh pomembnih poslov in drugih poslovnih dogodkov, ki se zgodijo med obema datumoma, se morajo prilagoditi. V takšnem primeru se sredstva in dolgovi enote v tujini pretvorijo po menjalnem tečaju na dan bilance stanja enote v tujini. Opravijo se prilagoditve zaradi pomembnih sprememb menjalnih tečajev vse do dneva bilance stanja poročajočega podjetja v skladu z MRS 27. Ista metoda se uporablja pri izvajanju kapitalske metode v pridruženih podjetjih in skupnih podvigih ter pri izvajanju sorazmernega uskupinjevanja v skupnih podvigih v skladu z MRS 28 – *Naložbe v pridružena podjetja* – in MRS 31.

47. ***Vsako dobro ime, ki izhaja iz prevzema enote v tujini, ter vsaka prilagoditev poštene vrednosti knjigovodskim zneskom sredstev in dolgov, ki se pojavljajo pri prevzemu takšne enote v tujini, se obravnava kot sredstva in dolgovi enote v tujini. Zato so izraženi v funkcijski valuti enote v tujini in se pretvorijo po končnem tečaju v skladu z 39. in 42. členom.***

Odprava enote v tujini

48. ***Ob odpravi enote v tujini se nabrani znesek tečajnih razlik, odložen v posebno sestavino kapitala, ki je del te enote v tujini, pripozna v poslovnem izidu, ko se pripozna dobiček ali izguba iz odprave.***

▼M5

49. Podjetje lahko odtuji svoj delež v enoti v tujini s prodajo, odpravo, odplačilom kapitalskega deleža ali opustitvijo celote ali dela takšnega podjetja. Plačilo dividende je del odprave le, če pomeni donos od finančne naložbe, na primer če so dividende izplačane iz dobička pred pridobitvijo. V primeru delne odprave se všteje v dobiček ali izgubo le sorazmerni del s tem povezane nabrane (kumulativne) tečajne razlike. Odpis knjigovodske vrednosti enote v tujini ni delna odprava. Potemtakem se ob odpisu v poslovnem izidu ne pripozna noben del odloženih dobičkov ali izgub iz tečajnih razlik.

DAVČNI UČINKI VSEH TEČAJNIH RAZLIK

50. Dobički in izgube pri poslih v tujih valutah in tečajne razlike, ki se pojavljajo pri pretvarjanju dosežkov in finančnih stanj podjetja (tudi enote v tujini) v drugo valuto, lahko vplivajo na davke. Te davčne učinke ureja MRS 12 – *Davek iz dobička*.

RAZKRIVANJE

51. ***V členih 53 in 55-57 se „funkcijska valuta", če gre za skupino, nanaša na funkcijsko valuto obvladujočega podjetja.***

52. ***Podjetje mora razkriti:***

(a) ***znesek tečajnih razlik, pripoznanih v poslovnem izidu, brez tistih, ki izhajajo iz finančnih inštrumentov, izmerjenih po pošteni vrednosti v poslovnem izidu v skladu z MRS 39,***

in

(b) ***čiste tečajne razlike, ki so razvrščene kot posebna sestavina kapitala, in uskladitev zneska takšnih tečajnih razlik na začetku in koncu obdobja.***

53. ***Če predstavitvena in funkcijska valuta nista isti, je treba to dejstvo razkriti skupaj z razkritjem funkcijske valute in utemeljiti uporabo druge predstavitvene valute.***

54. ***Če poročajoče podjetje ali pomembna enota v tujini spremeni svojo funkcijsko valuto, mora to dejstvo razkriti in utemeljiti spremembo funkcijske valute.***

55. ***Če podjetje predstavi svoje računovodske izkaze v valuti, ki ni funkcijska, lahko računovodske izkaze označi kot skladne z mednarodnimi standardi računovodskega poročanja le, če izpolnjujejo vse zahteve vseh ustreznih standardov in vseh ustreznih pojasnil standarda, vključno z metodo prevedbe iz 39. in 42. člena.***

56. Podjetje včasih predstavi svoje računovodske izkaze ali druge računovodske informacije v valuti, ki ni njegova funkcijska valuta, in pri tem ne izpolnjuje vseh zahtev iz 55. člena. Na primer podjetje v drugo valuto prevede le izbrane postavke iz svojih računovodskih izkazov. Ali pa podjetje, katerega funkcijska valuta ni valuta hiperinflacijskega gospodarstva, prevede računovodske izkaze v drugo valuto tako, da pretvori vse postavke po najnovejšem končnem tečaju. Takšne pretvorbe niso skladne z mednarodnimi standardi računovodskega poročanja, zato so potrebna razkritja iz 57. člena.

57. ***Če podjetje predstavi svoje računovodske izkaze ali druge računovodske informacije v valuti, ki ni ne funkcijska ne predstavitvena, s čimer ne izpolnjuje zahtev iz 55. člena, mora:***

(a) ***označiti informacije kot dodatne, da se ločijo od informacij, ki so skladne z mednarodnimi standardi računovodskega poročanja,***

(b) ***razkriti valuto, v kateri so predstavljene dodatne informacije,***

in

(c) ***razkriti svojo funkcijsko valuto in metodo prevedbe, uporabljeno pri zbiranju dodatnih informacij.***

DATUM UVELJAVITVE IN PREHOD

58. ***Podjetje mora uporabljati ta standard za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2005 ali kasneje. Njegova uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Če podjetje uporablja ta standard za obdobje pred 1. januarjem 2005, mora to razkriti.***

▼M13

58A. V poglavju *Čista finančna naložba v enoto v tujini* (sprememba MRS 21), ki je bilo objavljeno decembra 2005, je dodan odstavek 15A in spremenjen odstavek 33. Podjetja začnejo uporabljati navedene spremembe za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2006 ali pozneje. Spodbuja se uporaba že pred datumom.

▼M5

59. ***Podjetje mora 47. člen uporabiti za naprej za vse prevzeme po začetku obdobja računovodskega poročanja, v katerem se ta standard prvič uporabi. Uporaba 47. člena za nazaj za prejšnje prevzeme je dovoljena. Kar zadeva prevzem enote v tujini, ki je obravnavan vnaprej, a se je zgodil pred dnevom, ko se je ta standard prvič uporabil, podjetje ne sme preračunavati preteklih let in tako lahko, če je primerno, obravnava dobro ime in prilagoditve poštene vrednosti, ki izhajajo iz tega prevzema, kot sredstva in obveznosti podjetja, in ne kot sredstva in obveznosti enote v tujini. Torej so dobro ime in prilagoditve poštene vrednosti bodisi že izraženi v funkcijski valuti podjetja bodisi nedenarne postavke enote v tujini, o katerih se poroča na podlagi menjalnega tečaja z dne prevzema.***

60. ***Vse druge spremembe, ki izhajajo iz uporabe tega standarda, se obravnavajo v skladu z zahtevami MRS 8 – Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake.***

RAZVELJAVITEV DRUGIH DOLOČIL

61. Ta standard nadomesti MRS 21 – *Vplivi sprememb deviznih tečajev* (spremenjen 1993).

62. Ta standard nadomesti naslednja pojasnila:

(a) SOP-11 – *Devizni tečaji – usredstvovanje izgub, ki izhajajo iz velike devalvacije denarja*,

(b) SOP-19 – *Poročevalna valuta – merjenje in predstavljanje računovodskih izkazov* po MRS 21 in MRS 29,

in

(c) SOP-30 – *Poročevalna valuta – prevedba iz meritvene valute v predstavitveno valuto.*

▼**M5**

PRILOGA

Spremembe drugih določil

Spremembe v tej prilogi veljajo za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2005 ali kasneje. Če podjetje uporabi ta standard pred tem datumom, obveljajo tudi spremembe v tej prilogi.

A1. V MRS 7 – *Izkazi finančnega izida (finančnih tokov)* – se spremenjena 25. in 26. člen glasita takole:

25. ***Finančne tokove, ki izhajajo iz poslov v devizah, je treba evidentirati v funkcijski valuti podjetja, tako da je devizni znesek preveden na podlagi deviznega tečaja funkcijske valute in devize na datum finančnega toka.***

26. ***Finančne tokove odvisnega podjetja v tujini je treba prevesti na podlagi deviznega tečaja funkcijske valute in devize na datume finančnih tokov.***

A2. MRS 12 – *Davek iz dobička* – se spremeni v skladu z opisom v nadaljevanju:

Spremenjeni 1. člen uvoda (sedaj oštevilčen z UV 2) se glasi takole:

UV2. …

Poleg tega obstajajo nekatere začasne razlike, ki niso časovno usklajevalne, na primer tiste, ki se pojavijo, če se:

(a) nedenarna sredstva in obveznosti podjetja izmerijo v funkcijski valuti, vendar se obdavčljivi dobiček ali davčna izguba (in posledično tudi davčna vrednost njegovih nedenarnih sredstev in obveznosti) ugotavljata v drugi valuti,

(a) …

41. in 62. člen se spremenita, da se glasita takole:

41. Nedenarna sredstva in obveznosti podjetja se izmerijo v njegovi funkcijski valuti (glejte MRS 21 – *Vplivi sprememb deviznih tečajev*). Če se obdavčljivi dobiček ali davčna izguba podjetja (in posledično tudi davčna vrednost njegovih nedenarnih sredstev in obveznosti) ugotavljata v drugi valuti, spremembe menjalnega tečaja sprožijo začasne razlike, ki vodijo do pripoznavanja odloženih obveznosti za davek ali (odvisno od 24. člena) odloženih terjatev za davek. Iz tega izhajajoči odloženi davek gre v breme ali v dobro poslovnega izida (glejte 58. člen).

62. Mednarodni standardi računovodskega poročanja zahtevajo ali dovoljujejo, da se nekatere postavke knjižijo neposredno v breme ali v dobro kapitala. Take postavke so na primer:

…

(c) tečajne razlike, ki nastanejo pri prevedbi računovodskih izkazov enote v tujini (glejte MRS 21 – *Učinki sprememb deviznih tečajev*),

in

…

A3. MRS 29 – *Računovodsko poročanje v hiperinflacijskih gospodarstvih* – se spremeni v skladu z opisom v nadaljevanju:

Spremenjeni 1. člen se glasi takole:

1. ***Ta standard se uporablja pri posameznih računovodskih izkazih, tudi skupinskih računovodskih izkazih, vsakega podjetja, katerega funkcijska valuta je valuta hiperinflacijskega gospodarstva.***

Spremenjeni 8. člen se glasi takole:

8. ***Računovodski izkazi podjetja, katerega funkcijska valuta je valuta hiperinflacijskega gospodarstva in uporablja kot podlago izvirne ali dnevne vrednosti, morajo biti izraženi v merski enoti, ki velja na dan bilance stanja. Ustrezne podatke za prejšnje obdobje, ki jih zahteva MRS 1 – Predstavljanje računovodskih izkazov, in vse druge informacije, ki se nanašajo na prejšnja obdobja, je prav tako treba izkazati v merski enoti, ki velja na dan bilance stanja. Za predstavljanje primerjalnih zneskov v drugi predstavitveni valuti se uporabljata točka (b) iz 42. člena in 43. člen MRS 21 – Vplivi sprememb deviznih tečajev(spremenjen 2003).***

Spremenjeni 17. člen se glasi takole:

▼M5

17. Zgodi se lahko, da za obdobja, za katera ta standard zahteva preračunano izkazovanje opredmetenih osnovnih sredstev, ni na voljo splošnega indeksa rasti cen. V redkih okoliščinah te vrste utegne biti potrebno uporabiti oceno vrednosti, ki je zasnovana na primer na gibanjih tečaja med funkcijsko valuto in razmeroma trdno tujo valuto.

23. člen se črta.

Spremenjeni 31. člen se glasi takole:

31. Dobiček ali izguba čistega denarnega stanja se obračuna v skladu s 27. in 28. členom.

Spremenjeni 34. člen se glasi takole:

34. Ustrezni podatki za prejšnje poročevalsko obdobje, pa naj so zasnovani na metodi izvirnih vrednosti ali metodi dnevnih vrednosti, se prilagodijo z uporabo splošnega indeksa cen; tako podjetje predstavi primerljive računovodske izkaze v merski enoti, ki velja ob koncu poročevalskega obdobja, na katero se računovodski izkazi nanašajo. Tudi informacije, ki jih podjetje razkrije v zvezi s prejšnjimi obdobji, se prikažejo v merski enoti, ki velja ob koncu poročevalskega obdobja. Za predstavljanje primerjalnih zneskov v drugi predstavitveni valuti se uporabljata točka (b) iz 42. člena in 43. člen MRS 21 – *Vplivi sprememb deviznih tečajev* (spremenjen 2003).

Spremenjeni 39. člen se glasi takole:

39. ***Razkriti je treba:***

(a) ***dejstvo, da je prišlo do preračuna računovodskih izkazov in ustreznih podatkov za prejšnja obdobja zaradi sprememb splošne kupne moči funkcijske valute, in da so zaradi tega računovodski izkazi predstavljeni v merski enoti, ki velja na dan bilance stanja,***

…

A4. [Sprememba ne velja za osnovne standarde]

A5. [Sprememba ne velja za osnovne standarde]

A6. V MRS 38 – *Neopredmetena sredstva* – se spremenjeni 107. člen glasi takole:

107. ***Računovodski izkazi morajo za vsako vrsto neopredmetenih sredstev, kjer so neopredmetena sredstva, ustvarjena v podjetju, ločena od ostalih, razkriti:***

…

(e) ***preračun knjigovodske vrednosti na začetku in na koncu obdobja, ki kaže:***

…

(vii) ***čisto tečajno razliko, ki izhaja iz prevedbe računovodskih izkazov v drugo predstavitveno valuto in prevedbe poslovanja v tujini v predstavitveno valuto poročajočega podjetja,***

in

…

A7. V MRS 41 – *Kmetijstvo* – se spremenjeni 50. člen glasi takole:

50. ***Podjetje mora predstaviti uskladitev sprememb knjigovodskih vrednosti bioloških sredstev med začetkom in koncem obravnavanega obdobja. Uskladitev vključuje:***

…

(f) ***čisto tečajno razliko, ki izhaja iz prevedbe računovodskih izkazov v drugo predstavitveno valuto in prevedbe poslovanja v tujini v predstavitveno valuto poročajočega podjetja,***

in

…

A8. SOP-7 – *Uvedba evra* – se spremeni v skladu z opisom v nadaljevanju.

Spremenjeni 4. člen se glasi takole:

4. To pomeni zlasti, da:

(a) je treba denarna sredstva in obveznosti v tujih valutah, izhajajoče iz poslov, še dalje prevajati v funkcijsko valuto po končnem tečaju. Vsako tečajno razliko je treba takoj pripoznati kot prihodek ali odhodek, razen če bo podjetje še naprej uporabljalo svojo obstoječo računovodsko usmeritev za tečajne dobičke in izgube v zvezi z varovanjem pred valutnim tveganjem pri prihodnjih poslih.

▼**M5**

(b) je treba nabrane tečajne razlike, ki se nanašajo na prevedbe računovodskih izkazov enot v tujini, še naprej razvrščati med kapital in pripoznati kot prihodek ali odhodek šele ob odtujitvi čiste naložbe v enoto v tujini.

…

Spremenjeni odstavek o datumu uveljavitve se glasi takole:

Datum uveljavitve: To pojasnilo se začne uporabljati 1. junija 1998. Spremembe računovodskih usmeritev je treba predstaviti v skladu z določbami MRS 8.

A9. MSRP 1 – *Prva uporaba Mednarodnih standardov računovodskega poročanja* – se spremeni v skladu z opisom v nadaljevanju:

Prilogi B se dodata člena B1A in B1B:

B1A Podjetju ni treba uporabljati MRS 21 – *Vplivi sprememb deviznih tečajev* – za nazaj za prilagoditve poštene vrednosti in dobro ime, ki izhajajo iz poslovnih združitev, do katerih je prišlo pred datumom prestopa k MSRP. Če podjetje MRS 21 ne uporablja za nazaj za prilagoditve poštene vrednosti in dobro ime, jih mora obravnavati kot sredstva in obveznosti podjetja, ne kot sredstva in obveznosti prevzetega podjetja. Torej so dobro ime in prilagoditve poštene vrednosti bodisi že izraženi v funkcijski valuti podjetja bodisi nedenarne postavke enote v tujini, o katerih se poroča na podlagi menjalnega tečaja v skladu s prejšnjimi splošnimi računovodskimi načeli (GAAP).

B1B Podjetje lahko uporablja MRS 21 za nazaj za prilagoditve poštene vrednosti in dobro ime, ki izhajajo iz:

(a) vseh poslovnih združitev, do katerih je prišlo pred datumom prestopa k MSRP,

ali

(b) vseh poslovnih združitev, ki jih podjetje izbere za prevrednotenje, da bi izpolnil MRS 22 v skladu s členom B1.

▼**M3**

MEDNARODNI STANDARD RAČUNOVODSKEGA POROČANJA 3

Poslovne združitve

VSEBINA

	Odstavek
Namen	1
Področje	2-13
Določitev poslovne združitve	4-9
Poslovne združitve, ki vključujejo podjetja pod skupnim upravljanjem	10-13
Metoda obračunavanja	14-15
Uporaba nakupne metode	16-65
Določitev prevzemnika	17-23
Nabavna vrednost poslovne združitve	24-35
Prilagoditev nabavne vrednosti poslovne združitve odvisna od prihodnjih dogodkov	32-35
Razporeditev nabavne vrednosti poslovne združitve na pridobljena sredstva in prevzete obveznosti in pogojne obveznosti	36-60
Opredeljiva sredstva in dolgovi prevzetega podjetja	41-44
Neopredmetena dolgoročna sredstva prevzetega podjetja	45-46
Pogojne obveznosti prevzetega podjetja	47-50
Dobro ime	51-55
Presežek deleža prevzemnika v čisti pošteni vrednosti opredeljivih sredstev, dolgov in pogojnih obveznosti prevzetega podjetja glede na nabavno vrednost	56-57
Poslovna združitev, izvedena v več stopnjah	58-60
Začasno določeno začetno obračunavanje	61-65
Prilagoditve po zaključku začetnega obračunavanja	63-64

▼M3

Pripoznanje odložene terjatve za davek po zaključku začetnega obračunavanja	65
Razkrivanje	66-77
Prehodne določbe in datum uveljavitve	78-85
Predhodno pripoznano dobro ime	79-80
Predhodno pripoznano slabo ime	81
Predhodno pripoznana neopredmetena sredstva	82
Naložbe, obračunane po kapitalski metodi	83-84
Omejena uporaba za nazaj	85
Umik drugih izjav	86-87

NAMEN

1. Namen tega MSRP je določiti računovodsko poročanje podjetja, če je to vključeno v *poslovno združitev.* Posebej ta standard določa, da je treba vse poslovne združitve obračunati z uporabo nakupne metode. Zatorej prevzemnik pripozna opredeljive vrednosti, dolgove in *pogojne obveznosti* prevzetega podjetja po njihovi *pošteni vrednosti* na *datum prevzema* ter tudi pripozna *dobro ime*, ki se naknadno preskusi za oslabitev in se ne amortizira.

PODROČJE

2. Podjetja uporabijo ta MSRP pri obračunavanju poslovnih združitev, razen kot je opisano v 3. členu.

3. Ta MSRP se ne uporablja za:

   (a) poslovne združitve, pri katerih podjetja ali *poslovni subjekti* sodelujejo v obliki *skupnih podvigov.*

   (b) *poslovne združitve, ki vključuje podjetja ali poslovne subjekte pod skupnim upravljanjem.*

   (c) poslovne združitve, ki vključujejo dve ali več *vzajemnih podjetij.*

   (d) poslovne združitve, pri katerih ločena podjetja ali poslovni subjekti sodelujejo z ustanovitvijo *poročajočega podjetja* zgolj na podlagi pogodbe brez pridobitve kapitalskega deleža (na primer poslovne združitve, pri katerih ločena podjetja sodelujejo zgolj na podlagi pogodbe pri ustanovitvi podjetja, ki nastopa na dveh borzah).

Določitev poslovne združitve

4. Poslovna združitev je združevanje ločenih podjetij ali poslovnih subjektov v eno poročajoče podjetje. Rezultat skoraj vseh poslovnih združitev je, da eno podjetje, prevzemnik, pridobi *kontrolo* nad enim ali več poslovnimi subjekti, prevzetimi podjetji. Če podjetje pridobi oblast nad enim ali več podjetji, ki niso poslovni subjekti, se združevanje teh podjetij ne šteje za poslovno združitev. Če podjetje prevzame skupino sredstev ali čista sredstva, ki ne predstavljajo poslovnega subjekta, razporedi stroške skupine na posamezna opredeljiva sredstva in dolgove v skupini na podlagi njihove relativne poštene vrednosti na dan prevzema.

5. Poslovna združitev ima lahko različen ustroj zaradi pravnih, davčnih ali drugih razlogov. Podjetje to lahko opravi z nakupom kapitala drugega podjetja, nakupom vseh čistih sredstev drugega podjetja, prevzemom dolgov drugega podjetja ali nakupom dela čistih sredstev drugega podjetja, ki skupaj tvorijo en ali več poslovnih subjektov. To lahko stori z izdajo kapitalskih inštrumentov, s prenosom denarnih sredstev, njihovih ustreznikov ali drugih sredstev oz. s kombinacijo zgoraj naštetega. Posel se lahko opravi med delničarji podjetij, ki se združujejo, ali med podjetjem in delničarji drugega podjetja. Lahko vključuje ustanovitev novega podjetja, ki obvladuje podjetja, ki se združujejo, ali prenesena čista sredstva, ali reorganizacijo enega ali več podjetij, ki se združujejo.

6. Poslovna združitev lahko povzroči razmerje med obvladujočim in odvisnim podjetjem, v katerem je prevzemnik *obvladujoče podjetje* in prevzeti *odvisno podjetje*. V tem primeru prevzemnik uporablja ta MSRP v skupinskih računovodskih izkazih. Svoj delež v prevzetem podjetju vključi v svoje ločene računovodske izkaze kot naložbo v odvisno podjetje (glej MRS 27 – *Skupinski in ločeni računovodski izkazi*).

7. Poslovna združitev lahko namesto nakupa kapitala drugega podjetja vključuje nakup čistih sredstev, vključno z dobrim imenom. Takšna poslovna združitev ne povzroči razmerja med obvladujočim in odvisnim podjetjem.

▼M3

8. V opredelitev poslovnih združitev, in zatorej tudi v področje tega MSRP, so vključene tudi tiste poslovne združitve, pri katerih eno podjetje pridobi oblast nad drugim podjetjem, kjer pa se datum pridobitve oblasti (tj. datum prevzema) ne ujema z datumom ali datumi pridobitve lastniškega deleža (tj. *datumom ali datumi menjave*). Do takšnih okoliščin lahko na primer pride, če podjetje, v katerega naloži, sklene dogovor o odkupu delnic z nekaterimi svojimi naložbeniki, kar ima za posledico spremembo oblasti podjetja, v katerega naloži.

9. Ta MSRP ne opredeljuje obračunavanje podvižnika glede deležev v skupnih podvigih (glej MRS 31 *Deleži v skupnih podvigih*).

Poslovne združitve, ki vključuje podjetja pod skupnim upravljanjem

10. Poslovna združitev, ki vključuje podjetja ali poslovne subjekte pod skupnim upravljanjem, je poslovna združitev, v kateri vsa podjetja, ki se združujejo, ali poslovne subjekte na koncu upravlja ena in ista stranka oz. stranke tako pred kot po poslovni združitvi, pri čemer to upravljanje ni prehodno.

11. Šteje se, da skupina posameznikov obvladuje podjetje, če imajo, na podlagi pogodbenih sporazumov, kolektivno pooblastilo, da določajo njegove finančne in poslovne usmeritve z namenom pridobivanja koristi od aktivnosti podjetja. Zatorej je poslovna združitev izven področja tega MSRP, če ima ista skupina posameznikov, na podlagi pogodbenih sporazumov, končno kolektivno pooblastilo določanja finančnih in poslovnih usmeritev vsakega od podjetij, ki se združujejo, z namenom pridobivanja koristi od njihovih aktivnosti in to končno kolektivno pooblastilo ni prehodno.

12. Podjetje lahko obvladuje posameznik ali skupina posameznikov, ki nastopa skupaj na podlagi pogodbenega sporazuma, za tega posameznika ali skupino posameznikov pa lahko ne veljajo zahteve MSRP glede računovodskega poročanja. Zatorej ni potrebno, da so podjetja, ki se združujejo, vključena v iste skupinske računovodske izkaze, da bi se poslovna združitev štela za združitev, ki vključuje podjetja pod skupnim upravljanjem.

13. Obseg *manjšinskih deležev* v vsakem od podjetij, ki se združujejo, pred in po poslovni združitvi ni pomembna za določitev, ali združitev vključuje podjetja pod skupnim upravljanjem. Podobno tudi dejstvo, da je eno od podjetij, ki se združujejo, odvisno podjetje, ki je bilo izključeno iz skupinskih računovodskih izkazov skupine v skladu z MRS 27, ni pomembno za določitev, ali združitev vključuje podjetja pod skupnim upravljanjem.

METODA OBRAČUNAVANJA

14. **Vse poslovne združitve je treba obračunati z uporabo nakupne metode.**

15. Nakupna metoda obravnava poslovno združitev z vidika podjetja, ki se združuje, in je opredeljeno kot prevzemnik. Prevzemnik kupi čista sredstva in pripozna pridobljena sredstva in prevzete obveznosti in pogojne obveznosti, vključno s tistimi, ki jih prevzeto podjetje predhodno ni pripoznalo. Posel ne vpliva na merjenje sredstev in dolgov prevzemnika in nima za posledico pripoznanje dodatnih sredstev ali dolgov prevzemnika, saj niso predmet posla.

UPORABA NAKUPNE METODE

16. Uporaba nakupne metode vključuje naslednje korake:

(a) določitev prevzemnika;

(b) merjenje nabavne vrednosti poslovne združitve;

in

(c) razporeditev nabavne vrednosti poslovne združitve, na datum prevzema, na pridobljena sredstva in prevzeti dolgovi in pogojne obveznosti.

Določitev prevzemnika

17. **Prevzemnik se določi za vse poslovne združitve. Prevzemnik je podjetje, ki se združuje, ki pridobi oblast nad drugim podjetji ali poslovnimi subjekti, ki se združujejo.**

18. Ker nakupna metoda obravnava poslovno združitev z vidika prevzemnika, predpostavlja, da se ena od strani v poslu lahko določi kot prevzemnik.

19. Obvladovanje je možnost odločanja o finančnih in poslovnih usmeritvah podjetja ali poslovnega subjekta za pridobivanje koristi iz njegovega delovanja. Šteje se, da je podjetje, ki se združuje, pridobilo oblast nad drugim podjetjem, ki se združuje, če pridobi več kot polovico glasovalnih pravic v tem podjetju, razen če se lahko dokaže, da takšno lastništvo ne pred-

▼M3

stavlja obvladovanja. Celo če eno izmed podjetij, ki se združujejo, ne pridobi več kot polovice glasovalnih pravic v drugem podjetju, ki se združuje, je še vedno lahko pridobilo oblast nad tem podjetjem, če zaradi združitve pridobi naslednje:

(a) nadzor nad več kot polovico glasovalnih pravic v drugem podjetju na podlagi sporazuma z drugimi vlagatelji;

ali

(b) pooblastilo odločanja o finančnih in poslovnih usmeritvah drugega podjetja na podlagi statuta ali sporazuma;

ali

(c) pooblastilo, da postavi ali odstavi večino članov upravnega odbora ali drugega enakovrednega organa v drugem podjetju;

ali

(d) pooblastilo, ki zagotavlja večino glasov na sestankih upravnega odbora ali drugega enakovrednega organa v drugem podjetju.

20. Čeprav je včasih težko določiti prevzemnika, so navadno znamenja, da obstaja. Na primer:

(a) če poštena vrednost enega od podjetij, ki se združujejo, znatno presega pošteno vrednost drugega podjetja, ki se združuje, je verjetno, da je prevzemnik podjetje z višjo pošteno vrednostjo;

(b) če se poslovna združitev izvede na podlagi zamenjave glasovalnih navadnih kapitalskih inštrumentov za denar ali druga sredstva; je prevzemnik verjetno podjetje, ki da denar ali druga sredstva;

in

(c) če ima zaradi poslovne združitve ravnateljstvo enega od podjetij, ki se združujejo, glavno besedo pri izbiri ravnateljske skupine drugega podjetja; ki se združuje, je prevzemnik verjetno podjetje, katerega ravnateljstvo ima glavno besedo.

21. Če se poslovna združitev izvede z izmenjavo kapitalskih deležev, je običajno prevzemnik tisto podjetje, ki izda kapitalske deleže. Vendar je treba pri določanju, katero od podjetij, ki se združujejo, ima pooblastilo določanja finančnih in poslovnih usmeritev drugega podjetja (ali podjetij) z namenom pridobitve koristi od njegovih (ali njihovih) aktivnosti, upoštevati vsa ustrezna dejstva in okoliščine V nekaterih poslovnih združitvah, ki se jim običajno reče obrnjeni prevzemi, je prevzemnik podjetje, v katerem je bil pridobljen kapitalski delež, izdajateljsko podjetje pa je prevzeto podjetje. Tak je na primer, ko družba z omejeno odgovornostjo poskrbi, da jo !!! Unknown OG !!!prevzame!!! Unknown FG !!! manjša delniška družba, da bi se uvrstila na borzo. Čeprav se v pravnem pogledu izdajateljska delniška družba šteje kot obvladujoče podjetje in družba z omejeno odgovornostjo kot odvisno podjetje, je pravno odvisno podjetje prevzemnik, če ima moč določati finančne in poslovne usmeritve pravnega obvladujočega podjetja, tako da ima koristi od njegovih dejavnosti. Običajno je prevzemnik večje podjetje, vendar pa lahko dejstva in okoliščine združitve včasih kažejo na to, da manjše podjetje prevzema večje podjetje. Napotki za obračunavanje obrnjenih prevzemov so vsebovani v členih B1-B15 Priloge B.

22. Če je za izdajanje kapitalskih inštrumentov za izvedbo poslovne združitve ustanovljeno novo podjetje, se eno od podjetij, ki se združujejo, in so obstajala pred združitvijo, določi kot prevzemnik na podlagi razpoložljivih dokazov.

23. Podobno se v primeru, da poslovna združitev vključuje več kot dve podjetji, ki se združujejo, eno od podjetij, ki se združujejo, in so obstajala pred združitvijo, določi kot prevzemnik na podlagi razpoložljivih dokazov. Določitev prevzemnika v takšnih primerih med drugim vključuje upoštevanje tega, katero od podjetij, ki se združujejo, je dalo pobudo za združitev in ali sredstva oz. prihodki enega od podjetij, ki se združujejo, znatno presegajo sredstva oz. prihodke drugih podjetij.

Nabavna vrednost poslovne združitve

24. **Prevzemnik meri nabavno vrednost poslovne združitve kot celoto naslednjega:**

(a) **poštenih vrednosti, na datum zamenjave, danih sredstev, nastalih ali prevzetih dolgov in kapitalskih inštrumentov, ki jih izda prevzemnik v zameno za obvladovanje prevzetega podjetja;**

ter

(b) **vse stroške, ki jih lahko neposredno pripišemo poslovni združitvi.**

▼M3

25. Datum prevzema je datum, na katerega prevzemnik dejansko prevzame oblast nad prevzetim podjetjem. Kadar pride do poslovne združitve v okviru enega samega menjalnega posla, je datum menjave enak datumu prevzema. Vendar pa lahko prevzem obsega več kot en menjalni posel, na primer če do njega pride v več stopnjah z zaporednimi nakupi delnic. V takšnem primeru:

(a) je nabavna vrednost združitve enaki celoti nabavnih vrednosti posameznih poslov;

in

(b) je datum zamenjave datum vsakega menjalnega posla (tj. datum, ko je vsaka posamezna naložba pripoznana v računovodskih izkazih prevzemnika), medtem ko je datum prevzema datum, na katerega prevzemnik pridobi oblast nad prevzetim podjetjem.

26. V skladu s 24. členom je treba dana sredstva in dolgove, ki prevzemniku nastanejo ali jih ta prevzame v zameno za prevzem oblasti nad prevzetim podjetjem, meriti po njihovi pošteni vrednosti na datum zamenjave. Zatorej se v primeru, da je poravnava vseh ali dela nabavne vrednosti poslovne združitve odložena, poštena vrednost odloženega dela določi z diskontiranjem zneska za plačilo na njegovo sedanjo vrednost na datum zamenjave, ob upoštevanju premije ali diskonta, ki bi verjetno nastal pri poravnavi.

27. Objavljen tečaj na datum zamenjave uvrščenega kapitalskega inštrumenta daje najboljši podatek o pošteni vrednosti inštrumenta in se zatorej uporablja vedno, razen v redkih okoliščinah. Drugi podatki in metode vrednotenja se upoštevajo zgolj v redkih okoliščinah, ko lahko prevzemnik dokaže, da je objavljen tečaj na datum zamenjave nezanesljiv kazalec poštene vrednosti in da drugi podatki in metode vrednotenja ponujajo bolj zanesljivo sodilo poštene vrednosti kapitalskega inštrumenta. Objavljen tečaj na datum zamenjave je nezanesljiv kazalec le v primeru, da je nanj vplivala omejenost trga. Če je objavljen tečaj na datum zamenjave nezanesljiv kazalec ali če za kapitalski inštrument, ki ga je izdal prevzemnik, ne obstaja objavljen tečaj, se poštena vrednost teh inštrumentov lahko, na primer, oceni glede na njihove sorazmerne deleže v pošteni vrednosti prevzemnika ali glede na sorazmerne deleže v pošteni vrednosti prevzetega podjetja, odvisno od tega, kaj je bolj jasno razvidno. Poštena vrednost na datum zamenjave za denarna sredstva, dana lastnikom kapitala prevzetega podjetja kot alternativa kapitalskim inštrumentom, tudi lahko nudi podatek o celotni pošteni vrednosti, ki jo daje prevzemnik v zameno za oblast nad prevzetim podjetjem. V vsakem primeru se upošteva vse vidike združitve, vključno s pomembnimi dejavniki, ki vplivajo na pogajanja. Dodatni napotki za določanje poštene vrednosti kapitalskih inštrumentov so podani v MRS 39 *Finančni inštrumenti: Pripoznavanje in merjenje.*

28. Nabavna vrednost poslovne združitve vključuje dolgove, ki nastanejo oz. ki jih prevzame prevzemnik v zameno za oblast nad prevzetim podjetjem. Prihodnje izgube ali drugi stroški, ki so pričakovani kot posledica združitve, niso dolgovi, ki nastanejo oz. ki jih prevzame prevzemnik v zameno za oblast nad prevzetim podjetjem in zatorej niso del nabavne vrednosti združitve.

29. Nabavna vrednost poslovne združitve vključuje vse stroške, ki se lahko neposredno pripišejo združitvi, kot so plačila honorarjev računovodjem, pravnim svetovalcem, ocenjevalcem in drugim svetovalcem v zvezi z izvedbo združitve. Stroški splošnih služb, vključno s stroški vzdrževanja prevzemnega oddelka in drugimi stroški, ki se ne morejo pripisati neposredno posamezni združitvi, se ne vštejejo v stroške združitve, temveč se pripoznajo kot odhodki, ko nastanejo.

30. Stroški urejanja in izdajanja finančnih obveznosti so sestavni del posla izdaje obveznosti in ne stroški, ki se neposredno pripišejo združitvi, tudi če so obveznosti izdane za izvedbo poslovne združitve. Zatorej podjetja teh stroškov ne vključijo v stroške poslovne združitve. V skladu z MRS 39 se ti stroški vključijo v začetno merjenje dolgov.

31. Podobno so stroški izdajanja kapitalskih inštrumentov sestavni del posla izdaje kapitalskih inštrumentov in ne stroški, ki se neposredno pripišejo združitvi, tudi če so kapitalski inštrumenti izdani za izvedbo poslovne združitve. Zatorej podjetja teh stroškov ne vključijo v nabavno vrednost poslovne združitve. V skladu z MRS 32 *Finančni inštrumenti*:*Predstavljanje in razkrivanje,* takšni stroški zmanjšajo prihodke od izdaje lastniških vrednostnic.

▼M3

Prilagoditev nabavne vrednosti poslovne združitve odvisna od prihodnjih dogodkov

32. **Če sporazum o poslovni združitvi omogoča prilagoditev nabavne vrednosti združitve odvisno od prihodnjih dogodkov, prevzemnik vključi znesek prilagoditve v nabavno vrednost združitve na dan prevzema, če je prilagoditev verjetna in je znesek mogoče zanesljivo izmeriti.**

33. Sporazum o poslovni združitvi lahko dovoljuje prilagoditve nabavne vrednosti združitve v odvisnosti od enega ali več prihodnjih dogodkov. Prilagoditev je lahko na primer odvisna od določene ravni dobička, ki je ohranjen ali dosežen v prihodnjih obdobjih, ali od ohranitve tržne cene izdanih inštrumentov. Ob začetnem obračunu združitve je navadno mogoče oceniti znesek vsake prilagoditve ne da bi zmanjšali zanesljivost informacije, tudi če obstaja določena raven negotovosti. Če se dogodki v prihodnosti ne zgodijo ali je potreben popravek prilagoditve, se temu ustrezno prilagodi nabavna vrednost poslovne združitve.

34. Vendar pa se v primeru, da sporazum o poslovni združitvi predvideva takšno prilagoditev, le-ta ne vključi v nabavno vrednost združitve ob začetnem obračunu združitve, če ni verjetna ali je ni mogoče zanesljivo izmeriti. Če takšna prilagoditev naknadno postane verjetna in se lahko zanesljivo izmeri, se dodatno upoštevanje šteje kot prilagoditev nabavne vrednosti združitve.

35. V nekaterih okoliščinah mora prevzemnik pozneje še nekaj doplačati prodajalcu kot nadomestilo za padec vrednosti danih sredstev, izdanih kapitalskih inštrumentov ali obveznosti, ki nastanejo oz. jih prevzame prevzemnik v zameno za oblast nad prevzetim podjetjem. Tako je, če je prevzemnik na primer jamčil tržno ceno kapitalskih ali dolgovnih inštrumentov, izdanih kot del nabavne vrednosti poslovne združitve, in mora izdati dodatne kapitalske ali dolgovne inštrumente za doseganje prvotno ugotovljene nabavne vrednosti. V takšnih primerih se ne pripozna povečanje nabavne vrednosti poslovne združitve. V primeru kapitalskih inštrumentov se poštena vrednost dodatnega plačila pobota z enakim zmanjšanjem vrednosti, pripisane prvotno izdanim inštrumentom. V primeru dolgovnih inštrumentov se dodatno plačilo šteje za zmanjšanje premije ali povečanje popusta pri prvi izdaji.

Razporeditev nabavne vrednosti poslovne združitve na pridobljena sredstva in prevzete obveznosti in pogojne obveznosti

36. **Prevzemnik razporedi, na datum prevzema, nabavne vrednosti poslovne združitve s pripoznanjem opredeljivih sredstev, dolgov in pogojnih obveznosti prevzetega podjetja, ki izpolnjujejo sodila za pripoznanje iz 37. člena po njihovi pošteni vrednosti na ta datum, z izjemo nekratkoročnih sredstev (ali skupine za odtujitev), ki so razvrščena kot v posesti za prodajo v skladu z MSRP 5 Nekratkoročna sredstva v posesti za prodajo in netrajno/ustavljeno poslovanje, ki se pripoznajo po pošteni vrednosti minus stroški prodaje. Morebitna pripoznana razlika med nabavno vrednostjo poslovne združitve in deležem prevzemnika v čisti pošteni vrednosti opredeljivih sredstev, dolgov in pogojnih obveznosti se obračuna v skladu s členi 51 - 57.**

37. **Prevzemnik ločeno pripozna opredeljiva sredstva, dolgove in pogojne obveznosti prevzetega podjetja na datum prevzema samo, če na ta datum izpolnjujejo naslednja sodila:**

(a) **v primeru sredstva, ki ni neopredmeteno sredstvo, če je verjetno, da se bodo prevzemniku v prihodnosti zaradi njega povečale gospodarske koristi, pri čemer je mogoče zanesljivo izmeriti njegovo pošteno vrednost;**

(b) **v primeru dolga, ki ni pogojna obveznost, je verjetno, da bo za njegovo poravnavo potreben odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi, in se lahko poštena vrednost dolga zanesljivo izmeri;**

(c) **v primeru neopredmetenega sredstva ali pogojne obveznosti, da se lahko zanesljivo izmeri njena poštena vrednost.**

38. Prevzemnikov izkaz poslovnega izida vključuje dobiček in izgubo prevzetega podjetja po datumu prevzema z vključitvijo prihodkov in odhodkov prevzetega podjetja na podlagi nabavne vrednosti poslovne združitve za prevzemnika. Na primer, stroški amortizacije, vključeni v prevzemnikov izkaz poslovnega izida po datumu prevzema, ki se nanašajo na amortizirljiva sredstva prevzetega podjetja, imajo za podlago pošteno vrednost teh sredstev na datum prevzema tj. njihove nabavne vrednosti za prevzemnika.

39. Nakupna metoda se začne uporabljati na datum prevzema, ki je datum, na katerega prevzemnik dejansko prevzame oblast nad prevzetim podjetjem. Ker je oblast možnost odločanja o finančnih in poslovnih usmeritvah

▼M3

podjetja ali poslovnega subjekta za pridobivanje koristi iz njegovega delovanja, ni nujno, da je posel zaključen ali pravnomočen, da bi prevzemnik pridobil oblast. Pri ocenjevanju, ali je prevzemnik pridobil oblast, je treba upoštevati vsa ustrezna dejstva in okoliščine v zvezi s poslovno združitvijo.

40. Ker prevzemnik pripozna opredeljiva sredstva, dolgove in pogojne obveznosti prevzetega podjetja, ki izpolnjujejo pogoje za pripoznanje iz 37. člena, po njihovi pošteni vrednosti na datum prevzema, je vsak manjšinski delež v prevzetem podjetju podan kot manjšinski delež čiste poštene vrednosti teh postavk. Člena B16 in B17 Priloge B podajata napotke za določanje poštene vrednosti opredeljivih sredstev, dolgov in pogojnih obveznosti prevzetega podjetja z namenom razporejanja nabavne vrednosti poslovne združitve.

Opredeljiva sredstva in dolgovi prevzetega podjetja

41. V skladu s 36. členom prevzemnik pripozna ločeno kot del razporeditve nabavne vrednosti združitve samo tista opredeljiva sredstva, dolgove in pogojne obveznosti prevzetega podjetja, ki so obstajale na datum prevzema in izpolnjujejo sodila za pripoznanje iz 37. člena. Potemtakem:

(a) prevzemnik pripozna dolgove glede prenehanja ali zmanjšanja dejavnosti prevzetega podjetja kot del razporeditve nabavne vrednosti združitve samo, če ima prevzeto podjetje na datum prevzema obstoječo obveznost glede reorganizacije, pripoznano v skladu z MRS 37 *Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva*;

in

(b) prevzemnik pri razporeditvi nabavne vrednosti združitve ne pripozna obveznosti za prihodnje izgube ali druge stroške, za katere se pričakuje, da se bodo pojavili zaradi poslovne združitve.

42. Plačilo, ki ga mora podjetje izvesti v skladu s pogodbo, na primer svojim zaposlenim ali dobaviteljem v primeru, da je prevzeto v poslovni združitvi, je sedanja obveza podjetja, ki se šteje za pogojno obveznost, dokler ne postane verjetno, da bo do poslovne združitve dejansko prišlo. Pogodbeno obvezo to podjetje pripozna kot dolg v skladu z MRS 37, če postane poslovna združitev verjetna in se lahko obveznost zanesljivo izmeri. Zatorej ob izvedbi poslovne združitve prevzemnik pripozna ta dolg prevzetega podjetja kot del razporeditve nabavne vrednosti združitve.

43. Vendar pa načrt reorganizacije prevzetega podjetja, katerega izvedba je pogojena z njegovim prevzemom v poslovni združitvi, ni, neposredno pred poslovno združitvijo, sedanja obveza prevzetega podjetja. Prav tako tudi ni pogojna obveznost prevzetega podjetja neposredno pred združitvijo, saj ni možna obveza, ki izhaja iz preteklega dogodka, katerega obstoj potrdi le pojavitev ali nepojavitev enega ali več negotovih prihodnjih dogodkov, ki jih prevzeto podjetje ne obvladuje v celoti. Zatorej prevzemnik ne pripozna dolgov za takšne načrte reorganizacije kot del razporeditve nabavne vrednosti združitve.

44. Opredeljiva sredstva in dolgovi, pripoznani v skladu s 36. členom, vključujejo vsa sredstva in dolgove prevzetega podjetja, ki jih prevzemnik kupi ali prevzame, vključno z vsemi finančnimi sredstvi in finančnimi obveznostmi. To lahko vključuje tudi sredstva in dolgove, ki predhodno niso bili pripoznani v računovodskih izkazih prevzetega podjetja, npr. zato ker niso izpolnjevali pogojev za pripoznanje pred prevzemom. Tako na primer davčna korist, ki izhaja iz davčnih izgub prevzetega podjetja, ki jih le-to ni pripoznalo pred poslovno združitvijo, izpolnjujejo pogoje za pripoznanje v skladu s 36. členom, če je verjetno, da bo imel prevzemnik v prihodnosti obdavčljiv dobiček, glede katerega se lahko uporabi nepripoznana davčna korist.

Neopredmetena dolgoročna sredstva prevzetega podjetja

45. V skladu s 37. členom, prevzemnik ločeno pripozna neopredmeteno sredstvo prevzetega podjetja na datum prevzema samo, če le-to ustreza opredelitvi neopredmetenega sredstva iz MRS 38 *Neopredmetena sredstva* in se njegova poštena vrednost lahko zanesljivo izmeri. To pomeni, da prevzemnik pripozna kot sredstvo ločeno od dobrega imena projekt raziskav in razvoja prevzetega podjetja, ki je v teku, če projekt ustreza opredelitvi neopredmetenega sredstva in je njegovo pošteno vrednost možno zanesljivo izmeriti. MRS 38 podaja napotke glede določanja, ali je možno zanesljivo izmeriti vrednost neopredmetenega sredstva, pridobljenega s poslovno združitvijo.

46. Da bi ustrezalo opredelitvi neopredmetenega sredstva, mora biti nedenarno sredstvo brez fizičnega obstoja opredeljivo. V skladu z MRS 38, sredstvo izpolnjuje sodilo opredeljivosti v opredelitvi neopredmetenega sredstva samo, če:

▼M3

(a) je ločljivo, tj. da ga je mogoče ločiti ali oddvojiti od podjetja in prodati, prenesti, dati zanj licenco, ga dati v najem ali zamenjati, bodisi posamično ali skupaj s povezano pogodbo, sredstvom ali dolgom;

ali

(b) izhaja iz pogodbenih ali drugih pravnih pravic, ne glede na to, ali so te pravice prenosljive ali ločljive od podjetja oz. od drugih pravic in obvez.

Pogojne obveznosti prevzetega podjetja

47. 37. člen določa, da prevzemnik ločeno pripozna pogojno obveznost prevzetega podjetja kot del razporeditve nabavne vrednosti poslovne združitve samo, če je mogoče zanesljivo izmeriti njeno pošteno vrednost. Če njene poštene vrednosti ni mogoče zanesljivo izmeriti:

(a) to posledično vpliva na znesek, pripoznan kot dobro ime ali obračunan v skladu s 56. členom;

in

(b) prevzemnik razkrije informacije o pogojni obveznosti, ki jih je treba razkriti v skladu z MRS 37.

Člen B16(I) Priloge B podaja napotke glede določitve poštene vrednosti pogojne obveznosti.

48. **Po njihovem začetnem pripoznanju, prevzemnik meri pogojne obveznosti, ki so pripoznane ločeno v skladu s 36. členom, kot višji od zneskov:**

(a) **ki bi bili pripoznani v skladu z MRS 37;**

in

(b) **prvotno pripoznanega zneska zmanjšanega za, če je ustrezno, nabrano amortizacijo, pripoznano v skladu z MRS 18 Prihodki**

49. Zahteva iz 48. člena ne velja za pogodbe, obračunane v skladu z MRS 39 *Finančni inštrumenti:Pripoznavanje in merjenje.* Vendar pa so obveze iz posojil, izključene iz področja MRS 39, ki niso obveze za dajanje posojil po obrestni meri, nižji od tržne, obračunane kot pogojne obveznosti prevzetega podjetja, če na datum prevzema ni verjetno, da bo za poravnavo obveze potreben odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi, ali če znesek obveze ni mogoče izmeriti z dovolj veliko zanesljivostjo. Takšna obveza iz posojil je, v skladu s 37. členom, pripoznana ločeno kot del razporeditve nabavne vrednosti združitve samo, če je mogoče zanesljivo izmeriti njeno pošteno vrednost.

50. Pogojne obveznosti, pripoznane ločeno kot del razporeditve nabavne vrednosti poslovne združitve, so izključene iz področja MRS 37. Vendar pa prevzemnik za te pogojne obveznosti razkrije informacije, katerih razkritje zahteva MRS 37 za vsak razred rezervacij.

Dobro ime

51. **Prevzemnik na datum prevzema:**

(a) **pripozna dobro ime, pridobljeno s poslovno združitvijo, kot sredstvo;**

in

(b) **prvotno meri to dobro ime kot presežek nabavne vrednosti poslovne združitve nad deležem prevzemnika v čisti pošteni vrednosti opredeljivih sredstev, dolgov in pogojnih obveznosti, pripoznanih v skladu s 36. členom.**

52. Dobro ime, pridobljeno s poslovno združitvijo, predstavlja plačilo, ki ga izvede prevzemnik v pričakovanju prihodnjih gospodarskih koristi od sredstev, ki jih ni mogoče posamično opredeliti in ločeno pripoznati.

53. Kolikor opredeljiva sredstva, dolgovi ali pogojne obveznosti prevzetega podjetja ne izpolnjujejo sodil iz 37. člena za ločeno pripoznanje na datum prevzema, ima to posledičen vpliv na znesek, pripoznan kot dobro ime (ali obračunan v skladu s 56. členom). Razlog za to je, da se dobro ime meri kot preostala nabavna vrednost poslovne združitve po pripoznanju opredeljivih sredstev, dolgov in pogojnih obveznosti prevzetega podjetja.

54. **Po začetnem pripoznanju prevzemnik meri dobro ime, pridobljeno s poslovno združitvijo, po nabavni vrednosti, zmanjšani za morebitno nabrano izgubo zaradi oslabitve.**

55. Dobro ime, pridobljeno s poslovno združitvijo, se ne amortizira. Namesto tega ga prevzemnik preizkuša za oslabitev letno ali pogosteje, če dogodki ali spremenjene okoliščine kažejo na to, da bi lahko bilo oslabljeno, v skladu z MRS 36 *Oslabitev sredstev.*

▼M3

Presežek deleža prevzemnika v čisti pošteni vrednosti opredeljivih sredstev, dolgov in pogojnih obveznosti prevzetega podjetja glede na nabavno vrednost

56. **Če delež prevzemnika v čisti pošteni vrednosti opredeljivih sredstev, dolgov in pogojnih obveznosti, pripoznani v skladu s 36. členom, preseže nabavno vrednost poslovne združitve, prevzemnik stori naslednje:**

(a) **ponovno oceni določitev in merjenje opredeljivih sredstev, dolgov in pogojnih obveznosti prevzetega podjetja ter merjenje nabavne vrednosti združitve;**

in

(b) **nemudoma pripozna kot poslovni izid vsak presežek, ki ostane po tej ponovni oceni.**

57. Dobiček, pripoznan v skladu s 56. členom, lahko sestavlja ena ali več od naslednjih sestavin:

(a) napake pri merjenju poštene vrednosti bodisi nabavne vrednosti poslovne združitve bodisi opredeljivih sredstev, dolgov in pogojnih obveznosti prevzetega podjetja. Morebitni prihodnji stroški, ki izhajajo iz vidikov prevzetega podjetja, ki niso bili ustrezno podani v pošteni vrednosti opredeljivih sredstev, dolgov in pogojnih obveznosti prevzetega podjetja, so možen vzrok takšnih napak.

(b) zahteve v računovodskem standardu po merjenju pridobljenih opredeljivih čistih sredstev v znesku, ki ni njihova poštena vrednost, a se šteje kot poštena vrednost za namen razporeditve stroškov združitve. Na primer, napotek v Prilogi B o določitvi poštene vrednosti opredeljivih sredstev in dolgov prevzetega podjetja zahteva, da znesek, določen za terjatve in obveznosti za davek, ni diskontiran.

(c) posebno dober nakup.

Poslovna združitev, izvedena v več stopnjah

58. Poslovna združitev lahko obsega več kot en menjalni posel, na primer če do nje pride v več stopnjah z zaporednimi nakupi delnic. V tem primeru prevzemnik za določitev zneska morebitnega dobrega imena, ki je povezano s tem poslom, upošteva vsak menjalni posel ločeno, z uporabo nabavne vrednosti posla in informacij o pošteni vrednosti na datum vsakega menjalnega posla. Posledica je stopenjska primerjava nabavne vrednosti posamezne naložbe z deležem prevzemnika v pošteni vrednosti opredeljivih sredstev, dolgov in pogojnih obveznosti prevzetega podjetja, pridobljenih na vsaki stopnji.

59. Če poslovna združitev vključuje več kot en menjalni posel, utegnejo biti poštene vrednosti opredeljivih sredstev, obveznosti in pogojnih obveznosti prevzetega podjetja na datum vsakega menjalnega posla različne. Razlogi za to so naslednji:

(a) opredeljiva sredstva, dolgovi in pogojne obveznosti prevzetega podjetja so namišljeno ponovno opredeljene na njihovo pošteno vrednost na datum vsakega menjalnega posla za določitev zneska morebitnega dobrega imena, povezanega z vsakim poslom;

in

(b) prevzemnik mora nato pripoznati opredeljiva sredstva, dologve in pogojne obveznosti prevzetega podjetja po njihovi pošteni vrednosti na dan prevzema,

vsaka prilagoditev teh poštenih vrednosti, ki se nanašajo na prejšnji delež prevzemnika, predstavlja prevrednotenje in ga je treba kot takega obračunati. Vendar pa, zaradi tega, ker to prevrednotenje nastane ob začetnem pripoznanju prevzemnika sredstev, dolgov in pogojnih obveznosti prevzetega podjetja, to ne pomeni, da je prevzemnik izbral uporabo računovodske usmeritve prevrednotenja teh postavk po začetnem pripoznanju v skladu z, na primer, MRS 16 *Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema)*.

60. Preden se posel označi kot poslovna združitev, se lahko označi kot finančna naložba v pridruženo podjetje in obračuna z uporabo kapitalske metode po MRS 28 *Obračunavanje finančnih naložb v pridružena podjetja*. Če je temu tako, se poštena vrednost opredeljivih čistih sredstev podjetja, v katerega naložbi, na datum vsakega prejšnjega menjalnega posla predhodno določi pri uporabi kapitalske metode za naložbo.

Začasno določeno začetno obračunavanje

61. Začetno obračunavanje za poslovno združitev vključuje opredelitev in določitev poštenih vrednosti, ki se pripišejo opredeljivim sredstvom, dolgovom in pogojnim obveznostim prevzetega podjetja, ter nabavno vrednost združitve.

▼M3

62. Če se lahko začetno obračunavanje za poslovno združitev določi zgolj začasno na koncu obdobju, v katerem se izvede združitev, ker se bodisi poštene vrednosti, pripisane opredeljivim sredstvom, dolgovom in pogojnim obveznostim prevzetega podjetja bodisi nabavna vrednost združitve lahko določijo zgolj začasno, prevzemnik obračuna združitev z uporabo teh začasnih vrednosti. Prevzemnik pripozna vsako prilagoditev teh začasnih vrednosti kot rezultat zaključka začetnega obračunavanja:

(a) v dvanajstih mesecih po datumu prevzema;

in

(b) od datuma prevzema. Potemtakem:

(i) se knjigovodska vrednost opredeljivega sredstva, dolga ali pogojne obveznosti, ki je pripoznana ali prilagojena kot posledica dokončanja začetnega obračunavanja, izračuna kot če bi bila poštena vrednost na datum prevzema pripoznana od tega datuma dalje.

(ii) dobro ime ali morebiten dobiček, pripoznan v skladu s 56. členom, se prilagodi od datuma prevzema za znesek, ki je enak prilagoditvi poštene vrednosti na datum prevzema za opredeljivo sredstvo, dolg ali pogojno obveznost, ki se pripozna oz. prilagodi.

(iii) primerjalne informacije za obdobja pred zaključkom začetnega obračunavanja združitve se predstavijo, kot če bi bilo začetno obračunavanje zaključeno od datuma prevzema. To vključuje morebitno dodatno amortizacijo ali drug učinek na poslovni izid, pripoznan kot posledica zaključka začetnega obračunavanja.

Prilagoditve po zaključku začetnega obračunavanja

63. Razen kot je navedeno v 33., 34., in 65. členu, se prilagoditve začetnega obračunavanja za poslovno združitev po zaključku začetnega obračunavanja, pripoznajo samo kot popravek napake v skladu z MRS 8 *Računovodske usmeritve, Spremembe računovodskih ocen in Napake.* Prilagoditve začetnega obračunavanja za poslovno združitev po zaključku tega obračunavanja se ne pripoznajo, če so posledica sprememb ocen. V skladu z MRS 8, se učinek spremembe ocen pripozna v tekočem in prihodnjih obdobjih.

64. MRS 8 zahteva, da podjetje obračuna popravek napake za nazaj in da poda računovodske izkaze, kot da do napake sploh ni prišlo, s ponovnim oblikovanjem primerjalnih informacij za prejšnje obdobje(a), v katerem (ih) je do napake prišlo. Zatorej se knjigovodska vrednost opredeljivega sredstva, dolga ali pogojne obveznosti prevzetega podjetja, ki je pripoznana ali prilagojena kot posledica popravka napake, izračuna kot če bi bila poštena vrednost ali prilagojena poštena vrednost na datum prevzema pripoznana od tega datuma dalje. Dobro ime ali morebiten dobiček, pripoznan v prejšnjem obdobju v skladu s 56. členom, se prilagodi za nazaj za znesek, ki je enak pošteni vrednosti na datum prevzema (ali prilagoditvi poštene vrednosti na datum prevzema) za opredeljivo sredstvo, dolg ali pogojno obveznost, ki se pripozna (oz. prilagodi).

Pripoznanje odložene terjatve za davek po zaključku začetnega obračunavanja

65. Če se potencialna korist izgube davka iz dobička prevzetega podjetja prenese v naslednje obdobje ali če druge odložene terjatve za davek ne izpolnjujejo sodil iz 37. člena za ločeno pripoznanje pri začetnem obračunu poslovne združitve, uresničenem kasneje, prevzemnik pripozna to korist kot prihodek v skladu z MRS 12 *Davek iz dobička.* Poleg tega prevzemnik:

(a) zmanjša knjigovodsko vrednost dobrega imena na znesek, ki bi bil pripoznan, če bi bila odložena terjatev za davek pripoznana kot opredeljivo sredstvo od datuma prevzema;

in

(b) pripozna zmanjšanje knjigovodske vrednosti dobrega imena kot odhodek.

Vendar pa ta postopek nima za posledico ustvarjanja presežka, kot je opisan v 56. členu, niti ne poveča zneska morebitnega dobička, predhodno pripoznanega v skladu s 56. členom.

RAZKRIVANJE

66. **Prevzemnik razkrije informacije, ki omogočajo uporabnikom njegovih računovodskih izkazov, da ocenijo naravo in denarno izražene učinke izvedenih poslovnih združitev:**

(a) **v tem obdobju.**

▼M3

(b) **po datumu bilance stanja, a preden so računovodski izkazi odobreni za izdajo.**

67. Za upoštevanje načela iz člena 66(a), prevzemnik razkrije naslednje informacije za vsako poslovno združitev, ki je bila izvedena v določenem obdobju:

(a) imena in opise podjetij ali poslovnih subjektov, ki se združujejo.

(b) datum prevzema.

(c) odstotek pridobljenih glasovalnih kapitalskih inštrumentov.

(d) nabavno vrednost združitve in opis sestavin te nabavne vrednosti, vključno s stroški, ki jih lahko neposredno pripišemo združitvi. Če so del nabavne vrednosti izdani ali izdajljivi kapitalski inštrumenti, se razkrije še naslednje:

(i) število izdanih ali izdajljivih kapitalskih inštrumentov;

in

(ii) poštena vrednost teh inštrumentov in podlaga za njeno določitev. Če za inštrumente na datum zamenjave ne obstaja objavljen tečaj, se razkrijejo pomembne predpostavke, ki so uporabljene za določitev poštene vrednosti. Če na datum zamenjave obstaja objavljen tečaj, a ta ni bil uporabljen kot podlaga za določitev nabavne vrednosti združitve, se to dejstvo razkrije skupaj z: razlogi, zakaj objavljen tečaj ni bila uporabljen, metodo in pomembnimi predpostavkami, ki so bile uporabljene za pripis vrednosti kapitalskim inštrumentom, ter nabranim zneskom razlike med pripisano vrednostjo in objavljenim tečajem kapitalskih inštrumentov.

(e) podrobnosti o vseh dejavnostih, ki se jih je podjetje odločilo odtujiti kot posledico združitve.

(f) zneske, ki so pripoznani na datum prevzema, za vsak razred sredstev, dolgov in pogojnih obveznosti prevzetega podjetja ter, razen če bi bilo razkritje nepraktično, knjigovodsko vrednost vsakega od teh razredov, določeno v skladu z MSRP, neposredno pred združitvijo. Če bi bilo takšno razkritje nepraktično, je treba to dejstvo razkriti skupaj z njegovo razlago.

(g) znesek morebitnega presežka, pripoznanega kot poslovni izid v skladu s 56. členom, in vrstično postavko v izkazu poslovnega izida, v katerem je presežek pripoznan.

(h) opis dejavnikov, ki so prispevali k nabavni vrednosti, ki imajo za posledico pripoznanje dobrega imena – opis vsakega neopredmetenega sredstva, ki ni bilo pripoznano ločeno od dobrega imena in razlago, zakaj ni bilo mogoče zanesljivo izmeriti poštene vrednosti neopredmetenega sredstva – ali opis narave morebitnega presežka, pripoznanega kot poslovni izid v skladu s 56. členom.

(i) znesek poslovnega izida prevzetega podjetja od datuma prevzema, ki je vključen v poslovni izid prevzemnika za to obdobje, razen če bi bilo razkritje nepraktično. Če bi bilo takšno razkritje nepraktično, je treba to dejstvo razkriti skupaj z njegovo razlago.

68. Informacije, ki jih je potrebno razkriti v skladu s 67. členom, se razkrijejo kot celota za poslovne združitve, izvedene v poročevalnem obdobju, ki so posamično nebistvene.

69. Če je bilo začetno obračunavanje poslovne združitve, ki je bila izvedena v obdobju, določeno samo začasno, kot je opisano v 62. členu, je treba to dejstvo razkriti skupaj z njegovo razlago.

70. Za upoštevanje načela iz člena 66(a), prevzemnik razkrije naslednje informacije, razen če bi bilo takšno razkritje nepraktično:

(a) prihodke združenega podjetja v obdobju, kot če bi bil datum prevzema za vse poslovne združitve, izvedene v tem obdobju, začetni datum tega obdobja.

(b) poslovni izid združenega podjetja v obdobju, kot če bi bil datum prevzema za vse poslovne združitve, izvedene v tem obdobju, začetni datum tega obdobja.

Če bi bilo takšno razkritje nepraktično, je treba to dejstvo razkriti skupaj z njegovo razlago.

71. Za upoštevanje načela iz člena 66(b), prevzemnik razkrije informacije, zahtevane v 67. členu, za vsako poslovno združitev, izvedeno po datumu bilance stanja, a preden so računovodski izkazi odobreni za izdajo, razen če bi bilo takšno razkritje nepraktično. Če bi bilo takšno razkritje nepraktično, je treba to dejstvo razkriti skupaj z njegovo razlago.

▼M3

72. **Prevzemnik razkrije informacije, ki uporabnikom njegovih računovodskih izkazov omogočajo oceno finančnih učinkov dobička, izgube, popravkov napak in drugih prilagoditev, pripoznanih v tekočem obdobju, ki se nanašajo na poslovne združitve, izvedene v tekočem ali prejšnjih obdobjih.**

73. Za upoštevanje načela iz 72. člena prevzemnik razkrije naslednje informacije:

(a) znesek in razlago morebitnega dobička ali izgube, pripoznane v tekočem obdobju, ki:

(i) se nanašajo na opredeljiva pridobljena sredstva ali prevzete dolgove oz. pogojne obveznosti iz poslovne združitve, ki je bila izvedena v tekočem ali preteklih obdobjih;

in

(ii) je takšnega obsega, narave ali učinka, da je razkritje pomembno za razumevanje vrednostno izraženih dosežkov združenega podjetja.

(b) zneske in razlage prilagoditev začasnih vrednosti, pripoznanih v tekočem obdobju, če je bilo začetno obračunavanje poslovne združitve, ki je bila izvedena v prejšnjem obdobju, določeno samo začasno na koncu tega obdobja.

(c) informacije o popravkih napak, katerih razkritje zahteva MRS 8 za vsakega od opredeljivih sredstev, dolgov in pogojnih obveznosti prevzetega podjetja, ali spremembe vrednosti, pripisanih tem postavkam, ki jih prevzemnik pripozna v tekočem obdobju v skladu s 63. in 64. členom.

74. **Podjetje razkrije informacije, ki omogočajo uporabnikom njegovih računovodskih izkazov, da ocenijo spremembe knjigovodske vrednosti dobrega imena v obdobju.**

75. Za upoštevanje načela iz 74. člena podjetje razkrije uskladitev knjigovodske vrednosti dobrega imena na začetku in na koncu obdobja, pri čemer ločeno prikaže naslednje:

(a) kosmati znesek in nabrano izgubo zaradi oslabitve na začetku obdobja;

(b) dodatno dobro ime, pripoznano med obdobjem, z izjemo dobrega imena, vključenega v skupino za odtujitev, ki ob prevzemu izpolnjuje sodila za razvrstitev v posest za prodajo v skladu z MSRP 5.

(c) prilagoditve, ki izhajajo iz naknadnega pripoznanja odloženih terjatev za davek med obdobjem v skladu s 65. členom;

(d) dobro ime, vključeno v skupino za odtujitev, razvrščeno kot v posesti za prodajo v skladu z MSRP 5, in dobro ime, katerega pripoznanje je bilo odpravljeno med obdobjem, ne da bi bilo predhodno vključeno v skupino za odtujitev, razvrščeno kot v posesti za prodajo;

(e) izgube zaradi oslabitve, pripoznane med obdobjem v skladu z MRS 36;

(f) čiste tečajne razlike, ki nastanejo v obdobju, v skladu z MRS 21 *Vplivi sprememb deviznih tečajev*;

(g) druge morebitne spremembe knjigovodske vrednosti v obdobju;

in

(h) kosmati znesek in nabrano izgubo zaradi oslabitve na koncu obdobja.

76. Podjetje poleg informacij, katerih razkritje je zahtevano v členu 75(e), razkrije informacije o nadomestljivi vrednosti in oslabitvi dobrega imena v skladu z MRS 36.

77. Če v kakršnem koli primeru informacije, ki jih je treba razkriti v skladu s tem MSRP, ne dosegajo ciljev, opredeljenih v 66., 72. in 74. členu, podjetje razkrije dodatne informacije, ki so potrebne za doseganje teh ciljev.

PREHODNE DOLOČBE IN DATUM UVELJAVITVE

78. Razen, kot je predvideno v 85. členu, ta MSRP velja za obračunavanje pri poslovnih združitvah, pri katerih je *datum pogodbe*31. marec 2004 ali kasneje. Ta MSRP velja tudi za obračunavanje za:

(a) dobro ime, ki izhaja iz poslovne združitve, za katero je datum pogodbe 31. marec 2004 ali kasneje;

ali

▼M3

(b) vsak presežek deleža prevzemnika v čisti pošteni vrednosti opredeljivih sredstev, dolgov in pogojnih obveznosti prevzetega podjetja nad nabavno vrednostjo poslovne združitve, za katero je datum pogodbe 31. marec 2004 ali kasneje.

Predhodno pripoznano dobro ime

79. Podjetje uporablja ta MSRP za naprej od začetka prvega letnega obdobja, ki se začne 31. marca 2004 ali kasneje, za dobro ime, pridobljeno s poslovno združitvijo, za katero je bil datum pogodbe pred 31. marcem 2004 in za dobro ime, ki izhaja iz deleža v skupaj obvladovanih podjetjih, pridobljeno pred 31. marcem 2004 in obračunano z uporabo sorazmernega uskupinjevanja. Zatorej podjetje:

(a) od začetka prvega letnega obdobja, ki se začne 31. marca 2004 ali kasneje, preneha amortizirati takšno dobro ime;

(b) na začetku prvega letnega obdobja, ki se začne 31. marca 2004 ali kasneje, izloči knjigovodsko vrednost s tem povezano nabrano amortizacijo in ustrezno zmanjša dobro ime;

in

(c) od začetka prvega letnega obdobja, ki se začne 31. marca 2004 ali kasneje, preizkusi dobro ime za oslabitev v skladu z MRS 36 (kot je bil spremenjen v letu 2004).

80. Če je podjetje prej pripoznalo dobro ime kot odbitek od kapitala, tega dobrega imena ne pripozna v poslovnem izidu, ko odtuji ves ali del poslov, na katere se to dobro ime nanaša, ali ko postane poslovnoizidno središče, na katerega se dobro ime nanaša, oslabljeno.

Predhodno pripoznano slabo ime

81. Knjigovodska vrednost slabega imena na začetku prvega letnega obdobja, ki se začne 31. marca 2004 ali kasneje, in izhaja bodisi iz:

(a) poslovne združitve, katere datum pogodbe je bil pred 31. marcem 2004,

ali

(b) deleža iz skupaj obvladovanega podjetja, pridobljenega pred 31. marcem 2004, obračunana z uporabo sorazmernega uskupinjevanja

se izloči (odpravi pripoznanje) na začetku tega obdobja, skupaj z ustrezno prilagoditvijo začetnega salda zadržanega čistega dobička.

Predhodno pripoznana neopredmetena sredstva

82. Knjigovodska vrednost postavke, razvrščene v neopredmetena sredstva, ki so bodisi

(a) bila pridobljena v poslovni združitvi, katere datum pogodbe je bil pred 31. marcem 2004,

ali

(b) izhaja iz deleža iz skupaj obvladovanega podjetja, pridobljenega pred 31. marcem 2004, obračunana z uporabo sorazmernega uskupinjevanja

se ponovno razvrsti kot dobro ime na začetku prvega letnega obdobja, ki se začne 31. marca 2004 ali kasneje, če to neopredmeteno sredstvo ne izpolnjuje sodila opredeljivosti iz MRS 38 (kot je bil spremenjen v letu 2004).

Naložbe, obračunane po kapitalski metodi

83. Za naložbe, obračunane po kapitalski metodi in pridobljene 31. marca 2004 ali kasneje, podjetje uporabi ta MSRP pri obračunavanju:

(a) pridobljenega dobrega imena, vključenega v knjigovodsko vrednost te naložbe. Zatorej amortizacija tega namišljenega dobrega imena ni vključena v ugotavljanje deleža podjetja v poslovnem izidu podjetja, v katerega naložbi.

(b) vsakega presežka, vključenega v knjigovodsko vrednost naložbe deleža podjetja v čisti pošteni vrednosti opredeljivih sredstev, dolgov in pogojnih obveznosti podjetja, v katerega vlaga, nad nabavno vrednostjo naložbe. Zatorej podjetje pri določanju deleža podjetja v poslovnem izidu podjetja, v katerega naložbi v obdobju, v katerem je naložba pridobljena, vključi presežek kot prihodek.

84. Za naložbe, obračunane z uporabo kapitalske metode, pridobljene pred 31. marcem 2004:

(a) podjetje uporabi ta MSRP za naprej od začetka prvega letnega obdobja, ki se začne 31. marca 2004 ali kasneje, za pridobljeno dobro ime, vključeno v knjigovodsko vrednost te naložbe. Zatorej podjetje

▼M3

od tega datuma preneha vključevati amortizacijo tega dobrega imena v ugotavljanje deleža podjetja v poslovnem izidu podjetja, v katerega naložbi.

(b) podjetje odpravi pripoznanje morebitnega slabega imena, vključenega v knjigovodsko vrednost te naložbe, na začetku prvega letnega obdobja, ki se začne 31. marca 2004 ali kasneje, skupaj z ustrezno prilagoditvijo začetnega salda zadržanega čistega dobička.

Omejena uporaba za nazaj

85. Podjetje lahko uporabi zahteve iz tega MSRP za dobro ime, ki obstaja ali je naknadno pridobljeno, in za poslovne združitve, ki se izvedejo do katerega koli datuma pred datumi uveljavitve, naštetimi v členih 78-84, pod pogojem, da:

(a) so bila vrednotenja in druge informacije, ki so potrebne za uporabo tega MSRP za pretekle poslovne združitve, pridobljene ob času, ko so bile te združitve prvotno obračunane;

in

(b) podjetje uporablja tudi MRS 36 (kot je bil spremenjen v letu 2004) in MRS 38 (kot je bil spremenjen v letu 2004) za naprej od tega istega datuma in je predhodno pridobilo vrednotenja in druge informacije, ki so potrebne za uporabo teh standardov od tega datuma, tako da ni potrebno določiti ocen, ki bi jih bilo potrebno izvesti ob prejšnjih datumih.

UMIK DRUGIH IZJAV

86. Ta MSRP nadomesti MRS 22 - *Poslovne združitve* (kot je bil sprejet leta 1998).

87. Ta MSRP nadomesti naslednja pojasnila:

(a) SOP-9 *Poslovne združitve - razvrstitev med prevzeme ali med združitve deležev*

(b) SOP-22 *Poslovne združitve - Kasnejše prilagoditve na začetku pripoznanih poštenih vrednosti in dobrega imena*;

in

(c) SOP-28 *Poslovne združitve – „datum izmenjave/zamenjave" in Poštena vrednost kapitalskih inštrumentov.*

▼M3

PRILOGA A

Opredeljeni izrazi

Ta priloga je sestavni del MSRP.

Datum prevzema	Datum, na katerega prevzemnik dejansko začne obvladovati prevzeto podjetje.
Datum sporazuma/ pogodbe	Datum, ko združeni stranki dosežeta stvaren sporazum, in, v primeru podjetja v javni lasti (uvrščenega na javni trg), o njem obvestita javnost. V primeru sovražnega prevzema je najbolj zgoden datum, na katerega združeni stranki dosežeta stvaren sporazum, tisti datum, na katerega zadostno število lastnikov prevzetega podjetja sprejme ponudbo prevzemnika za prevzem obvladovanja prevzetega podjetja.
Poslovanje	Povezani niz aktivnosti in sredstev, s katerimi se ravna in o katerih se odloča z namenom zagotavljanja:(a)donosa naložbenikom;ali(b)nižjih stroškov ali drugih gospodarskih koristi neposredno in sorazmerno odločevalcem ali udeležencem. Poslovanje ponavadi zajema vložke, postopke, ki se uporabljajo za te vložke, in posledične izložke, ki so ali bodo namenjeni ustvarjanju donosa. Če je v prenesenem nizu aktivnosti in sredstev prisotno dobro ime, se zanj sklepa, da je vključeno v poslovanje.
Poslovna združitev (business combination)	Združevanje ločenih podjetij ali poslov v eno poročajoče podjetje.
Poslovna združitev, ki vključuje enote ali podjetja pod skupnim upravljanjem	Poslovna združitev, v kateri vsa združena podjetja ali posle na koncu upravlja ena in ista stranka oz. stranke tako pred kot po združitvi, pri čemer to upravljanje ni prehodno.
Pogojna obveznost (contingent liability)	Pogojna obveznost ima pomen, kot ga opredeljuje MRS 37 Rezervacije, možne obveznosti in možna sredstva, in sicer:(a)možna obveza, ki izhaja iz preteklih dogodkov in katere obstoj potrdi samo pojavitev ali nepojavitev enega ali več negotovih prihodnjih dogodkov, ki jih podjetje ne obvladuje v celoti;ali(b)sedanja obveza, ki izhaja iz preteklih dogodkov, vendar se ne pripozna, ker:(i)ni verjetno, da bo pri poravnavi obveze potreben odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi,ali(ii)zneska obveze ni mogoče izmeriti dovolj zanesljivo.
Obvladovanje	Zmožnost odločanja o finančnih in poslovnih usmeritvah enote ali podjetja za pridobivanje koristi iz njenega ali njegovega delovanja.
Datum menjave	Kadar pride do poslovne združitve v okviru enega samega menjalnega posla, je datum menjave datum prevzema. Kadar gre pri poslovni združitvi za več kot samo en menjalni posel, na primer, kadar do nje pride postopoma z zaporednimi nakupi delnic, je datum menjave tisti datum, na katerega je vsaka posamezna finančna naložba pripoznana v računovodskih izkazih prevzemnika.
Poštena vrednost (fair value)	Znesek, s katerim je mogoče zamenjati sredstvo oziroma poravnati obveznost med dobro obveščenima in voljnima strankama v premišljenem poslu.
Dobro ime (goodwill)	Prihodnje gospodarske koristi, ki izhajajo iz sredstev, ki jih ni mogoče posamezno opredeliti in pripoznati ločeno.
Neopredmeteno sredstvo (intangible asset)	Neopredmeteno sredstvo ima pomen, kot je določen v MRS 38 Neopredmetena sredstva, in sicer opredeljivo nedenarno sredstvo brez fizičnega obstoja.

▼M3

Skupni podvig (joint venture)	Skupni podvig ima pomen, kot je določen v MRS 31 Deleži v skupnih podvigih, in sicer pogodbeni sporazum, po katerem se dve ali več strank loti(ta) gospodarske dejavnosti, ki je predmet skupnega obvladovanja.
Manjšinski delež (minority interest)	Tisti del čistega poslovnega izida in čistega premoženja odvisnega podjetja, ki se nanaša na kapitalski delež, ki ni last obvladujočega podjetja niti neposredno niti posredno, prek odvisnih podjetij.
Vzajemno podjetje	Podjetje, ki ni podjetje v lasti naložbenika, kot na primer vzajemna zavarovalnica ali vzajemno zadružno podjetje, ki svojim zavarovancem ali udeležencem neposredno in sorazmerno nudi nižje stroške ali druge gospodarske koristi.
Obvladujoče podjetje	Podjetje, ki ima eno ali več odvisnih podjetij.
Verjeten	Bolj verjeten kot ne.
Poročajoče podjetje	Podjetje, v zvezi s katerim se lahko govori o uporabnikih, ki so jim računovodski izkazi glavni vir računovodskih informacij o njem za odločanje o razporejanju sredstev. Poročajoče podjetje je lahko eno samo podjetje ali skupina, ki je sestavljena iz obvladujočega podjetja in vseh njegovih odvisnih podjetij.
Odvisno podjetje (subsidiary)	Podjetje, vključno z zasebnim podjetjem, kot je partnerstvo, ki ga obvladuje drugo podjetje (imenovano obvladujoče).

▼M3

PRILOGA B

Dodatek/dopolnilo za uporabo

Ta priloga je sestavni del MSRP.

Obrnjeni prevzemi

B1 Kot je omenjeno v 21. členu, je v nekaterih poslovnih združitvah, ki se jim običajno reče obrnjeni prevzemi, prevzemnik podjetje, v katerem je bil pridobljen kapitalski delež, izdajateljsko podjetje pa je prevzeto podjetje. Tak je na primer primer, ko družba z omejeno odgovornostjo poskrbi, da jo „prevzame" manjša delniška družba, da bi se uvrstila na borzo. Čeprav se v pravnem pogledu izdajateljska delniška družba šteje kot obvladujoče podjetje in družba z omejeno odgovornostjo kot odvisno podjetje, je pravno odvisno podjetje prevzemnik, če ima moč voditi politiko financiranja in poslovanja pravnega obvladujočega podjetja, tako da ima koristi od njegovih dejavnosti.

B2 Podjetje pri obračunavanju obrnjenega prevzema uporablja napotek iz členov B3-B15.

B3 Obračunavanje obrnjenega prevzema določa razporeditev nabavne vrednosti poslovne združitve na datum prevzema in ne velja za posle po združitvi.

Nabavna vrednost poslovne združitve

B4 Ko se kapitalski inštrumenti izdajo kot del nabavne vrednosti poslovne združitve, 24. člen zahteva, da nabavna vrednost združitve vsebuje pošteno vrednost teh kapitalskih inštrumentov na datum menjave. 27. člen navaja, da se lahko, kadar ni zanesljivega objavljenega tečaja, poštena vrednost kapitalskih inštrumentov oceni s sklicevanjem na pošteno vrednost prevzemnika ali pošteno vrednost prevzetega podjetja, odvisno od tega, katera je bolj jasna.

B5 Pri obrnjenem prevzemu se šteje, da nabavno vrednost poslovne združitve utrpi pravno odvisno podjetje (ki je prevzemnik za namene obračunavanja) v obliki kapitalskih inštrumentov, izdanih lastnikom pravnega obvladujočega podjetja (ki je prevzeto podjetje za namene obračunavanja). Če se objavljen tečaj kapitalskih inštrumentov pravnega odvisnega podjetja uporablja za ugotavljanje nabavne vrednosti združitve, se opravi izračun, da se ugotovi število kapitalskih inštrumentov, ki bi jih pravno odvisno podjetje moralo izdati, da lastnikom pravnega obvladujočega podjetja zagotovi lastniški delež v združenem podjetju v enakem odstotku, kot ga imajo v združenem podjetju zaradi obratnega prevzema. Tako izračunana poštena vrednost števila kapitalskih inštrumentov se uporabi kot nabavna vrednost združitve.

B6 Če poštena vrednost kapitalskih inštrumentov pravnega odvisnega podjetja ni drugače jasna, se celotna poštena vrednost vseh izdanih kapitalskih inštrumentov pravnega obvladujočega podjetja pred poslovno združitvijo uporabi kot osnova za ugotavljanje nabavne vrednosti združitve.

Pripravljanje in predstavljanje skupinskih računovodskih izkazov

B7 Skupinski računovodski izkazi, pripravljeni po obratnem prevzemu, se izdajo pod imenom pravnega obvladujočega podjetja, opisani pa so v pojasnilih kot nadaljevanje računovodskih izkazov pravnega odvisnega podjetja (ki je prevzemnik za namene obračunavanja). Ker ti skupinski računovodski izkazi predstavljajo nadaljevanje računovodskih izkazov pravnega odvisnega podjetja:

(a) se sredstva in dolgovi pravnega odvisnega podjetja pripoznajo in merijo v teh skupinskih računovodskih izkazih po svoji knjigovodski vrednosti pred združitvijo.

(b) predstavlja zadržani čisti dobiček in druga stanja kapitala, pripoznani v teh skupinskih računovodskih izkazih, zadržani čisti dobiček in druga stanja kapitala pravnega odvisnega podjetja neposredno pred poslovno združitvijo.

(c) se znesek, pripoznan kot izdani kapitalski inštrumenti v teh skupinskih računovodskih izkazih, ugotovi tako, da se izdanim kapitalskim inštrumentom pravnega odvisnega podjetja neposredno pred poslovno združitvijo prišteje nabavna vrednost združitve, ugotovljena, kot je opisano v členih B4-B6. Vendar pa kapitalska struktura v teh skupinskih računovodskih izkazih (tj. število in vrsta izdanih kapitalskih inštrumentov) odraža kapitalsko strukturo pravnega obvladujočega podjetja, vključno z kapitalskimi inštrumenti, ki jih pravno obvladujoče podjetje izda za izvedbo združitve.

▼M3

(d) se primerjalne informacije, predstavljene v teh skupinskih računovodskih izkazih, nanašajo na pravno odvisno podjetje.

B8 Obračunavanje obratnega prevzema velja samo v skupinskih računovodskih izkazih. Zato se v ločenih računovodskih izkazih pravnega obvladujočega podjetja, če sploh obstajajo, finančna naložba v pravno odvisno podjetje obračunava v skladu z zahtevo iz MRS 27 *Skupinski in ločeni računovodski izkazi* o obračunavanju finančnih naložb v naložbenikovih ločenih računovodskih izkazih.

B9 Skupinski računovodski izkazi, pripravljeni po obratnem prevzemu, odražajo poštene vrednosti sredstev, dolgov in pogojnih obveznosti pravnega obvladujočega podjetja (ki je prevzeto podjetje za namene obračunavanja). Zato se nabavna vrednost poslovne združitve razporedi z merjenjem opredeljivih sredstev, dolgov in pogojnih obveznosti pravnega obvladujočega podjetja, ki izpolnjujejo sodila za pripoznavanje iz 37. člena, po njihovih poštenih vrednostih na datum prevzema. Vsak presežek nabavne vrednosti združitve nad prevzemnikovim deležem v čisti pošteni vrednosti teh postavk se obračunava v skladu s členi 51-55. Vsak presežek prevzemnikovega deleža v čisti pošteni vrednosti teh postavk nad nabavno vrednostjo združitve se obračunava v skladu s 56. členom.

Manjšinski delež (kapitala odvisnih podjetij)

B10 Pri nekaterih obratnih prevzemih nekateri od lastnikov pravnih odvisnih podjetij ne zamenjajo svojih kapitalskih inštrumentov za kapitalske inštrumente pravnega obvladujočega podjetja. Čeprav je podjetje, v katerem imajo ti lastniki kapitalske inštrumente (pravno odvisno podjetje), prevzelo drugo podjetje (pravno obvladujoče podjetje), se ti lastniki v skupinskih računovodskih izkazih, pripravljenih po obratnem prevzemu, obravnavajo, kot da imajo manjšinski delež. Razlog za to je dejstvo, da imajo lastniki pravnega odvisnega podjetja, ki ne zamenjajo svojih kapitalskih inštrumentov za kapitalske inštrumente pravnega obvladujočega podjetja, delež samo v izidih in čistih sredstvih pravnega odvisnega podjetja, ne pa v izidih in čistih sredstvih združenega podjetja. Nasprotno pa imajo ne glede na to, da se pravno obvladujoče podjetje šteje kot prevzeto podjetje, vsi lastniki pravnega obvladujočega podjetja delež v izidih in čistih sredstvih združenega podjetja.

B11 Ker se sredstva in dolgovi pravnega obvladujočega podjetja pripoznajo in merijo v skupinskih računovodskih izkazih po njihovih knjigovodskih vrednostih pred združitvijo, manjšinski delež odraža sorazmerni delež manjšinskih delničarjev v čistih sredstvih pravnega odvisnega podjetja po knjigovodski vrednosti pred združitvijo.

Čisti dobiček na delnico

B12 Kot navaja člen B7(c), kapitalska struktura, ki se pojavi v skupinskih računovodskih izkazih, pripravljenih po obratnem prevzemu, odraža kapitalsko strukturo pravnega obvladujočega podjetja, vključno z kapitalskimi inštrumenti, ki jih izda pravno obvladujoče podjetje za izvedbo poslovne združitve.

B13 Za namen izračuna tehtanega povprečnega števila uveljavljajočih se navadnih delnic (imenovalec) v obdobju, v katerem nastane obratni prevzem:

(a) se kot število uveljavljajočih se navadnih delnic od začetka tega obdobja do datuma prevzema šteje število navadnih delnic, ki jih pravno obvladujoče podjetje izda lastnikom pravnega odvisnega podjetja;

in

(b) je število uveljavljajočih se navadnih delnic od datuma prevzema do konca tega obdobja dejansko število uveljavljajočih se navadnih delnic pravnega obvladujočega podjetja v tem obdobju.

B14 Osnovni čisti dobiček na delnico, izkazan za vsako primerljivo obdobje pred datumom prevzema, ki je predstavljen v skupinskih računovodskih izkazih po obratnem prevzemu, se izračuna tako, da se dobiček ali izgubo pravnega odvisnega podjetja, pripisljiv navadnim delničarjem v vsakem izmed teh obdobij, deli s številom navadnih delnic, ki jih izda pravno obvladujoče podjetje lastnikom pravnega odvisnega podjetja pri obratnem prevzemu.

B15 Izračuni, opisani v členih B13 in B14, predvidevajo, da se število izdanih navadnih delnic pravnega odvisnega podjetja ni spremenilo v primerljivih obdobjih in v obdobju od začetka obdobja, v katerem je prišlo do obratnega prevzema, pa do datuma prevzema. Izračun dobička na delnico se ustrezno prilagodi, tako da upošteva učinek spremembe števila navadnih delnic pravnega odvisnega podjetja, izdanih v teh obdobjih.

▼M3

Razporejanje nabavne vrednosti poslovne združitve

B16 Ta MSRP od prevzemnika zahteva, da opredeljiva sredstva, dologve in pogojne obveznosti prevzetega podjetja, ki izpolnjujejo ustrezna sodila za pripoznanje, pripozna po pošteni vrednosti na dan prevzema. Za namene razporejanja nabavne vrednosti poslovne združitve prevzemnik šteje naslednja merila kot pošteno vrednost:

(a) za finančne inštrumente, s katerimi se trguje na delujočem trgu, prevzemnik uporablja dnevne tržne vrednosti.

(b) za finančne inštrumente, s katerimi se ne trguje na delujočem trgu, prevzemnik uporablja ocenjene vrednosti, ki upoštevajo značilnosti, kot so koeficient cene na dobiček, dividendna donosnost in pričakovane stopnje rasti primerljivih inštrumentov podjetij, ki imajo podobne značilnosti.

(c) za terjatve, pravice do uporabe in druga opredeljiva sredstva prevzemnik uporablja sedanje vrednosti zneskov, ki bodo prejeti, določene po ustreznih dnevnih obrestnih merah *ter* po potrebi zmanjšane za odpise zaradi neiztržljivosti in za stroške izterjave. Diskontiranje pa ni potrebno za kratkoročne terjatve, pravice do uporabe in druga opredeljiva sredstva, če razlika med nominalnim in diskontiranim zneskom ni bistvena.

(d) za zaloge:

(i) dokončanih proizvodov in trgovskega blaga prevzemnik uporablja prodajne cene, zmanjšane za vsoto (1) stroškov prodaje in (2) primernega dobička za prevzemnikova prodajna prizadevanja, zasnovanega na dobičku za podobne dokončane proizvode in trgovsko blago;

(ii) za nedokončano proizvodnjo prevzemnik uporablja prodajne cene dokončanih proizvodov, zmanjšane za vsoto (1) stroškov za dokončanje, (2) stroškov prodaje in (3) primernega dobička za prizadevanja pri dokončanju in prodaji, zasnovanega na dobičku za podobne dokončane proizvode;

ter

(iii) za surovine prevzemnik uporablja dnevne nadomestitvene vrednosti.

(e) za zemljišča in zgradbe prevzemnik uporablja tržne vrednosti.

(f) za naprave in opremo prevzemnik uporablja tržne vrednosti, ki se običajno določijo s cenitvijo. Če zaradi posebne narave posamezne naprave in opreme ne obstajajo tržno zasnovani dokazi poštene vrednosti in se ta naprava in oprema redko prodaja, razen kot del podjetja, ki nadaljuje poslovanje, bo morda moral prevzemnik oceniti pošteno vrednost z uporabo donosnostnega načina ali načina za amortizacijo zmanjšane nadomestitvene vrednosti.

(g) pošteno vrednost neopredmetenih sredstev prevzemnik določi:

(i) glede na delujoči trg, kot je opredeljen v MRS 38 *Neopredmetena sredstva*;

ali

(ii) če ni delujočega trga, na način, ki odraža znesek, ki bi ga prevzemnik plačal za sredstvo v premišljenem poslu med dobro obveščenima in voljnima strankama, zasnovanem na najboljših razpoložljivih informacijah (za nadaljnje napotke za ugotavljanje poštene vrednosti neopredmetenega sredstva, pridobljenega pri poslovni združitvi, glejte MRS 38).

(h) za čiste terjatve ali obveznosti za povračila zaposlenim po programu z določenimi zaslužki prevzemnik uporablja sedanjo vrednost opredeljene obveznosti za določene zaslužke, zmanjšano za pošteno vrednost vseh sredstev programa. Toda sredstvo se pripozna le toliko, kolikor je verjetno, da bo na razpolago prevzemniku v obliki povračil iz programa ali zmanjšanja prihodnjih prispevkov.

(i) za terjatve za davek in obveznosti za davek prevzemnik uporablja znesek davčne koristi, ki izhaja iz davčnih izgub ali obračunanih obveznosti za davke glede na dobiček ali izgubo v skladu z MRS 12 *Davek iz dobička,* ki je ocenjen(a) iz zornega kota sestavljenega podjetja. Terjatev za davek ali obveznost za davek se ugotovi po upoštevanju davčnega učinka ponovno izraženih opredeljivih sredstev in dolgov *ter* pogojnih obveznosti po njihovih poštenih vrednostih *ter* se ne diskontira.

(j) za obveznosti do dobaviteljev in menične obveznosti, dolgoročna posojila, druge obveznosti, vnaprej vračunane stroške in odložene prihodke prevzemnik uporablja sedanje vrednosti zneskov, ki jih bo

▼M3

treba plačati pri izpolnjevanju obveznosti, ugotovljene po ustreznih dnevnih obrestnih merah. Diskontiranje pa ni potrebno za kratkoročne terjatve, če razlika med nominalnim in diskontiranim zneskom ni bistvena.

(k) za kočljive pogodbe in druge opredeljive obveznosti prevzetega podjetja prevzemnik uporablja sedanje vrednosti zneskov, ki bodo izplačani pri izpolnjevanju obveznosti, ugotovljene po ustreznih dnevnih obrestnih merah.

(l) za pogojne obveznosti prevzetega podjetja prevzemnik uporablja zneske, ki bi jih tretja oseba zaračunala za prevzem teh pogojnih obveznosti. Tovrsten znesek odraža vsa pričakovanja v zvezi s potencialnimi finančnimi tokovi in ne enega najbolj verjetnega ali pričakovanega maksimalnega ali minimalnega finančnega toka.

B17 V nekaterih zgoraj navedenih primerih je po napotkih treba poštene vrednosti oceniti z uporabo metod sedanje vrednosti. Če se napotek v zvezi z določeno postavko ne nanaša na uporabo metod sedanje vrednosti, se lahko te metode uporabijo za ocenjevanje poštene vrednosti te postavke.

▼M3

PRILOGA C

Spremembe drugih MSRP

Spremembe v tej prilogi veljajo za obračunavanje poslovnih združitev po pogodbah z dne 31. marca 2004 ali kasneje in za obračunavanje vsakega dobrega imena in neopredmetenih osnovnih sredstev, pridobljenih pri teh poslovnih združitvah. V vseh drugih pogledih se te spremembe uporabljajo za letna obdobja, ki se začnejo z ali po 31. marcu 2004.

Vendar če se podjetje v skladu s 85. členom odloči za uporabo MSRP 3 od kateregakoli datuma pred datumi uveljavitve, določenimi v členih 78 - 84, od tega datuma uporablja te spremembe tudi za naprej.

C1 V Mednarodnih standardih računovodskega poročanja, vključno z Mednarodnimi računovodskimi standardi in pojasnili z dne 31. marca 2004, se sklicevanja na obstoječo različico MRS 22 *Poslovne združitve* spremenijo v MSRP 3 *Poslovne združitve*.

C2 Člen B1 MSRP 1 *Prva uporaba Mednarodnih standardov računovodskega poročanja* se spremeni, da se glasi takole:

B1 Začetni uporabnik se lahko odloči, da ne bo uporabil MSRP 3 *Poslovne združitve* za nazaj za pretekle poslovne združitve (poslovne združitve, do katerih je prišlo pred datumom prehoda na MSRP). Vendar če začetni uporabnik prevrednoti katerokoli poslovno združitev, tako da je skladna z MSRP 3, prevrednoti vse kasnejše poslovne združitve in od tega datuma uporablja MRS 36 *Oslabitev sredstev* (spremenjen v letu 2004) in MRS 38 *Neopredmetena sredstva* (spremenjen v letu 2004). Na primer, če se začetni uporabnik odloči za prevrednotenje poslovne združitve, ki je nastala 30. junija 2002, prevrednoti vse poslovne združitve, do katerih je prišlo med 30. junijem 2002 in prehodom na MSRP, od 30. junija 2002 pa uporablja tudi MRS 36 (spremenjen v letu 2004) in MRS 38 (spremenjen v letu 2004).

C3 [Sprememba ne velja za same standarde]

C4 MRS 12 *Davek iz dobička* se spremeni, kot je opisano spodaj.

Uvod

V 1. členu se točka (c) spremeni, da se glasi takole:

(c) če se nabavna vrednost poslovne združitve razporedi na pridobljena opredeljiva sredstva in prevzete dolgove s sklicevanjem na njihove poštene vrednosti, pri obračunu davka pa ni ustreznih prilagoditev.

6. in 9. člen se spremenita, da se glasita takole:

6. Izvirni MRS 12 se ni izrecno skliceval na prilagoditve po pošteni vrednosti pri poslovnih združitvah. Takšne prilagoditve povzročajo začasne razlike in (spremenjeni) MRS 12 zahteva, da podjetje pripozna iz tega izhajajočo odloženo obveznost za davek ali (v skladu s sodilom verjetnosti za pripoznanje) odloženo terjatev za davek z ustreznim vplivom na ugotovitev zneska dobrega imena ali vsak presežek prevzemnikovega deleža v čisti pošteni vrednosti opredeljivih sredstev, dolgov in pogojnih obveznosti prevzetega podjetja nad nabavno vrednostjo združitve. Vendar (spremenjeni) IAS 12 prepoveduje pripoznavanje odloženih obveznosti za davke, ki izhajajo iz začetnega pripoznanja dobrega imena.

9. Izvirni MRS 12 ni izrecno navajal, ali se odložene terjatve za davek in obveznosti za davek lahko diskontirajo. Spremenjeni MRS 12 prepoveduje diskontiranje odloženih terjatev za davek in obveznosti za davek. Člen B16(i) MSRP 3 *Poslovne združitve* prepoveduje diskontiranje odloženih terjatev za davek in obveznosti za davek, pridobljenih oziroma prevzetih pri poslovni združitvi.

Standard

V Namenu se tretji člen spremeni, da se glasi takole:

Ta standard zahteva, da podjetje obračuna davčne posledice poslov in drugih poslovnih dogodkov na enak način, kot obračuna same posle in druge poslovne dogodke. Tako se davčni učinki, povezani s posli in drugimi poslovnimi dogodki, pripoznanimi v izkazu poslovnega izida (uspeha), tudi pripoznajo v izkazu poslovnega izida (uspeha). Davčni učinki, povezani s posli in drugimi poslovnimi dogodki, pripoznanimi neposredno v kapitalu, se tudi pripoznajo neposredno v kapitalu. Podobno vpliva pripoznavanje odloženih terjatev za davek in obveznosti za davek pri poslovni združitvi na znesek dobrega imena, ki se pojavi pri poslovni združitvi, ali na vsak presežek prevzemnikovega deleža v čisti pošteni vrednosti opredeljivih sredstev, obveznosti in pogojnih obveznosti prevzetega podjetja nad nabavno vrednostjo združitve.

▼**M3**

15., 18., 19. in 21. člen se spremenijo, da se glasijo takole:

15. ***Odložena obveznost za davek se pripozna za vse obdavčljive začasne razlike, razen če se pojavi iz:***

(a) ***začetnega pripoznanja dobrega imena;***

ali

…

18. Začasne razlike se pojavljajo tudi v tehle primerih:

(a) če se nabavna vrednost poslovne združitve razporedi s pripoznavo pridobljenih opredeljivih sredstev in prevzetih dolgov po njihovih poštenih vrednostih, pri obračunu davka pa ni ustreznih prilagoditev (glejte 19. člen);

(b) če se sredstva prevrednotijo in pri obračunu davka ni ustreznih prilagoditev (glejte 20. člen);

(c) če dobro ime izhaja iz poslovne združitve (glejte 21. in 32. člen);

…

19. Nabavna vrednost poslovne združitve se razporedi s pripoznavo pridobljenih opredeljivih sredstev in prevzetih dolgov po njihovih poštenih vrednostih na datum prevzema. Začasne razlike se pojavijo, če poslovna združitev ne vpliva na davčno vrednost pridobljenih opredeljivih sredstev in prevzetih dolgov ali če vpliva različno. Če se na primer knjigovodska vrednost sredstva poveča na pošteno vrednost, davčna vrednost sredstva pa ostane enaka nabavni vrednosti pri prejšnjem lastniku, se pojavi obdavčljiva začasna razlika, katere posledica je odložena obveznost za davek. Tako nastala odložena obveznost za davek vpliva na dobro ime (glejte 66. člen).

21. Dobro ime, ki izhaja iz poslovne združitve, se meri kot presežek nabavne vrednosti združitve nad prevzemnikovim deležem v čisti pošteni vrednosti opredeljivih sredstev, dolgov in pogojnih obveznosti prevzetega podjetja. Številne davčne oblasti ne dovoljujejo zmanjšanja knjigovodske vrednosti dobrega imena kot odbitnega odhodka pri ugotavljanju obdavčljivega dobička. Še več, pri takšnih zakonodajah nabavna vrednost dobrega imena pogosto ni odbitna postavka, kadar odvisno podjetje preneha poslovati. Pri takšnih zakonodajah ima dobro ime davčno vrednost nič. Vsaka razlika med knjigovodsko vrednostjo dobrega imena in njegovo davčno vrednostjo nič je obdavčljiva začasna razlika. Toda ta standard ne dovoljuje pripoznanja iz tega izhajajoče odložene obveznosti za davek, ker se dobro ime meri kot preostanek in bi pripoznanje odložene obveznosti za davek povečalo knjigovodsko vrednost dobrega imena.

Dodata se člena 21A in 21B:

21A. Naknadna zmanjšanja odložene obveznosti za davek, ki je pripoznana, ker izhaja iz začetnega pripoznanja dobrega imena, se prav tako štejejo kot izhajajoča iz začetnega pripoznanja dobrega imena ter se zato ne pripoznajo po členu 15(a). Na primer, dobro ime, pridobljeno v poslovni združitvi, ima nabavno vrednost 100, toda davčno vrednost nič, člen 15(a) pa podjetju prepoveduje pripoznanje iz tega izhajajoče odložene obveznosti za davek. Če podjetje kasneje pripozna izgubo iz oslabitve 20 za to dobro ime, se znesek obdavčljive začasne razlike, ki se nanaša na dobro ime, zmanjša s 100 na 80, posledično pa se zmanjša vrednost nepripoznane odložene obveznosti za davek. To zmanjšanje vrednosti nepripoznane odložene obveznosti za davek se šteje tudi kot povezano z začetnim pripoznanjem dobrega imena in se zato ne sme pripoznati po členu 15(a).

21B. Odložene obveznosti za davek za obdavčljive začasne razlike, ki se nanašajo na dobro ime, pa se pripoznajo, v kolikor ne izhajajo iz začetnega pripoznanja dobrega imena. Na primer, če je nabavna vrednost dobrega imena, pridobljenega pri poslovni združitvi, 100 in se pri obračunu davka odšteje v vrednosti 20 % letno, začenši z letom prevzema, znaša davčna vrednost dobrega imena ob začetnem pripoznanju 100 in ob koncu leta prevzema 80. Če knjigovodska vrednost dobrega imena ob koncu leta prevzema ostane nespremenjena, tj. 100, nastane obdavčljiva začasna razlika ob koncu tega leta v višini 20. Ker se ta obdavčljiva začasna razlika ne nanaša na začetno pripoznanje dobrega imena, se posledična odložena obveznost za davek pripozna.

Členi 22(a), 24 in 26(c) se spremenijo, da se glasijo takole:

22. …

(a) v poslovni združitvi podjetje pripozna vsako odloženo obveznost za davek ali terjatev za davek, kar vpliva na znesek dobrega imena ali znesek vsakega presežka prevzemnikovega deleža v čisti pošteni

▼M3

vrednosti opredeljivih sredstev, dolgov in pogojnih obveznosti prevzetega podjetja nad nabavno vrednostjo združitve (glejte 19. člen);

…

24. ***Odložena terjatev za davek se pripozna za vse odbitne začasne razlike, kolikor je verjetno, da se bo pojavil razpoložljiv obdavčljiv dobiček, v breme katerega bo mogoče uporabiti odbitne začasne razlike, razen če odložena terjatev za davek izhaja iz začetnega pripoznanja terjatve ali dolgov v poslovnem dogodku, ki:***

(a) ***ni poslovna združitev***

in

(b) ***v času posla ne vpliva niti na računovodski dobiček niti na obdavčljivi dobiček (davčno izgubo).***

…

26. …

(c) nabavna vrednost poslovne združitve se razporedi s pripoznavo pridobljenih opredeljivih sredstev in prevzetih dolgov po njihovih poštenih vrednostih na datum prevzema. Če se prevzeta obveznost pripozna na datum prevzema, toda z njo povezana nabavna vrednost ni odbitna postavka pri ugotavljanju obdavčljivega dobička pred kasnejšim obdobjem, se pojavi odbitna začasna razlika, ki povzroči odloženo terjatev za davek. Odložena terjatev za davek se pojavi tudi, če je poštena vrednost pridobljenega opredeljivega sredstva manjša od njegove davčne vrednosti. V obeh primerih nastala odložena terjatev za davek vpliva na dobro ime (glejte 66. člen);

in

…

32. člen in predhodni naslov se črtata.

Členi 58(b) in 66-68 ter primer za 68. členom se spremenijo, tako da se glasijo, kot je navedeno spodaj, in doda se člen 68C:

58. **…**

(b) ***poslovna združitev (glejte 66. do 68. člen).***

66. Kot je pojasnjeno v členih 19 in 26(c), lahko začasne razlike nastanejo pri poslovni združitvi. V skladu z MSRP 3 - *Poslovne združitve* - pripozna podjetje vse pri tem nastale odložene terjatve za davek (kolikor ustrezajo sodilom pripoznavanja v 24. členu) ali obveznosti za davek kot opredeljive terjatve in dolg na dan prevzema. Posledično te odložene terjatve za davek in obveznosti za davek vplivajo na dobro ime ali na vsak presežek prevzemnikovega deleža v čisti pošteni vrednosti opredeljivih sredstev, dolgov in pogojnih obveznosti prevzetega podjetja nad nabavno vrednostjo združitve. Vendar v skladu s členom 15(a) podjetje ne pripozna odloženih obveznosti za davek, ki izhajajo iz začetnega pripoznanja dobrega imena.

67. Zaradi poslovne združitve lahko prevzemnik šteje za verjetno, da si bo povrnil svojo odloženo terjatev za davek, ki ni bila pripoznana pred poslovno združitvijo. Na primer, prevzemnik lahko izkoristi svoje neizrabljene davčne izgube pri prihodnjem obdavčljivem dobičku prevzetega podjetja. V takih primerih prevzemnik pripozna odloženo terjatev za davek, vendar je ne vključi v obračunavanje poslovne združitve in je zato ne upošteva pri določanju dobrega imena ali zneska vsakega presežka prevzemnikovega deleža v čisti pošteni vrednosti opredeljivih sredstev, dolgov in pogojnih obveznosti prevzetega podjetja nad nabavno vrednostjo združitve.

68. Če se potencialna korist izgube davka iz dobička prevzetega podjetja prenese v naslednje obdobje ali če druge odložene terjatve za davek ne izpolnjujejo sodil iz MSRP 3 za ločeno pripoznanje pri začetnem obračunu prevzema, realiziranem kasneje, prevzemnik pripozna iz tega izhajajoč odloženi davek iz dobička v izkazu poslovnega izida. Poleg tega prevzemnik:

(a) zmanjša knjigovodsko vrednost dobrega imena na znesek, ki bi bil pripoznan, če bi bila odložena terjatev za davek pripoznana kot opredeljivo sredstvo od datuma prevzema;

in

(b) pripozna zmanjšanje knjigovodske vrednosti dobrega imena kot odhodek.

▼M3

Vendar pa se zaradi tega postopka ne ustvari presežek prevzemnikovega deleža v čisti pošteni vrednosti opredeljivih sredstev, dolgov in pogojnih obveznosti prevzetega podjetja nad nabavno vrednostjo združitve niti se ne poveča znesek kateregakoli takega predhodno pripoznanega presežka.

Zgled

Podjetje prevzame odvisno podjetje, ki ima odbitne začasne razlike 300. Davčna stopnja ob času prevzema je 30 %. Iz tega izhajajoča odložena terjatev za davek 90 ni bila pripoznana kot opredeljiva terjatev pri ugotavljanju dobrega imena 500, ki izhaja iz poslovne združitve. Dve leti po združitvi podjetje oceni, da bo prihodnji obdavčljivi dobiček verjetno zadostoval za povrnitev koristi vseh odbitnih začasnih razlik.

Podjetje pripozna odloženo terjatev za davek v višini 90 in, v izkazu poslovnega izida odloženi davek iz dobička 90. Podjetje tudi zmanjša knjigovodsko vrednost dobrega imena za 90 in ta znesek pripozna kot odhodek v izkazu poslovnega izida. Posledično se nabavna vrednost dobrega imena zmanjša na 410, kar je znesek, ki bi bil pripoznan, če bi bila odložena terjatev za davek 90 pripoznana kot opredeljiva terjatev na datum prevzema.

Če bi se davčna stopnja povečala na 40 %, bi podjetje pripoznalo odloženo terjatev za davek 120 (300 po 40 %) in v izkazu poslovnega izida odloženi davek iz dobička 120. Če bi se davčna stopnja povečala na 20 %, bi podjetje pripoznalo odloženo terjatev za davek 60 (300 po 20 %) in odloženi davek iz dobička 60. V obeh primerih bi podjetje zmanjšalo tudi knjigovodsko vrednost dobrega imena za 90 in pripoznalo ta znesek kot strošek v izkazu poslovnega izida.

68C. Kot je omenjeno v členu 68A, se lahko znesek davčne olajšave (ali ocenjene prihodnje davčne olajšave, merjene v skladu s členom 68B) razlikuje od povezanih nabranih odhodkov zaslužka. 58. člen standarda zahteva, da se odmerjeni in odloženi davek pripoznata kot prihodek ali odhodek in vključita v izkaz poslovnega izida za obdobje, razen v kolikor davek izhaja iz (a) posla ali drugega poslovnega dogodka, ki je pripoznan neposredno v kapitalu v istem ali drugem obdobju, ali (b) poslovne združitve. Če znesek davčne olajšave (ali ocenjene prihodnje davčne olajšave) presega znesek povezanih nabranih odhodkov zaslužka, to kaže, da se davčna olajšava ne nanaša samo na odhodke zaslužka, temveč tudi na kapitalsko postavko. V tem primeru je treba presežek povezanega odmerjenega in odloženega davka pripoznati neposredno v kapitalu.

C5 MRS 14 *Poročanje po odsekih* se spremeni, kot je opisano spodaj.

Na naslovni strani se drugi člen za naslovom MRS 14 spremeni, da se glasi takole:

V 129. in 130. členu MRS 36 *Oslabitev sredstev* so postavljene nekatere zahteve po razkritjih pri poročanju o izgubah zaradi oslabitve po odsekih.

Standard

19. in 21. člen se spremenita, da se glasita takole:

19. Sredstva odseka so na primer kratkoročna sredstva, ki se uporabljajo pri poslovanju odseka, opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema), sredstva, ki so predmet finančnih najemov (MRS 17 - *Najemi*), in neopredmetena sredstva. Če je kaka amortizacija vključena med odhodke odseka, je z njo povezano sredstvo tudi vključeno med sredstva odseka. Med sredstvi odseka ni sredstev, ki jih podjetje uporablja za splošne namene ali za namene svojega sedeža. Sredstva odseka vključujejo poslovna sredstva, ki so skupna dvema ali več odsekom, če obstaja utemeljena podlaga za njihovo razporeditev. Sredstva odseka vključujejo dobro ime, ki ga je mogoče pripisati neposredno odseku ali ki ga je mogoče utemeljeno razporediti nanj, odhodki odseka pa vključujejo vse izgube iz oslabitve, pripoznane za dobro ime.

21. Merjenje sredstev in obveznosti odseka vključuje prilagoditve prejšnjim knjigovodskim vrednostim njegovih opredeljivih sredstev in obveznosti do virov sredstev, ki jih je pridobilo podjetje v poslovni združitvi, celo če so bile takšne prilagoditve napravljene izključno za namen pripravljanja skupinskih računovodskih izkazov in niso bile vpisane v ločenih računovodskih izkazih niti obvladujočega niti odvisnega podjetja. Podobno je, če se opredmetena osnovna sredstva ponovno ovrednotijo po prevzemu v skladu z modelom prevrednotenja iz MRS 16; tedaj merjenje sredstev odseka odraža takšno ponovno ovrednotenje.

C6 64. člen MRS 16 *Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema)* (spremenjen v letu 2003) se črta.

▼M3

C7 MRS 19 *Zaslužki zaposlencev* se spremeni, kot je opisano spodaj.

Standard

108. člen se spremeni, da se glasi takole:

108. V poslovni združitvi podjetje pripozna sredstva in dolgove, ki izhajajo iz pozaposlitvenih zaslužkov po sedanji vrednosti obveze, zmanjšani za pošteno vrednost vseh sredstev programa (glejte MSRP 3 - *Poslovne združitve*). Sedanja vrednost obveze vključuje vse našteto, celo če tega na datum prevzema prevzeto podjetje še ni pripoznalo:

(a) aktuarskih dobičkov in izgub, ki so se pojavili pred datumom prevzema (ne glede na to, ali so v 10-odstotnem „pasu”);

(b) stroškov preteklega služboanja, ki izhajajo iz sprememb zaslužkov ali iz uvedbe programa pred datumom prevzema;

in

…

C8 30. člen MRS 27 *Skupinski in ločeni računovodski izkazi* se spremeni, da se glasi takole:

30. Prihodki in odhodki odvisnega podjetja so vključeni v skupinske računovodske izkaze od datuma prevzema, kot je opredeljeno v MSRP 3. Prihodki in odhodki …

C9 MRS 28 *Finančne naložbe v pridružena podjetja* se spremeni, kot je opisano spodaj:

Opredelitev skupnega obvladovanja v 2. členu se spremeni, da se glasi takole:

Skupno obvladovanje je pogodbeno dogovorjena delitev obvladovanja kakega gospodarskega delovanja in obstaja samo, kadar je za strateške odločitve o financiranju in poslovanju, ki se nanašajo na delovanje, potrebno soglasje strank, ki si delijo obvladovanje (podvižnikov).

V 15. členu se sklicevanje na MRS 22 *Poslovne združitve* črta. Po tej spremembi in spremembah, ki jih uvaja MSRP 5 *Nekratkoročna sredstva v posesti za prodajo in netrajno/ustavljeno poslovanje*, se 15. člen glasi takole:

15. Ko finančna naložba v pridruženo podjetje, predhodno razvrščena kot namenjena za prodajo, ne izpolnjuje več meril za takšno razvrstitev, se obračuna z uporabo kapitalske metode od datuma, ko je predhodno razvrščena kot namenjena za prodajo. Računovodski izkazi za obdobja od razvrstitve finančne naložbe kot namenjene prodaji se ustrezno spremenijo.

23. in 33. člen se spremenita, da se glasita takole:

23. Finančna naložba v pridruženo podjetje se obračuna po kapitalski metodi od datuma, na katerega postane pridruženo podjetje. Ob pridobitvi finančne naložbe se vsaka razlika med stroškom finančne naložbe in naložbenikovim deležem v čisti pošteni vrednosti opredeljivih sredstev, dolgovih in pogojnih obveznosti pridruženega podjetja obračuna v skladu z MSRP 3 *Poslovne združitve*. Potemtakem:

(a) se dobro ime, povezano s pridruženim podjetjem, vključi v knjigovodsko vrednost finančne naložbe. Vendar amortizacija tega dobrega imena ni dovoljena in zato ni vključeno v ugotavljanje naložbenikovega deleža v dobičkih ali izgubah pridruženega podjetja.

(b) vsak presežek naložbenikovega deleža v čisti pošteni vrednosti opredeljivih sredstev, dolgov in pogojnih obveznosti pridruženega podjetja nad stroški finančne naložbe se izključi iz knjigovodske vrednosti finančne naložbe in namesto tega vključi kot prihodek v ugotavljanje naložbenikovega deleža v dobičkih ali izgubah pridruženega podjetja za obdobje, v katerem je bila finančna naložba pridobljena.

Naredijo se tudi ustrezni preračuni naložbenikovega deleža v dobičkih ali izgubah pridruženega podjetja po vzpostavitvi finančne naložbe za obračunavanje, na primer, amortizacija sredstev, ki jih je treba amortizirati, na podlagi njihove poštene vrednosti na datum prevzema. Podobno se naredijo tudi ustrezni preračuni naložbenikovega deleža v dobičkih ali izgubah pridruženega podjetja po vzpostavitvi finančne naložbe za obračunavanje izgub iz oslabitve, ki jih pripozna pridruženo podjetje, kot na primer, za dobro ime ali opredmetena osnovna sredstva.

33. Ker se dobro ime, vključeno v knjigovodsko vrednost finančne naložbe v pridruženo podjetje, ne pripozna ločeno, se ne preizkusi za oslabitev ločeno na podlagi zahtev za preizkus oslabitve dobrega imena iz MRS 36 *Oslabitev sredstev*. Namesto tega se celotna knjigovodska vrednost finančne naložbe preizkusi v skladu z MRS 36 za oslabitev, tako da se

▼M3

primerja nadomestljiva vrednost finančne naložbe (vrednost pri uporabi in poštena vrednost, zmanjšana za stroške prodaje, odvisno od tega, katera je večja) z njeno knjigovodsko vrednostjo, kadar uporaba zahtev iz MRS 39 kaže, da je finančna naložba lahko oslabljena. Pri ugotavljanju vrednosti v uporabi, ki jo ima finančna naložba, podjetje oceni:

(a) svoj delež v sedanji vrednosti ocenjenih prihodnjih denarnih tokov, za katere se pričakuje, da jih bo ustvarilo celotno pridruženo podjetje, vključno z denarnimi toki iz poslovanja pridruženega podjetja in izkupički pri končni odtujitvi finančne naložbe;

ali

(b) sedanjo vrednost ocenjenih prihodnjih denarnih tokov, ki se pričakujejo iz dividend, prejetih iz finančne naložbe, in iz njene končne odtujitve.

Ob ustreznih predpostavkah je izid obeh metod enak.

C10 MRS 31 *Deleži v skupnih podvigih* se spremeni, kot je opisano spodaj:

Opredelitev skupnega obvladovanja v 3. členu se spremeni, da se glasi takole:

Skupno obvladovanje je pogodbeno dogovorjena delitev obvladovanja kakega gospodarskega delovanja in obstaja samo, kadar je za strateške odločitve o financiranju in poslovanju, ki se nanašajo na delovanje, potrebno soglasje strank, ki si delijo obvladovanje (podvižnikov).

11. člen se spremeni, da se glasi takole:

11. Pogodbeni sporazum določa skupno obvladovanje skupnega podviga. To zagotavlja, da ne more noben posamezen podvižnik enostransko obvladovati delovanja.

V 43. členu se sklicevanje na MRS 22 *Poslovne združitve* črta. Po tej spremembi in spremembah, ki jih uvaja MSRP 5 *Nekratkoročna sredstva v posesti za prodajo in netrajno/ustavljeno poslovanje*, se 43. člen glasi takole:

43. Ko finančna naložba v skupaj obvladovano podjetje, predhodno razvrščena kot namenjena za prodajo, ne izpolnjuje več meril za takšno razvrstitev, se obračuna z uporabo sorazmernega uskupinjevanja ali kapitalske metode od datuma, ko je razvrščena kot namenjena za prodajo. Računovodski izkazi za obdobja od razvrstitve finančne naložbe kot namenjene za prodajo se ustrezno spremenijo.

C11 V MRS 32 *Finančni inštrumenti: razkrivanje in predstavljanje* (spremenjen v letu 2003) se člen 4(c) preštevilči v 4(d). Člen 4(d) se preštevilči v 4(c) in spremeni, da se glasi takole:

(c) ***pogodbe za obravnavanje možnih pojavov pri poslovnih združitvah (glejte MSRP 3 Poslovne združitve). Ta izjema velja samo za prevzemnika.***

Po tej spremembi in spremembah, ki jih uvaja MSRP 4 *Zavarovalne pogodbe*, se člen 4(c)-(e) glasi takole:

(c) ***pogodbe za obravnavanje možnih pojavov pri poslovnih združitvah (glejte MSRP 3 Poslovne združitve). Ta izjema velja samo za prevzemnika.***

(d) ***zavarovalne pogodbe, kot so opredeljene v MSRP 4 Zavarovalne pogodbe. Vendar ta standard velja za izpeljane inštrumente, ki so vgrajeni v zavarovalne pogodbe, le MRS 39 zahteva, da jih podjetje obračuna ločeno.***

(e) ***finančni inštrumenti, ki so zajeti v MSRP 4, ker vsebujejo možnost diskrecijske udeležbe. Izdajatelj teh inštrumentov je oproščen uporabe členov 15-32 in AG25-AG35 tega standarda za omenjene značilnosti glede razlikovanja med finančnimi obveznostmi in kapitalskimi inštrumenti. Vendar pa za te inštrumente veljajo vse druge zahteve tega standarda. Poleg tega ta standard velja za izpeljane inštrumente, ki so vgrajeni v te inštrumente (glejte MRS 39).***

Člen 4(f), dodan z MSRP 2 *Plačilo za delnice,* ostane nespremenjen.

C12 22. in 64. člen MRS 33 *Čisti dobiček na delnico* se spremenita, da se glasita takole:

22. Navadne delnice, izdane kot del nabavne vrednosti poslovne združitve, se vključijo v tehtano povprečno število delnic na datum prevzema. To je posledica dejstva, da prevzemnik dobičke in izgube prevzetega podjetja na datum prevzema vključi v svoj izkaz poslovnega izida (uspeha).

▼M3

64. ***Če… se razkrije. Poleg tega je treba vrednost osnovnega in popravljenega čistega dobička na delnico vseh prikazanih obdobij popraviti za učinke napak in popravkov, ki so posledica sprememb računovodskih usmeritev, ki se obravnavajo za nazaj.***

C13 Člen 16(i) in 18. člen MRS 34 *Medletni računovodski izkazi* se spremenita, da se glasita takole:

16. **…**

(i) ***posledice sprememb ustroja podjetja v medletnem obdobju, tudi poslovnih združitev, prevzemov ali odtujitev odvisnih podjetij in dolgoročnih finančnih naložb, prestrukturiranja in ustavljenega poslovanja. V primeru poslovnih združitev podjetje razkrije informacije, ki jih je treba razkriti v skladu s členi 66 - 73 MSRP 3 Poslovne združitve;***

in

…

18. Drugi standardi podrobno določajo, katera razkritja so potrebna v računovodskih izkazih. V tem sobesedilu so računovodski izkazi popolni računovodski izkazi, kakršni so praviloma vključeni v letno računovodsko poročilo in včasih v druga poročila. Razkritja, ki jih zahtevajo ti drugi standardi, razen člena 16(i), niso potrebna, če se medletno računovodsko poročilo podjetja sestoji samo iz zgoščenih računovodskih izkazov in izbranih razlagalnih pojasnil, ne pa iz popolnih računovodskih izkazov.

C14 5. člen MRS *37 Rezervacije, možne obveznosti in možna sredstva* se spremeni, da se glasi takole:

5. Če kak drug standard obravnava posebne vrste rezervacij, pogojnih obveznosti ali pogojnih sredstev, uporablja podjetje tisti standard in ne tega. Na primer, MSRP 3 *Poslovne združitve* obravnava ravnanje prevzemnika pogojnih obveznosti, prevzetih v poslovni združitvi. Podobno nekatere vrste rezervacij obravnavajo tudi standardi o:

…

C15 V MRS 39 *Finančni inštrumenti: pripoznavanje in merjenje* (spremenjen v letu 2003), se člen 2(f) in (h) črta z MSRP 4 *Zavarovalne pogodbe*. Člen 2 (g) se preštevilči v 2(f) in se spremeni, kot je določeno spodaj: Člen 2(g) se doda, kot je določeno spodaj. Po tej spremembi in spremembah, ki jih uvaja MSRP 4, se člen 2(d)-(g) glasi takole:

(d) ***finančni inštrumenti, ki jih je izdalo podjetje in ki ustrezajo opredelitvi kapitalskega inštrumenta v MRS 32 (vključno opcijami in nakupnimi boni). Vendar pa imetnik takšnih kapitalskih inštrumentov uporablja ta standard za te inštrumente, razen če ustrezajo izjemi iz (a) zgoraj.***

(e) ***pravice in obveze po zavarovalnih pogodbah, kot so opredeljene v MSRP 4 - Zavarovalne pogodbe - ali po pogodbi, ki je zajeta v MSRP 4, ker vsebuje možnost diskrecijske udeležbe. Vendar ta standard velja za izpeljani finančni inštrument, ki je vgrajen v takšno pogodbo, če sam izpeljani finančni inštrument ni pogodba po MSRP 4 (glejte člene 10-13 in prilogo A, člene AG23-AG33). Dalje, če je zavarovalna pogodba sklenjena ali pridržana pogodba o finančnem poroštvu za prenos finančnih sredstev ali finančnih obveznosti v okviru tega standarda na drugo osebo, izdajatelj ta standard uporabi za pogodbo (glejte 3. člen in prilogo A, člen AG4A).***

(f) ***pogodbe za obravnavanje možnih pojavov pri poslovnih združitvah (glejte MSRP 3 Poslovne združitve). Ta izjema velja samo za prevzemnika.***

(g) ***pogodbe, sklenjene med prevzemnikom in prodajalcem pri poslovni združitvi o nakupu ali prodaji prevzetega podjetja na datum v prihodnosti***.

Člen 2(i) in (j) se preštevilči v 2(h) in (i). Člen 2(i) se doda z MSRP 2 *Plačilo za delnice*.

C16 [Sprememba ne velja za same standarde]

C17 [Sprememba ne velja za same standarde]

C18 SOP-32 *Neopredmetena sredstva – stroški spletne strani* se spremeni, kot je opisano spodaj.

Členi 8-10 se spremenijo, da se glasijo takole:

8. Spletna stran, ki izhaja iz razvoja, se pripozna kot neopredmeteno sredstvo, samo če lahko podjetje poleg splošnih zahtev, opisanih v MRS 38.21 glede pripoznanja in začetnega merjenja, izpolni tudi zahteve iz MRS 38.57. Zlasti je lahko podjetje sposobno izpolniti zahtevo, da dokaže, kako bo njegova spletna stran verjetno ustvarila prihodnje gospodarske koristi v skladu z MRS IAS 38.57(d), ko lahko, na primer,

▼M3

spletna stran prinese prihodek, vključno z neposrednim prihodkom, s tem, ko omogoča oddajanje naročil. Podjetje ne more prikazati, kako bo spletna stran, oblikovana samo ali predvsem za promocijo in oglaševanje lastnih izdelkov in storitev podjetja, verjetno ustvarila prihodnje gospodarske koristi, posledično pa se vsi stroški razvoja takšne spletne strani pripoznajo kot odhodki ob nastanku.

9. Vsi notranji stroški za razvoj in delovanje lastne spletne strani podjetja se obračunajo v skladu z MRS 38. Narava vsake dejavnosti, zaradi katere nastane odhodek (npr.: usposabljanje zaposlenih in vzdrževanje spletne strani) in stopnja razvoja ali porazvojna stopnja spletne strani se oceni, da se ugotovi ustrezna računovodska obravnava (dodatne napotke daje priloga k temu pojasnilu). Na primer:

   (a) načrtovalna stopnja je po naravi podobna raziskovalni fazi v MRS 38.54 -.56. Stroški, nastali na tej stopnji, se pripoznajo kot odhodek ob nastanku.

   (b) razvojna stopnja aplikacije in infrastrukture, stopnja grafičnega oblikovanja in stopnja oblikovanja vsebine, v kolikor se vsebina oblikuje za druge namene kot za oglaševanje in promocijo lastnih izdelkov in storitev podjetja, so po naravi podobne razvojni fazi v MRS 38.57-.64. Stroški, nastali na teh stopnjah, se vključijo med stroške spletne strani, pripoznane kot neopredmeteno sredstvo v skladu z 8. členom tega pojasnila, kadar je stroške mogoče neposredno pripisati ustvaritvi, izdelavi ali pripravi spletne strani, in so nujni, da podjetje lahko deluje, kot namerava poslovodstvo. Na primer, stroški nakupa ali ustvaritve vsebine (razen vsebine, ki oglašuje in promovira lastne izdelke in storitve podjetja) posebno za spletno stran ali stroški, ki so posledica omogočanja uporabe vsebine (npr.: nadomestilo za dovoljenje za reproduciranje) na spletni strani, se vključijo v stroške razvoja, kadar je izpolnjen ta pogoj. Vendar se v skladu z MRS 38.71 strošek za neopredmeteno postavko, ki je bila na začetku pripoznana kot odhodek v predhodnih računovodskih izkazih, kasneje ne pripozna kot del stroška za neopredmeteno sredstvo (npr.: če se stroški avtorskih pravic v celoti amortizirajo in je vsebina zatem podana na spletni strani).

   (c) stroški, ki nastanejo na stopnji oblikovanja vsebine, se, v kolikor se ta vsebina oblikuje za oglaševanje in promocijo lastnih izdelkov in storitev podjetja (npr.: digitalne fotografije izdelkov), pripoznajo kot odhodek, kadar nastanejo v skladu z MRS 38.69(c). Na primer, ob obračunavanju stroškov za strokovne storitve za digitalno fotografiranje lastnih izdelkov podjetja in za izboljšavo prikaza teh fotografij se stroški pripoznajo kot odhodek, saj se strokovne storitve opravijo med postopkom in ne, ko se digitalne fotografije prikažejo na spletni strani.

   (d) operativna stopnja se začne, ko je razvoj spletne strani popoln. Stroški, ki nastanejo na tej stopnji, se pripoznajo kot odhodek, kadar nastanejo, razen če izpolnjujejo sodila za pripoznanje iz MRS 38.18.

10. Spletna stran, ki je pripoznana kot neopredmeteno sredstvo v skladu z 8. členom tega pojasnila, se izmeri po začetnem pripoznanju na podlagi zahtev iz MRS 38.72-.87. Najboljša ocena dobe koristnosti spletne strani je kratka.

Člen o **Datumu uveljavitve** se spremeni, da se glasi takole:

Datum uveljavitve: To pojasnilo se začne uporabljati 25. marca 2002. Učinki sprejema tega pojasnila se obračunajo z uporabo prehodnih zahtev iz različice MRS 38, ki je bila izdana leta 1998. Zato se v primeru, da spletna stran ne izpolnjuje sodil za pripoznavanje kot neopredmeteno sredstvo, a je bila predhodno pripoznana kot sredstvo, preneha pripoznavati od datuma, ko se začne uporabljati to pojasnilo. Če spletna stran obstaja in stroški njenega razvoja izpolnjujejo sodila, da se pripozna kot neopredmeteno sredstvo, toda predhodno ni bila pripoznana kot sredstvo, se neopredmeteno sredstvo ne pripozna na datum, ko se začne uporabljati to pojasnilo. Če spletna stran obstaja in stroški njenega razvoja izpolnjujejo sodila, da se pripozna kot neopredmeteno sredstvo, ter je bila predhodno pripoznana kot sredstvo in na začetku izmerjena po nabavni vrednosti, se znesek, pripoznan na začetku, šteje kot pravilno ugotovljen.

▼M3

MEDNARODNI STANDARD RAČUNOVODSKEGA POROČANJA (MSRP) 4

Zavarovalne pogodbe

VSEBINA

	Odstavek
Namen	1
Področje	2-12
Vgrajeni izpeljani finančni inštrumenti	7-9
Razstavljanje sestavin vloge	10-12
Pripoznavanje in merjenje	13-35
Začasna oprostitev od nekaterih drugih MSRP	13-20
Preizkus ustreznosti obveznosti	15-19
Oslabitev pozavarovalnih sredstev	20
Spremembe računovodskih usmeritev	21-30
Trenutne tržne obrestne mere	24
Nadaljevanje obstoječih običajnih postopkov	25
Previdnost	26
Bodoči naložbeni pribitki	27-29
Obračun v senci	30
Zavarovalne pogodbe, pridobljene v poslovni združitvi ali prenosu portfelja	31-33
Možnost diskrecijske udeležbe	34-35
Možnost diskrecijske udeležbe v zavarovalnih pogodbah	34
Možnost diskrecijske udeležbe v finančnih inštrumentih	35
Razkrivanje	36-39
Pojasnjevanje pripoznanih zneskov	36-37
Znesek, časovni okvir in negotovost finančnih tokov	38-39
Datum uveljavitve in prehod	40-45
Razkrivanje	42-44
Preoblikovanje finančnih sredstev	45

NAMEN

1. Namen tega MSRP je določiti računovodsko poročanje o *zavarovalnih pogodbah* za vsako podjetje, ki takšne pogodbe izdaja (v tem MSRP opisan kot *zavarovatelj*), vse dokler upravni odbor ne bo zaključil druge faze projekta o zavarovalnih pogodbah. Ta MSRP zahteva predvsem:

   (a) omejene izboljšave zavarovateljev pri obračunavanju zavarovalnih pogodb;

   (b) razkrivanje, ki ugotavlja in pojasnjuje zneske v zavarovateljevih računovodskih izkazih iz naslova zavarovalnih pogodb ter pomaga uporabnikom teh računovodskih izkazov razumeti te zneske, časovne okvire in negotovosti glede prihodnjih finančnih tokov iz naslova zavarovalnih pogodb.

PODROČJE

2. Podjetje ta MSRP se uporablja za:

   (a) zavarovalne pogodbe (vključno s *pozavarovalnimi pogodbami)*, ki jih izda in pozavarovalne pogodbe, ki jih ima sklenjene;

▼M12

   (b) finančni instrumenti, ki jih izdaja z *možnostjo diskrecijske udeležbe* (glej člen 35). MSRP 7 *Finančni instrumenti: razkritja* zahteva razkrivanje finančnih instrumentov, vključno s finančnimi instrumenti, ki vključujejo takšne značilnosti.

▼M3

3. Ta MSRP ne obravnava drugih računovodskih vidikov zavarovateljev, kot je na primer obračunavanje finančnih sredstev v njihovi lasti ter finančnih obveznosti, ki jih izdajajo (glej MRS 32 in MRS 39 *Finančni inštrumenti*: *Pripoznavanje in merjenje*), razen prehodnih določb v členu 45.

▼M3

4. Podjetje tega MSRP ne uporablja za:

(a) jamstva za proizvode, ki jih neposredno izda proizvajalec, distributer ali prodajalec (glej MRS 18 *Prihodki* in MRS 37 *Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva*);

(b) sredstva in obveznosti delodajalcev v skladu s programi zaslužkov zaposlencev (glej MRS 19 *Zaslužki zaposlencev* in MSRP 2 *Plačila z delnicami*) ter pokojninske obveznosti v skladu z opredeljenimi pokojninskimi načrti (glej MRS 26 - *Obračunavanje in poročanje pokojninskih programov)*;

(c) pogodbene pravice ali pogodbene obveznosti, ki so odvisne od prihodnje uporabe ali pravice do uporabe nefinančne postavke (na primer nadomestila za licence, avtorske pravice, pogojna plačila najemnin in podobne postavke) ter najemnikovo zajamčeno preostalo vrednost, vgrajeno v finančni najem (glej MRS 17 *Najemnine*, MRS 18 *Prihodki* in MRS 38 *Neopredmetena sredstva*);

▼M12

(d) pogodbe o finančnem poroštvu, razen če je izdajatelj predhodno izrecno navedel, da take pogodbe obravnava kot zavarovalne pogodbe in da je uporabil obračunavanje, ki se uporablja za zavarovalne pogodbe, in v tem primeru se lahko izdajatelj odloči, da bo za take pogodbe o finančnem poroštvu uporabljal MRS 39 ali pa MRS 32 ali pa ta standard. Izdajatelj se lahko odloča za vsako pogodbo posebej, odločitev za vsako pogodbo pa je nepreklicna;

▼M3

(e) obravnavanje možnih pojavov terjatev ali obveznosti pri poslovnih združitvah (glej MSRP 3 *Poslovne združitve*);

(f) *neposredne zavarovalne pogodbe*, ki jih ima podjetje sklenjene (npr. neposredne zavarovalne pogodbe, pri katerih je podjetje *imetnik police*). Ne glede na to pa lahko *cedent* uporablja ta MSRP za pozavarovalne pogodbe, ki jih ima sklenjene.

5. Za enostavnejše sklicevanje ta MSRP opisuje vsa podjetja, ki izdajo zavarovalne pogodbe kot zavarovatelji, ne glede na to, ali je zavarovatelj opredeljen kot tak zaradi pravnih ali nadzornih namenov.

6. Pozavarovalna pogodba je vrsta zavarovalne pogodbe. Posledično vsako sklicevanje v tem MSRP na zavarovalne pogodbe velja tudi za pozavarovalne pogodbe.

Vgrajeni izpeljani finančni inštrumenti

7. MRS 39 od podjetja zahteva, da ločuje nekatere vgrajene izpeljane finančne inštrumente od gostiteljske pogodbe, jih meri po *pošteni vrednosti* in vključuje spremembe v njihovi pošteni vrednosti v poslovni izid. MRS 39 se uporablja za izpeljane finančne inštrumente, ki so vgrajeni v zavarovalno pogodbo, razen v primerih ko je tak vgrajen izpeljan finančni inštrument sam po sebi zavarovalna pogodba.

8. Kot izjema od zahtev iz MRS 39 zavarovatelju ni treba ločevati in meriti po pošteni vrednosti opcije imetnika police, da preda zavarovalno pogodbo za fiksen znesek (ali znesek, ki temelji na fiksnem znesku in obrestni meri), tudi kadar se izpolnitvena cena razlikuje od knjigovodske vrednosti gostiteljeve *zavarovalne obveznosti*. Zahteva iz MRS 39 pa ne velja za prodajno opcijo ali odkupno opcijo vgrajeno v zavarovalno pogodbo, če se odkupna vrednost spreminja kot odziv na finančno spremenljivko (npr. cena ali indeks kapitala ali blaga) oz. nefinančno spremenljivko, ki ni specifična za pogodbeno stranko. Nadalje zahteva velja v primeru, če sprememba takšne spremenljivke sproži zmožnost imetnika, da uveljavi prodajno opcijo ali nakupno opcijo (prodajna opcija se lahko uveljavlja v primerih, ko borzni indeks doseže določen nivo).

9. Člen 8 velja tudi za opcijo predaje finančnega inštrumenta, ki vključuje možnost diskrecijske udeležbe.

Razstavljanje sestavin vloge

10. Nekatere zavarovalne pogodbe vključujejo tako zavarovalno sestavino kot *sestavino vloge.* V posameznih primerih zavarovatelj lahko ali mora *razstaviti* te sestavine:

(a) razstavljanje se zahteva, če so izpolnjeni naslednji pogoji:

(i) zavarovatelj lahko izmeri sestavine vlog (vključno z morebitnimi vgrajenimi nakupnimi opcijami) ločeno, torej brez upoštevanja zavarovalne sestavine;

(ii) zavarovateljeve računovodske usmeritve sicer od njega ne zahtevajo pripoznavanja vseh obveznosti in pravic iz naslova sestavin vloge;

▼M3

(b) razstavljanje je dovoljeno, ne pa obvezno, če lahko zavarovatelj meri sestavine vlog ločeno, kot je opredeljeno v (a)(i), vendar pa njegove računovodske usmeritve od njega zahtevajo, da pripozna vse obveznosti in pravice iz naslova sestavin vloge, ne glede na osnovo za merjenje teh pravic in obveznosti;

(c) razstavljanje je prepovedano, če zavarovatelj ne more meriti sestavine vlog ločeno, kot je opredeljeno v (a)(i).

11. Sledi primer, ko zavarovateljeve računovodske usmeritve od njega ne zahtevajo pripoznavanja vseh obveznosti iz naslova sestavin vloge. Cedent prejme nadomestilo za škodo od *pozavarovatelja*, vendar ga pogodba zavezuje, da to nadomestilo povrne v prihodnjih letih. Ta obveznost izhaja iz sestavine vloge. Če bi cedentove računovodske usmeritve sicer omogočale pripoznavanje nadomestila kot prihodka brez pripoznavanja povezane obveznosti, se zahteva razstavljanje.

12. Pri razstavljanju pogodbe mora zavarovatelj:

(a) uporabiti ta MSRP za zavarovalno sestavino;

(b) uporabiti MRS 39 za sestavino vloge.

PRIPOZNAVANJE IN MERJENJE

Začasna oprostitev od nekaterih drugih MSRP

13. Členi 10-12 iz MRS 8 *Računovodske usmeritve, Spremembe računovodskih ocen in Napake* določajo sodila, ki jih morajo podjetja upoštevati pri sestavljanju računovodskih usmeritev, če ne obstaja MSRP, ki bi veljal posebej za določeno postavko. Vseeno pa ta MSRP oprošča zavarovatelja od uporabe teh sodil v njegovih računovodskih usmeritvah v naslednjih primerih:

(a) zavarovalne pogodbe, ki jih izda (vključno s povezanimi stroški pridobivanja in neopredmetenimi sredstvi, kot so opisana v členih 31 in 32)

ter

(b) pozavarovalne pogodbe, ki jih ima sklenjene.

14. Vendar pa ta MSRP ne oprošča zavarovatelja od upoštevanja nekaterih posledic sodil, navedenih v členih 10-12 MRS 8. Zavarovatelj predvsem:

(a) ne pripozna kot obveznost nobenih rezervacij za morebitne prihodnje terjatve, če takšne terjatve izhajajo iz zavarovalnih pogodb, ki ne obstajajo na dan poročanja (to so na primer rezervacije za naravne nesreče ter izravnalne rezervacije);

(b) opravi *preizkus ustreznosti obveznosti*, kot je opisan v členih 15-19;

(c) odstrani finančno obveznost (ali del finančne obveznosti) iz svoje bilance stanja, kadar, in zgolj kadar, je izbrisana, to je, če je obveza, določena v pogodbi, izpolnjena, razveljavljena ali zastarana;

(d) ne sme pobotati:

(i) *pozavarovalnih sredstev* s povezanimi zavarovalnimi obveznostmi

ali

(ii) prihodkov oz. odhodkov iz naslova pozavarovalnih pogodb z odhodki oz. prihodki iz naslova povezanih zavarovalnih pogodb;

(e) ugotavlja, če so njegova pozavarovalna sredstva oslabljena (glej člen 20).

Preizkus ustreznosti obveznosti

15. **Zavarovatelj ob vsakem poročanju oceni, če so njegove pripoznane zavarovalne obveznosti ustrezne, pri čemer uporablja trenutne ocene prihodnjih finančnih tokov iz naslova zavarovalnih pogodb. Če taka ocena pokaže, da knjigovodska vrednost njegovih zavarovalnih obveznosti (zmanjšanih za povezane odložene stroške pridobitev in neopredmetena sredstva, opisana v poglavjih 31 in 32) ni ustrezna z vidika ocenjenih prihodnjih finančnih tokov, se celoten primanjkljaj pripozna v poslovnem izidu.**

16. Če zavarovatelj uporabi preizkus ustreznosti obveznosti, ki ustreza predvidenim minimalnim zahtevam, ta MSRP ne nalaga drugih zahtev. Minimalne zahteve so naslednje:

(a) Preizkus upošteva trenutne ocene vseh pogodbenih finančnih tokov ter povezanih finančnih tokov, kot so na primer stroški obravnave zahtevkov ter finančnih tokov iz naslova vgrajenih opcij in garancij.

(b) Če preizkus pokaže, da obveznost ni ustrezna, se celoten primanjkljaj pripozna v poslovnem izidu.

▼M3

17. Če zavarovateljeve računovodske politike ne zahtevajo preizkusa ustreznosti obveznosti, ki izpolnjujejo minimalne zahteve v skladu s členom 16, mora zavarovatelj:

(a) določiti knjigovodsko vrednost obravnavanih obveznosti za zavarovanje (*), zmanjšanih za knjigovodsko vrednost:

(i) vseh povezanih odloženih stroškov pridobivanja

in

(ii) vseh povezanih neopredmetenih sredstev, kot so na primer tista pridobljena v poslovni združitvi ali pri prenosu portfelja (glej člena 31 in 32). Ne glede na to pa se ne upoštevajo sredstva pozavarovanja, saj jih zavarovatelj obračuna ločeno (glej člen 20).

(b) določiti, ali je znesek, opisan pod (a), manjši od knjigovodske vrednosti, ki bi jo dosegel, če bi bile obravnavane zavarovalne obveznosti opredeljene v okviru MRS 37 *Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva.* Če je manjši, mora zavarovatelj pripoznati celotno razliko v poslovnem izidu ter zmanjšati knjigovodsko vrednost povezanih odloženih stroškov pridobivanja ali neopredmetenih sredstev oziroma povečati knjigovodsko vrednost obravnavanih zavarovalnih obveznosti.

18. Če zavarovateljev preizkus ustreznosti obveznosti izpolnjuje minimalne zahteve v skladu s členom 16, se preizkus izvaja na stopnji združevanja, določenega v omenjenem preizkusu. Če preizkus ustreznosti obveznosti ne izpolnjuje minimalnih zahtev, se primerjava, navedena v členu 17, izvede na stopnji portfelja pogodb, za katere veljajo približno enaka tveganja in se vodijo v okviru enega samega portfelja.

19. Znesek, opisan v členu 17(b), t.j. rezultat uporabe MRS 37, odraža bodoče investicijske marže, (glej člene 27 – 29) če, in zgolj če, znesek opisan v členu 17(a) prav tako odraža iste marže.

Oslabitev pozavarovalnih sredstev

20. Če je oslabljeno cedentovo pozavarovalno sredstvo, mora cedent ustrezno zmanjšati knjigovodsko vrednost in izgubo iz naslova oslabitev pripoznati v poslovnem izidu. Pozavarovalno sredstvo je oslabljeno, če, in zgolj če:

(a) obstajajo objektivni dokazi, kot rezultat dogodka, ki je nastal po začetnem pripoznanju pozavarovalnega sredstva, da cedent morda ne bo dobil povrnjenih vseh zneskov, ki mu jih dolgujejo v skladu s pogodbo

ter

(b) da ima dogodek zanesljivo izmerljiv vpliv na zneske, ki jih bo cedent dobil povrnjene s strani pozavarovatelja.

Spremembe računovodskih usmeritev

21. Členi 22 – 30 veljajo tako za spremembe, ki jih uveljavi zavarovatelj, ki že uporablja MSRP, kot tudi za tiste, ki jih opravi zavarovatelj, ki MSRP uporablja prvič.

22. **Zavarovatelj lahko spreminja svoje računovodske usmeritve za zavarovalne pogodbe, kadar, in zgolj kadar, so zaradi takih sprememb računovodski izkazi pomembnejši pri sprejemanju ekonomskih odločitev in niso manj zanesljivi, ali pa so bolj zanesljivi in niso manj pomembni za enake potrebe. Zavarovatelj oceni pomembnost in zanesljivost na podlagi sodil iz MRS 8.**

23. Pri utemeljevanju sprememb v računovodskih usmeritvah za zavarovalne pogodbe mora zavarovatelj dokazati, da bodo zaradi te spremembe njegovi računovodski izkazi v večji meri izpolnjevali sodila v MRS 8, ni pa nujno, da sprememba v celoti upošteva ta sodila. V nadaljevanju so opisana naslednja specifična vprašanja:

(a) trenutne obrestne mere (glej člen 24);

(b) nadaljevanje obstoječih običajnih postopkov (člen 25);

(c) previdnost (člen 26);

(d) bodoči naložbeni pribitki (členi 27 – 29)

in

(e) obračun v senci (člen 30).

(*) Obravnavane obveznosti za zavarovanje so tiste obveznosti (in povezani odloženi stroški pridobitve ter neopredmetenih sredstev), za katere zavarovateljeve obveznosti ne zahtevajo preizkusa ustreznosti obveznosti, ki izpolnjujejo minimalne zahteve člena 16.

▼M3

Trenutne tržne obrestne mere

24. Zavarovatelj lahko, ni pa nujno, spremeni svoje računovodske usmeritve tako, da ponovno izmeri opredeljene zavarovalne obveznosti (*) na tak način, da odražajo trenutne tržne obrestne mere, in pripozna spremembe teh obveznostih v poslovnem izidu. Sočasno lahko tudi uvede računovodske usmeritve, ki zahtevajo druge sprotne ocene in predpostavke za opredeljene obveznosti. Izbira v skladu s tem členom omogoča zavarovatelju, da spreminja računovodske usmeritve za opredeljene obveznosti, ne da bi pri tem dosledno uporabljal enake usmeritve za vse podobne obveznosti, kakor sicer zahtevajo določila MRS 8. Če zavarovatelj opredeli obveznosti v okviru te izbire, mora še naprej dosledno uporabljati tekoče tržne obrestne mere (in po potrebi tudi druge trenutne ocene in predpostavke) v vseh obdobjih in za vse obveznosti, dokler niso izbrisane.

Nadaljevanje obstoječih običajnih postopkov

25. Zavarovatelj se lahko odloči, da bo nadaljeval z naslednjimi običajnimi postopki, vendar pa njihova uvedba ne zadostuje določbam člena 22:

(a) merjenje zavarovalnih obveznosti brez diskontiranja;

(b) merjenje pogodbenih pravic do provizij za vodenje bodočih naložb v znesku, ki presega njihovo pošteno vrednost, dobljeno s primerjavo s trenutnimi provizijami, ki jih za podobne storitve zaračunavajo drugi udeleženci na trgu; verjetno je, da je poštena vrednost ob nastanku teh pogodbenih pravic enaka plačanim izvirnim stroškom, razen če provizije za vodenje bodočih naložb in povezani stroški niso v skladu s primerljivo tržno situacijo;

(c) uporaba neenotnih računovodskih usmeritev za zavarovalne pogodbe (in povezane odložene stroške pridobivanja in neopredmetena sredstva, če obstajajo) odvisnih podjetij, razen v primerih, ko to dovoljuje člen 24; če te računovodske usmeritve niso enotne, jih lahko zavarovatelj spremeni, pod pogojem da sprememba ne povzroči še večjih razlik v računovodskih usmeritvah in da zadovoljuje tudi ostale zahteve v tem MSRP.

Previdnost

26. Zavarovatelju ni treba spreminjati računovodskih usmeritev za zavarovalne pogodbe, da bi s tem odpravil preveliko previdnost. Če pa zavarovatelj svoje zavarovalne pogodbe že meri z zadostno mero previdnosti, mu ni treba uvajati dodatne previdnosti.

Bodoči naložbeni pribitki

27. Zavarovatelju ni treba spreminjati računovodskih usmeritev za zavarovalne pogodbe, da bi s tem odpravil bodoče naložbene pribitke. Ne glede na to pa obstaja izpodbitna predpostavka, da bodo zavarovateljevi računovodski izkazi postali manj pomembni in zanesljivi, če bo uvedel računovodsko usmeritev, ki odraža bodoče naložbene pribitke v merjenju zavarovalnih pogodb, razen kadar ti pribitki vplivajo na pogodbena plačila. Dva primera računovodskih usmeritev, ki odražata te pribitke, sta:

(a) uporaba diskontne mere, ki odraža ocenjen donos na zavarovateljeva sredstva,

ali

(b) napovedovanje donosov tistih sredstev na podlagi ocenjene stopnje donosa, diskontiranje tistih napovedanih donosov po drugačni meri in vključno z rezultati merjenja obveznosti.

28. Zavarovatelj lahko odpravi izpodbitno predpostavko, opisano v členu 27, če, in zgolj če, druge sestavine spremembe v računovodskih usmeritvah povečujejo pomembnost in zanesljivost njegovih računovodskih izkazov v tolikšni meri, da odtehtajo zmanjšanje pomembnosti in zanesljivosti, ki ga povzroči vključitev bodoče naložbene pribitke. Predpostavimo na primer, da zavarovateljeve obstoječe računovodske usmeritve za zavarovalne pogodbe vključujejo preveč previdne predpostavke, določene ob nastanku, ter diskontno mero, kot jo predpisuje regulator brez neposrednega vpliva na tržne pogoje, hkrati pa ne upoštevajo nekaterih vgrajenih opcij in garancij. Zavarovatelj lahko poveča ustreznost računovodskih izkazov, če s tem ne zmanjša njihove zanesljivosti, tako da začne uporabljati obsežno računovodsko osnovo, usmerjeno v naložbenike, ki je v splošni uporabi in vključuje:

(a) tekoče ocene in predpostavke;

(b) razumno (a ne preveč previdno) prilagajanje, ki odraža tveganje in negotovost;

(*) V tem členu zavarovalne obveznosti vključujejo povezane stroške pridobivanja in neopredmetena sredstva, kot so opisana v členih 31 in 32.

▼M3

(c) meritve, ki odražajo notranjo in časovno vrednost vgrajenih opcij in garancij

ter

(d) trenutno tržno diskontno mero, tudi če ta odraža ocenjen donos zavarovateljevih sredstev.

29. Pri nekaterih načinih merjenja se uporablja diskontna mera, s katero se določa trenutna vrednost bodočega pribitka dobička. Tak pribitek dobička se nato s posebno formulo pripiše različnim obdobjem. Pri takšnih načinih diskontna mera le posredno vpliva na merjenje obveznosti. Predvsem pa ima uporaba manj primerne diskontne mere omejen vpliv ali pa sploh nima vpliva na merjenje obveznosti ob nastanku. Pri drugačnih načinih diskontna mera neposredno določa način merjenja obveznosti. V slednjem primeru ima uvedba diskontne mere, ki temelji na sredstvih, pomembnejši vpliv, zaradi česar je precej neverjetno, da bi lahko zavarovatelj odpravil izpodbitno predpostavko, opisano v členu 27.

Obračun v senci

30. Pri nekaterih računovodskih modelih imajo iztrženi dobički ali izgube na zavarovateljevih sredstvih neposreden vpliv na merjenje nekaterih ali vseh (a) zavarovalnih obveznosti, (b) povezanih odloženih stroškov v pridobivanju in (c) povezanih neopredmetenih sredstev, kot so opisana v členih 31 in 32. Zavarovatelj lahko, ni pa nujno, spremeni svoje računovodske usmeritve na tak način, da pripoznan vendar neiztrženi dobiček ali izguba na nekem sredstvu vpliva na tiste meritve na enak način kot iztrženi dobiček ali izguba. Povezana prilagoditev zavarovalnih obveznosti (ali odloženih stroškov pridobivanja ali neopredmetenih sredstev) se pripozna v kapitalu, če, in zgolj če, je neiztrženi dobiček ali izguba pripoznana neposredno v kapitalu. Takšno prakso včasih imenujemo „obračun v senci" (ang. „shadow accounting").

Zavarovalne pogodbe, pridobljene v poslovni združitvi ali prenosu portfelja

31. Za zagotavljanje skladnosti z MSRP 3 *Poslovne združitve* mora zavarovatelj na datum pridobitve po pošteni vrednosti izmeriti prevzete zavarovalne obveznosti in pridobljena *zavarovalna sredstva* v poslovni združitvi. Zavarovatelj lahko, ni pa nujno, uporabi razširjeno predstavitev ki razdeli pošteno vrednost pridobljenih zavarovalnih pogodb v dve sestavini:

(a) obveznost, merjena v skladu z zavarovateljevimi računovodskimi usmeritvami za zavarovalne pogodbe, ki jih izda,

ter

(b) neopredmeteno sredstvo, ki predstavlja razliko med (i) pošteno vrednostjo pridobljenih pogodbenih zavarovalnih pravic in prevzetih zavarovalnih obveznosti ter (ii) znesek opisan pod (a). Naknadno merjenje takega sredstva mora biti skladno z merjenjem povezane zavarovalne obveznosti.

32. Zavarovatelj, ki pridobi portfelj zavarovalnih pogodb, lahko uporabi razširjeno predstavitev, kot je opisana v členu 31.

33. Neopredmetena sredstva, opisana v členih 31 in 32, so izključena iz obsega MRS 36 *Oslabitev sredstev* in MRS 38 *Neopredmetena sredstva.* Vendar pa MRS 36 in MRS 38 veljata za sezname strank in odnose s strankami, ki odražajo pričakovanje bodočih pogodb, katere niso del pogodbenih zavarovalnih pravic in pogodbenih zavarovalnih obveznosti, ki so obstajale na dan poslovne združitve ali prenosa portfelja.

Možnost diskrecijske udeležbe

Možnost diskrecijske udeležbe v zavarovalnih pogodbah

34. Nekatere zavarovalne pogodbe vsebujejo možnost diskrecijske udeležbe in hkrati tudi *zajamčeno sestavino.* Izdajatelj takšne pogodbe:

(a) lahko, ni pa nujno da, pripozna zajamčeno sestavino ločeno od možnosti diskrecijske udeležbe. Če zavarovatelj ne pripozna teh dveh postavk ločeno, celotno pogodbo razvrsti med dolgove. Če zavarovatelj pripozna ti dve postavki ločeno, razvrsti zajamčeno sestavino med dolgove.

(b) bo, če bo možnost diskrecijske udeležbe pripoznal ločeno od zajamčene sestavine, to možnost razvrstil med dolgove ali kot ločeno postavko kapitala. Ta MSRP ne določa, kako naj zavarovatelj opredeli, ali je taka možnost dolg ali kapital. Zavarovatelj lahko razdeli to možnost na sestavine dolga in kapitala, pri čemer mora uporabljati dosledno računovodsko usmeritev. Zavarovatelj ne sme razvrstiti te možnosti kot vmesno kategorijo, ki ni ne dolg ne kapital.

(c) lahko pripozna vse prejete premije kot prihodke in mu ni treba ločevati nobenega dela, ki se nanaša na sestavino kapitala. Spremembe, ki pri tem nastanejo v zajamčeni sestavini in v tistem delu možnosti

▼M3

diskrecijske udeležbe, ki je razvrščen med dolgove, se pripoznajo v poslovnem izidu. Če je del ali celotna možnost diskrecijske udeležbe razvrščena v kapital, se lahko tej možnosti pripiše del dobička ali izgube (na enak način, kot se lahko ustrezen delež pripiše manjšinskim deležem). Izdajatelj pripozna delež dobička ali izgube, ki ga pripiše katerikoli sestavini možnosti diskrecijske udeležbe, kot razporeditev dobička ali izgube, ne pa kot odhodek ali prihodek (glej MRS 1 *Predstavljanje računovodskih izkazov*).

(d) bo, če pogodba vsebuje vgrajen izpeljan finančni inštrument v okviru MRS 39, za tak vgrajen izpeljan finančni inštrument uporabil MRS 39.

(e) bo, v vseh pogledih, ki jih ne opisujejo členi 14 – 20 in 34 (a)-(d), nadaljeval z uporabo obstoječih računovodskih usmeritev za takšne pogodbe, razen če spremeni te računovodske usmeritve na tak način, da bodo v skladu s členi 21 – 30.

Možnost diskrecijske udeležbe v finančnih inštrumentih

35. Zahteve iz člena 34 veljajo tudi za finančni inštrument, ki vključuje možnost diskrecijske udeležbe. Poleg tega:

(a) če izdajatelj razvrsti celotno možnost diskrecijske udeležbe med dolgove, mora uporabiti preizkus ustreznosti obveznosti v členih 15 – 19 za celotno pogodbo (t.j. tako zajamčeno sestavino kot tudi možnost diskrecijske udeležbe). Izdajatelju ni treba opredeliti zneska, ki bi bil rezultat uporabe MRS 39 za zajamčeno sestavino.

(b) če izdajatelj del ali celotno možnost razvrsti kot ločeno sestavino kapitala, obveznost pripoznana za celotno pogodbo ne sme biti manjša od zneska, ki bi bil rezultat uporabe MRS 39 za zajamčeno sestavino. Ta znesek mora vključevati notranjo vrednost opcije predaje pogodbe, ni pa nujno, da vključuje časovno vrednost, če člen 9 izvzema takšno opcijo iz merjenja po pošteni vrednosti. Izdajatelju ni treba razkriti zneska, ki bi bil rezultat uporabe MRS 39 za zajamčeno sestavino, prav tako pa mu tega zneska ni treba ločeno prikazati. Nadalje izdajatelju ni treba določiti tega zneska, če je celotna pripoznana obveznost očitno večja.

(c) čeprav so te pogodbe finančni inštrumenti, lahko izdajatelj še naprej pripoznava premije iz naslova teh pogodb med prihodki, posledično povečanje knjigovodske vrednosti obveznosti pa med odhodki.

▼M12

(d) čeprav so te pogodbe finančni instrumenti, izdajatelj, ki za pogodbe z možnostjo diskrecijske udeležbe uporablja člen 19(b) MSRP 7, razkrije skupne odhodke za obresti, pripoznane v poslovnem izidu, pri čemer mu teh odhodkov ni treba izračunati z uporabo metode dejanskih obresti.

▼M3

RAZKRIVANJE

Pojasnjevanje pripoznanih zneskov

36. **Zavarovatelj razkrije informacije, ki ugotavljajo in pojasnjujejo zneske v njegovih računovodskih izkazih iz naslova zavarovalnih pogodb.**

37. Za zagotavljanje skladnosti s členom 36 mora zavarovatelj razkriti:

(a) svoje računovodske usmeritve za zavarovalne pogodbe in povezana sredstva, obveznosti, prihodke in odhodke.

(b) pripoznana sredstva, obveznosti, prihodke in odhodke (in, če predstavlja izkaz finančnega izida z uporabo neposredne metode, tudi denarne tokove) iz naslova zavarovalnih pogodb. Če je zavarovatelj hkrati tudi cedent, mora razkriti:

(i) dobičke in izgube v poslovnem izidu nakupa pozavarovanj

ter

(ii) če cedent odloži in amortizira dobičke in izgube iz naslova nakupa pozavarovanj, amortizacijo za obdobje ter neamortizirane zneske na začetku in koncu obdobja.

(c) uporabljen postopek določanja predpostavk, ki v največji meri vplivajo na merjenje pripoznanih zneskov opisanih pod (b). Če je praktično izvedljivo, zavarovatelj tudi poda ovrednoteno razkritje teh predpostavk.

(d) učinek sprememb v predpostavkah uporabljenih za merjenje zavarovalnih sredstev in zavarovalnih obveznosti, pri čemer ločeno prikaže učinek posamezne spremembe, ki bistveno vpliva na računovodske izkaze.

▼M3

(e) usklajevanje sprememb v zavarovalnih obveznostih, pozavarovalnih sredstvih in, če obstajajo, povezanih odloženih stroških pridobivanja.

▼M12

Narava in obseg tveganj, ki izhajajo iz zavarovalnih pogodb

38 **Zavarovatelj razkrije informacije, ki uporabnikom njegovih računovodskih izkazov omogočajo, da ovrednotijo naravo in obseg tveganj, ki izhajajo iz zavarovalnih pogodb.**

39 Za zagotavljanje skladnosti s členom 38 mora zavarovatelj razkriti:

(a) cilje, usmeritve in procese pri ravnanju s tveganji iz naslova zavarovalnih pogodb in metode, uporabljene za obvladovanje teh tveganj.

(b) [črtano]

(c) informacije o *zavarovalnih tveganjih* (pred in po omilitvi tveganja s pomočjo pozavarovanja), vključno z informacijami o:

(i) občutljivosti za zavarovalno tveganje (glej člen 39A).

(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 sega nazaj do obdobja, v katerem so nastale prve pomembne terjatve, za katere še vedno obstaja negotovost glede zneska in časovnega okvira plačila, vendar ne več kot za deset let nazaj. Zavarovatelju ni treba razkriti teh informacij v povezavi s terjatvami, pri katerih se negotovost glede zneska in časovnega okvira plačila razjasni v roku enega leta.

(d) informacije o kreditnem tveganju, likvidnostnem tveganju in tržnem tveganju, ki bi jih zahtevali členi 31-42 MSRP 7, če bi zavarovalne pogodbe spadale v področje uporabe MSRP 7. Vendar pa:

(i) zavarovatelju ni treba zagotoviti analize zapadlosti, ki se zahteva v skladu s členom 39(a) MSRP 7, če namesto tega razkrije informacije o ocenjenem časovnem okviru čistih denarnih odtokov iz naslova pripoznanih zavarovalnih obveznosti. To je lahko v obliki analize, v približnem časovnem okviru, zneskov, pripoznanih v bilanci stanja.

(ii) če zavarovatelj uporablja drugo metodo za obvladovanje občutljivosti za tržne pogoje, kot je analiza vgrajenih vrednosti, lahko uporabi to analizo občutljivosti, da izpolni zahtevo iz člena 40(a) MSRP 7. Tak zavarovatelj zagotovi tudi razkritja, zahtevana v skladu s členom 41 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 s členom 39(b)(i) zavarovatelj razkrije bodisi (a) bodisi (b), kakor sledi:

(a) analizo občutljivosti, s prikazom posledic na poslovni izid in lastniški kapital, če bi prišlo do sprememb zadevne spremenljivke tveganja, ki so bile razumno mogoče na datum bilance stanja; metode in predpostavke, uporabljene pri pripravi analize občutljivosti; in vse morebitne spremembe uporabljenih metod in predpostavk iz predhodnega obdobja. Če zavarovalec uporablja drugo metodo za obvladovanje občutljivosti za tržne pogoje, kot je analiza vgrajenih vrednosti, lahko izpolni to zahtevo tako, da razkrije to drugo analizo občutljivosti in razkritja, zahtevana v skladu s členom 41 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.

▼M3

DATUM UVELJAVITVE IN PREHOD

40. Prehodne določbe iz členov 41 – 45 veljajo tako za podjetja, ki že uporabljajo MSRP, ko ta MSRP uporabijo prvič, kot tudi za podjetja, ki prvič uporabljajo MSRP (uporabnik prvikrat).

41. Ta MSRP začnejo podjetja uporabljati za letna poslovna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2005 ali kasneje. Uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Če podjetje uporablja ta MSRP za obdobja, ki se začnejo prej, mora to razkriti.

▼**M12**

41A. ***Pogodbe o finančnem poroštvu (spremembe MRS 39 in MSRP 4), izdane avgusta 2005, so spremenile odstavke 4(d), B18(g) in B19(f). Podjetje začne uporabljati navedene spremembe za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2006 ali pozneje. Spodbuja se uporaba že pred datumom. Če podjetje uporablja navedene spremembe pred datumom, to dejstvo razkrije in hkrati uporablja s tem povezane spremembe MRS 39 in MRS 32.***

▼**M3**

Razkrivanje

42. Podjetju ni treba uporabljati zahtev po razkritju iz tega MSRP za primerljive informacije, ki se nanašajo na letna obdobja, ki so se začela pred 1. januarjem 2005, razen za razkritja v skladu s členi 37 (a) in (b) o računovodskih usmeritvah ter pripoznanih sredstvih, obveznostih, prihodkih in odhodkih (ter finančnih tokovih, če uporablja neposredno metodo).

43. Če uporaba posameznih zahtev iz členov 10 – 35 za primerljive informacije, ki se nanašajo na letna obdobja, ki so se začela pred 1. januarjem 2005, ni praktična, mora podjetje takšno dejstvo razkriti. Uporaba preizkusa ustreznosti obveznosti (členi 15 – 19) za takšne primerjalne informacije včasih ni praktično izvedljiva, je pa zelo malo verjetno, da praktično ne bi bilo možno uporabiti drugih zahtev iz členov 10 – 35 za takšne primerjalne informacije. MRS 8 razlaga izraz „praktično neizvedljivo”.

44. Pri uporabi člena 39 (c)(iii) podjetju ni treba razkriti informacij o razvoju terjatev, ki so nastale pred več kot petimi leti od konca prvega poslovnega leta, v katerem je bil uporabljen MSRP. Nadalje, če ni praktično izvedljivo, da podjetje ob prvi uporabi pripravi informacije o razvoju terjatev, ki so nastale pred začetkom najzgodnejšega obdobja, za katerega podjetje predstavlja celotne primerjalne informacije, ki so v skladu s tem MSRP, mora podjetje takšno dejstvo razkriti.

Preoblikovanje finančnih sredstev

45. Če zavarovatelj spremeni računovodske usmeritve za zavarovalne obveznosti, lahko, ni pa nujno da, prerazporedi nekatera ali vsa finančna sredstva po „pošteni vrednosti v poslovnem izidu”. Takšna prerazporeditev je dovoljena, če zavarovatelj spremeni računovodske usmeritve takrat, ko prvič uporabi ta MSRP, pri čemer ustrezno spremeni usmeritev v skladu s členom 22. Prerazporeditev je sprememba v računovodski usmeritvi, zato velja MRS 8.

▼M3

PRILOGA A

Opredeljeni izrazi

Ta priloga je sestavni del tega MSRP.

cedent	Imetnik police v pozavarovalni pogodbi.
sestavina vloge	Pogodbena sestavina, ki ni upoštevana kot izpeljan finančni inštrument v skladu z MRS 39, bi pa spadala v okvir MRS 39, če bi bila ločen inštrument.
neposredna zavarovalna pogodba	Zavarovalna pogodba, ki ni pozavarovalna pogodba.
možnost diskrecijske udeležbe	Pogodbena pravica do dodatnih ugodnosti, kot dopolnilo k zajamčenim ugodnostim, in sicer:(a) takšne, za katere je verjetno, da so pomemben delež v celotnih pogodbenih ugodnostih;(b)takšne, za katere znesek ali časovni okvir določi izdajatelj,in(c)takšne, ki pogodbeno temeljijo na:(i)izvajanju določene skupine pogodb ali določene vrste pogodb;(ii)iztrženju in/ali neiztrženju naložbenih donosov v zvezi z določeno skupino sredstev v lasti izdajatelja;ali(iii)poslovnem izidu podjetja, sklada ali druge osebe, ki izda pogodbo.
poštena vrednost	Znesek, s katerim je mogoče zamenjati sredstvo oziroma poravnati obveznost med dobro obveščenima in voljnima strankama v premišljenem poslu.
finančno tveganje	Tveganje potencialne bodoče spremembe ene ali več določenih obrestnih mer, cene finančnega inštrumenta, cene blaga, deviznega tečaja, indeksa cen ali tečajev, kreditnega tveganja ali kreditnega indeksa oz. druge spremenljivke, če v primeru nefinančne spremenljivke taka spremenljivka ni značilna za eno od pogodbenih strank.
zajamčene ugodnosti	Plačila ali druge ugodnosti, do katerih je točno določen imetnik police ali naložbenik brezpogojno upravičen in niso pogojena s pogodbeno določeno presojo izdajatelja.
zajamčeni element	Obveznost plačila zajamčenih ugodnosti, vključenih v pogodbo, ki vključuje možnost diskrecijske udeležbe.
zavarovalno sredstvo	Zavarovateljeve čiste pogodbene pravice iz naslova zavarovalne pogodbe.
zavarovalna pogodba	Pogodba, po kateri ena stranka (zavarovatelj) prevzame precejšnje zavarovalno tveganje od druge stranke (imetnik police) tako da se strinja, da bo imetniku police povrnila škodo, ki bi jo imetnik police utrpel v določenem bodočem dogodku (zavarovani dogodek). (Glej Prilogo B za nadaljnja navodila glede te definicije).
zavarovalna obveznost	Zavarovateljeve čiste pogodbene obveznosti iz naslova zavarovalne pogodbe.
zavarovalno tveganje	Tveganja, razen finančnega tveganja, ki so prenesena z imetnika police na izdajatelja.
zavarovani dogodek	Negotov bodoči dogodek, ki ga pokriva zavarovalna pogodba in ustvarja zavarovalno tveganje.
zavarovatelj	Stranka, ki ima obveznosti iz naslova zavarovalne pogodbe, da povrne škodo imetniku police v primeru zavarovalnega dogodka.
preizkus ustreznosti obveznosti	Ocena, ali je treba povečati knjigovodsko vrednost zavarovalne obveznosti (ali zmanjšati knjigovodsko vrednost povezanih odloženih stroškov pridobivanja ali povezanih neopredmetenih sredstev), na podlagi pregleda bodočih finančnih tokov.
imetnik police	Stranka, ki ima pravico do povračila škode iz naslova zavarovalne pogodbe v primeru zavarovalnega dogodka.

▼M3

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.
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.

▼M3

PRILOGA B

Definicija zavarovalne pogodbe

Ta priloga je sestavni del tega MSRP.

B1 Ta priloga podaja navodila glede definicije zavarovalne pogodbe v Prilogi A. Obravnava naslednja vprašanja:

(a) izraz „negotov bodoči dogodek” (členi B2 – B4);

(b) plačila v naravi (členi B5 – B7);

(c) zavarovalna in ostala tveganja (členi B8 – B17);

(d) primeri zavarovalnih pogodb (členi B18 – B21);

(e) pomembna zavarovalna tveganja (členi B22 – B28);

in

(f) spremembe v stopnjah zavarovalnega tveganja (člena B29 in B30).

Negotov bodoči dogodek

B2 Negotovost (ali tveganje) je bistvo zavarovalne pogodbe. Zaradi tega je vsaj eden od naslednjih dogodkov negotov pri sklenitvi zavarovalne pogodbe:

(a) ali se bo pojavil *zavarovalni dogodek*;

(b) kdaj se bo pojavil;

ali

(c) koliko bo moral plačati zavarovatelj, če se pojavi.

B3 V nekaterih zavarovalnih pogodbah je zavarovalni dogodek odkritje škode v času trajanja pogodbe, tudi če taka škoda izhaja iz dogodka, ki se je zgodil pred sklenitvijo pogodbe. V drugih zavarovalnih pogodbah je zavarovalni dogodek tisti dogodek, ki se zgodi v času trajanja pogodbe, tudi če je posledična škoda ugotovljena po izteku pogodbenega obdobja.

B4 Nekatere zavarovalne pogodbe pokrivajo dogodke, ki so se že zgodili, vendar pa je njihov finančni vpliv še negotov. Tak primer je pozavarovalna pogodba, ki krije neposrednega zavarovatelja pred neugodnim razpletom terjatev, o katerih so imetniki polic že poročali. V takšnih pogodbah je zavarovalni dogodek odkritje končnih stroškov takšnih terjatev.

Plačila v naravi

B5 Nekatere zavarovalne pogodbe zahtevajo ali dovoljujejo plačila v naravi. Tak primer je situacija, ko mora zavarovatelj neposredno nadomestiti ukraden izdelek, namesto da bi imetniku poplačal škodo. Drug primer je situacija, ko zavarovatelj uporabi svoje lastno bolnišnično in zdravstveno osebje, ki nudi zdravstvene storitve, opredeljene v pogodbi.

B6 Nekatere pogodbe, ki temeljijo na storitvah po fiksni ceni, v katerih je nivo storitve odvisen od negotovega dogodka, so v skladu z definicijo zavarovalne pogodbe v tem MSRP, vendar pa v nekaterih državah ne veljajo kot zavarovalne pogodbe. Tak primer je vzdrževalna pogodba, po kateri se ponudnik storitve obveže, da bo popravil določeno opremo v primeru okvare. Fiksna cena storitve temelji na pričakovanem številu okvar, pri čemer pa ni gotovo, ali se bo nek stroj dejansko pokvaril. Okvara opreme povzroča škodo lastniku, ki je upravičen do odškodnine po pogodbi (v naravi, ne v denarju). Spet drug primer je pogodba za nudenje storitev v primeru okvare avtomobila, v kateri se ponudnik obvezuje, da bo za fiksno letno nadomestilo nudil pomoč na cesti ali odvlekel avto do najbližje servisne delavnice. Takšna pogodba ustreza definiciji zavarovalne pogodbe, tudi če se ponudnik storitev ne strinja, da bo opravil popravila ali zagotovil nadomestne dele.

B7 Uporaba MSRP v pogodbah, opisanih v členu B6, najverjetneje ne bo povzročila več obremenitev, kot bi jih povzročila uporaba MSRP, v primeru da takšne pogodbe ne bi spadale v okvir tega MSRP:

(a) Ni verjetno, da bodo nastale materialne obveznosti za okvare in napake, ki so se že pojavile.

(b) Če je uporabljen MRS 18 *Prihodki*, ponudnik storitev pripozna prihodke glede na stopnjo dokončanosti (in ob upoštevanju drugih specifičnih sodil). Tak način je sprejemljiv tudi v skladu s tem MSRP, ki ponudniku storitev dovoljuje, da (i) nadaljuje z uporabo obstoječih

▼M3

računovodskih usmeritev za te pogodbe, razen če vključujejo običajne postopke, ki jih prepoveduje člen 14 in (ii) izboljša računovodske usmeritve, če to dovoljujejo členi 22 – 30.

(c) Ponudnik storitev preuči, če stroški izpolnjevanja pogodbenih obveznosti nudenja storitev presegajo znesek vnaprejšnjih plačil/prihodkov. To naredi tako, da opravi *preizkus ustreznosti obveznosti*, kot je opisan v členih 15-19 tega MSRP. Če za te pogodbe ne velja ta MSRP, ponudnik storitev uporabi MRS 37 *Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva*, s katerim določi, ali so pogodbe kočljive.

(d) Za take pogodbe zahteve po razkritju iz tega MSRP najverjetneje ne pomenijo bistveno obsežnejših razkritij od tistih, ki jih zahtevajo drugi MSRP.

Razlikovanje med zavarovalnim tveganjem in drugimi tveganji

B8 Definicija zavarovalne pogodbe se nanaša na zavarovalno tveganje, ki ga ta MSRP opredeljuje kot tveganje, ki ni *finančno tveganje*, preneseno z imetnika pogodbe na izdajatelja. Pogodba, ki izdajatelja izpostavlja finančnemu tveganju brez pomembnega zavarovalnega tveganja, ni zavarovalna pogodba.

B9 Definicija finančnega tveganja v Prilogi A vključuje seznam finančnih in nefinančnih spremenljivk. Ta seznam vključuje nefinančne spremenljivke, ki niso specifične za katero od pogodbenih strank, kot je na primer indeks izgub iz naslova potresov v določeni regiji ali indeks temperatur v nekem mestu. Ne vključuje pa nefinančnih spremenljivk, ki so specifične za katero od pogodbenih strank, kot je na primer pojav ali odsotnost požara, ki poškoduje ali uniči sredstvo te pogodbene stranke. Nadalje, tveganje sprememb v pošteni vrednosti nefinančnega sredstva ni finančno tveganje, če poštena vrednost ne odraža le sprememb v tržni ceni takšnih sredstev (finančna spremenljivka), ampak tudi stanje specifičnega nefinančnega sredstva v lasti pogodbene stranke (nefinančna spremenljivka). Na primer, če garancija preostale vrednosti določenega avtomobila poroka izpostavlja tveganju sprememb v fizičnem stanju avtomobila, je tako tveganje zavarovalno, ne finančno.

B10 Nekatere pogodbe izdajatelja izpostavljajo finančnemu tveganju, poleg obsežnega zavarovalnega tveganja. Takšne so na primer številne življenjske zavarovalne pogodbe, ki jamčijo minimalen donos imetniku (ustvarjanje finančnega tveganja) in obljubljajo ugodnosti v primeru smrti, ki včasih bistveno presegajo stanje na računu imetnika police (ustvarjanje zavarovalnega tveganja v obliki tveganja umrljivosti). Takšne pogodbe so zavarovalne pogodbe.

B11 Po nekaterih pogodbah zavarovalni dogodek sproži plačilo zneska, ki je vezan na cenovni indeks. Takšne pogodbe so zavarovalne pogodbe, če je plačilo, ki je pogojeno z zavarovalnim dogodkom, pomembno. Tako na primer življenjsko pogojene rente, vezane na indeks rasti življenjskih stroškov, prenašajo zavarovalno tveganje, saj plačilo sproži negotov dogodek – doživetje rentnika. Povezava z indeksom cen je vgrajen izveden finančni inštrument, ki pa hkrati prenaša zavarovalno tveganje. Če je nastali prenos zavarovalnega tveganja pomemben, je vgrajen izveden finančni inštrument v skladu z definicijo zavarovalne pogodbe in ga ni treba ločevati in meriti po pošteni vrednosti (glej člen 7 tega MSRP).

B12 Definicija zavarovalnega tveganja se nanaša na tveganje, ki ga zavarovatelj prevzame od imetnika police. Z drugimi besedami je zavarovalno tveganje predhodno obstoječe tveganje, preneseno z imetnika police na zavarovatelja. Tako novo tveganje, ki ga ustvari pogodba, ni zavarovalno tveganje.

B13 Definicija zavarovalne pogodbe se nanaša na negativne učinke na imetnika police. Definicija ne omejuje plačila zavarovatelja v znesku, ki je enak finančnemu vplivu negativnega učinka. Na primer, definicija ne izključuje kritja „novo za staro”, ki imetniku police zagotavlja zadostno plačilo in omogoča nadomestitev poškodovanega starega sredstva z novim sredstvom. Prav tako definicija ne omejuje plačila pod izrazom pogodba o življenjskem zavarovanju za finančno izgubo, ki jo utrpijo vzdrževani člani pokojnika, niti ne preprečuje plačila vnaprej določenih zneskov za ovrednotenje izgube, ki jo povzroči smrt ali nesreča.

B14 Nekatere pogodbe zahtevajo plačilo, če se zgodi določen negotov dogodek, ne zahtevajo pa negativnega vpliva na imetnika police kot predpogoja za plačilo. Takšna pogodba ni zavarovalna pogodba, tudi če jo imetnik uporabi za omilitev osnovne izpostavljenosti tveganju. Na primer, če imetnik uporabi izpeljan finančni inštrument za zavarovanje osnovne nefinančne spremenljivke, povezane z finančnimi tokovi iz naslova sredstva podjetja, izpeljan finančni inštrument ni zavarovalna pogodba, saj plačilo ni pogojeno z negativnim vplivom zmanjšanja finančnih tokov iz

▼M3

naslova sredstva na imetnika. In obratno, definicija zavarovalne pogodbe se nanaša na negotov dogodek, pri čemer je negativen učinek na imetnika police predpogoj, določen v pogodbi. Ta predpogoj, določen v pogodbi, ne zahteva, da mora zavarovatelj ugotoviti, ali je dogodek dejansko povzročil negativen vpliv, dovoljuje pa zavarovatelju, da zavrne plačilo, če ni prepričan, da je dogodek dejansko povzročil negativen vpliv.

B15 Iztek ali nadaljnji obstoj tveganja (t.j. tveganja, da bo nasprotna pogodbena stranka prekinila pogodbo prej ali kasneje, kot je pričakoval izdajatelj pri določanju cene pogodbe) ni zavarovalno tveganje, saj plačilo nasprotni stranki ni pogojeno z negotovim bodočim dogodkom, ki negativno vpliva na nasprotno stranko. Podobno tudi stroškovno tveganje (t.j. tveganje nepričakovanih povečanj stroškov splošnih služb, povezanih z izpolnjevanjem pogodbe in ne toliko stroškov v zvezi z zavarovalnimi dogodki) ni zavarovalno tveganje, saj nepričakovano povečanje stroškov nima negativnega vpliva na nasprotno stranko.

B16 Zato pogodba, ki izpostavlja izdajatelja tveganju izteka, nadaljnjega obstoja ali stroškovnemu tveganju, ni zavarovalna pogodba, razen če zavarovatelja hkrati izpostavlja zavarovalnemu tveganju. Vendar pa v primeru, da izdajatelj te pogodbe omili tako tveganje z uporabo dodatne pogodbe, s katero prenese del tveganja na tretjo stranko, takšna druga pogodba to tretjo stranko izpostavlja zavarovalnemu tveganju.

B17 Zavarovatelj lahko prevzame precejšnje zavarovalno tveganje od imetnika police le, če zavarovatelj ni povezan z imetnikom police. V primeru vzajemnega zavarovatelja, tak zavarovatelj prevzame tveganje od vsakega posameznega imetnika police in ga združi. Čeprav imetniki polic kot lastniki skupaj nosijo to združeno tveganje, vzajemni zavarovatelj še vedno prevzame tveganje, ki je bistvo zavarovalne pogodbe.

Primeri zavarovalnih pogodb

B18 V nadaljevanju so navedeni primeri pogodb, ki štejejo kot zavarovalne pogodbe, če je preneseno tveganje pomembno:

(a) zavarovanje proti kraji ali škodi na lastnini;

(b) zavarovanje proti odgovornosti za izdelke, poklicne odgovornosti, civilne odgovornosti ali pravnih stroškov;

(c) življenjsko zavarovanje in vnaprej plačane pogrebne storitve (čeprav je smrt gotova, pa ni gotovo, kdaj bo nastopila ali, v nekaterih primerih življenjskih zavarovanj, ali bo smrt nastopila v obdobju, ki ga pokriva zavarovanje);

(d) življenjsko pogojene rente in pokojnine (t.j. pogodbe, ki nudijo nadomestila za negotove bodoče dogodke – doživetje rentnika ali upokojenca – ki rentniku ali upokojencu omogočajo vzdrževanje ustreznega življenjskega standarda, na katerega bi sicer negativno vplivalo njegovo/njeno doživetje);

(e) zdravstveno in invalidsko zavarovanje;

(f) varščine, osebna jamstva, garancije za dobro izvedbo posla ter jamstva za resnost ponudbe (t.j. pogodbe, ki zagotavljajo nadomestilo v primeru, da druga stranka ne izpolni svojih pogodbenih obveznosti, na primer obveznosti izgradnje objekta);

▼M12

(g) kreditno zavarovanje, ki zagotavlja izvedbo določenih plačil, s katerimi se imetniku povrne izguba, ki je nastala zaradi tega, ker določeni dolžnik ni izvedel plačila v prvotnem ali spremenjenem roku dolžniškega instrumenta. Takšne pogodbe so lahko sklenjene v različnih pravnih oblikah, kot je na primer finančna garancija, nekatere vrste akreditivov, pogodba za kreditne izvedene neizpolnjene produkte ali zavarovalna pogodba. Vendar pa te pogodbe kljub temu, da ustrezajo opredelitvi zavarovalne pogodbe, ustrezajo tudi opredelitvi pogodbe o finančnem poroštvu v MRS 39 in so zajete v MRS 32 in MRS 39, ne v tem MSRP (glej odstavek 4(d)). Če pa je izdajatelj pogodbe o finančnem poroštvu predhodno izrecno navedel, da take pogodbe obravnava kot zavarovalne pogodbe in da je uporabil obračunavanje, ki se uporablja za zavarovalne pogodbe, se lahko odloči, da bo za take pogodbe o finančnem poroštvu uporabljal MRS 39 ali pa MRS 32 ali pa ta standard;

▼M3

(h) jamstva za proizvode. Jamstva za proizvode, ki jih izda tretja stranka za blago, ki ga prodaja proizvajalec, distributer ali prodajalec, spadajo v okvir tega MSRP. Vendar pa jamstva za proizvode, ki jih neposredno izda proizvajalec, distributer ali prodajalec, ne spadajo v ta okvir, saj jih pokriva MRS 18 *Prihodki* in MRS 37 *Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva;*

▼M3

(i) zavarovanje lastninske pravice (t.j. zavarovanje za primer odkritja napak v povezavi z lastninsko pravico do zemlje, ki niso bile očitne v trenutku, ko je bila sklenjena zavarovalna pogodba). V takšnem primeru je zavarovalni dogodek odkritje napak v povezavi z lastninsko pravico, ne pa samih napak;

(j) pomoč na potovanjih (t.j. povračilo škode, ki so jo imetniki polic utrpeli na potovanjih, v denarju ali naravi). Člena B6 in B7 obravnavata nekatere tovrstne pogodbe;

(k) jamstva za naravne nesreče, ki zagotavljajo zmanjšana plačila glavnice, obresti ali obeh, če določen dogodek negativno vpliva na izdajatelja jamstva (razen če tak določen dogodek, kot je na primer sprememba obrestne mere ali deviznega tečaja, ne ustvari pomembnega zavarovalnega tveganja);

(l) zamenjave zavarovanj in drugih pogodb, ki zahtevajo plačilo, zasnovano na podnebnih, geoloških ali drugih fizičnih spremenljivkah, značilnih za eno od pogodbenih strank;

(m) pozavarovalne pogodbe.

B19 Sledijo primeri pogodb, ki niso zavarovalne pogodbe:

(a) pogodbe o finančnih naložbah, ki imajo pravno obliko zavarovalne pogodbe, vendar zavarovatelja ne izpostavljajo pomembnemu tveganju, kot so na primer življenjske zavarovalne pogodbe, s katerimi zavarovatelj ne prevzema pomembnega tveganja umrljivosti (takšne so na primer pogodbe o nezavarovalnih finančnih tveganjih ali storitvah, glej člena B20 in B21);

(b) pogodbe, ki imajo pravno obliko zavarovalnih pogodb, vendar prenašajo vsa pomembna zavarovalna tveganja nazaj na imetnika police preko izvršljivih mehanizmov, ki jih ni možno ukiniti, in ki prilagajajo bodoča plačila s strani imetnikov polic kot neposreden rezultat zavarovanih izgub, kot so na primer nekatere finančne pozavarovalne pogodbe ali določene skupine pogodb (takšne pogodbe so običajno pogodbe o nezavarovalnih finančnih tveganjih ali storitvah, glej člena B20 in B21);

(c) samozavarovanje, ali z drugimi besedami zadržanje tveganja, ki bi ga lahko pokrilo zavarovanje (v takem primeru ne gre za zavarovalno pogodbo, saj ni dogovora z drugo stranko);

(d) pogodbe (kot so na primer igralniške pogodbe), ki zahtevajo plačilo, če se zgodi določen negotov dogodek, ne zahtevajo pa negativnega vpliva takega dogodka na imetnika police kot pogodbenega predpogoja za plačilo. To pa ne preprečuje specifikacije vnaprej določenih izplačil za ovrednotenje izgube, ki jo povzroči določen dogodek, kot je na primer smrt ali nesreča (glej člen B13);

(e) izpeljani inštrumenti, ki eno od pogodbenih strank izpostavljajo finančnemu tveganju, ne pa tudi zavarovalnemu tveganju, saj od te stranke zahtevajo izvršitev plačila izključno na osnovi spremembe ene ali več določenih obrestnih mer, cene finančnega inštrumenta, cene blaga, deviznega tečaja, indeksa cen ali tečajev, kreditnega tveganja ali kreditnega indeksa oz. druge spremenljivke, če v primeru nefinančne spremenljivke taka spremenljivka ni značilna za eno od pogodbenih strank (glej MRS 39);

▼M12

(f) s kreditom povezano poroštvo (ali akreditiv, pogodba za kreditne izvedene neizpolnjene produkte ali kreditna zavarovalna pogodba), ki zahteva plačilo tudi v primeru, ko imetnik police ni utrpel škode zaradi dolžnikovega nepravočasnega plačila (glej MRS 39);

▼M3

(g) pogodbe, ki zahtevajo plačilo, zasnovano na podnebnih, geoloških ali drugih fizičnih spremenljivkah, ki niso značilne za eno od pogodbenih strank (znani tudi kot podnebni izpeljani finančni inštrumenti);

(h) jamstva za naravne nesreče, ki predvidevajo zmanjšano plačilo glavnice, obresti ali obeh, zasnovana na podnebnih, geoloških ali drugih fizičnih spremenljivkah, ki niso značilne za eno od pogodbenih strank;

B20 Če pogodbe, opisane v členu B19, ustvarijo finančna sredstva ali finančne obveznosti, spadajo v okvir MRS 39. To med drugim pomeni, da pogodbene stranke uporabljajo tako imenovano obračunavanje vlog, ki vključuje naslednje:

(a) ena stranka pripozna prejeto nadomestilo kot finančno obveznost in ne kot prihodek;

(b) druga stranka pripozna prejeto nadomestilo kot finančno sredstvo in ne kot odhodek.

▼M3

B21 Če pogodbe, opisane v členu B19, ne ustvarijo finančnih sredstev ali finančnih obveznosti, se uporablja MRS 18. V skladu z MRS 18 se prihodki povezani s poslom, ki vključuje opravljanje storitev, pripoznajo glede na stopnjo njegove dokončanosti, če je mogoče zanesljivo oceniti izid posla.

Pomembno zavarovalno tveganje

B22 Pogodba je zavarovalna pogodba le, če prenaša pomembno zavarovalno tveganje. Zavarovalno tveganje obravnavajo členi od B8 do B21. Naslednji členi pa obravnavajo sodila, s katerimi se ocenjuje, ali je zavarovalno tveganje pomembno.

B23 Zavarovalno tveganje je pomembno, če, in zgolj če bi lahko zavarovalni dogodek povzročil, da bi moral zavarovatelj plačati pomembne dodatne zneske, po kakršnemkoli scenariju razen tistih, ki ne vključujejo trgovalne sestavine (t.j. nimajo očitnega učinka na gospodarnost posla). Če je treba po scenarijih, ki vključujejo trgovalno sestavino, plačati pomembne dodatne zneske, je lahko izpolnjen pogoj iz prejšnjega stavka tudi v primeru, ko obstaja izjemno mala verjetnost, da se bo zgodil zavarovalni dogodek, ali kadar je pričakovana (t.j. z verjetnostjo tehtana) sedanja vrednost pogojnih finančnih tokov majhen delež pričakovane sedanje vrednosti vseh preostalih pogodbenih finančnih tokov.

B24 dodatni zneski, opisani v členu B23, se nanašajo na zneske, ki presegajo tiste, ki bi jih bilo treba plačati v primeru, da se ne bi zgodil zavarovalni dogodek (razen scenarijev, ki ne vključujejo trgovalne sestavine). Takšni dodatni zneski vključujejo stroške obravnave in ocenjevanja terjatev, ne pa tudi:

(a) izgube sposobnosti zaračunavanja bodočih storitev imetniku police. V življenjskih zavarovalnih pogodbah, vezanih na naložbe, na primer smrt imetnika police pomeni, da zavarovatelj ne more več opravljati storitev vodenja naložbe in zanje zaračunavati provizij. Vendar pa takšna ekonomska izguba zavarovatelja ne predstavlja zavarovalnega tveganja, prav tako pa upravitelj vzajemnega sklada ne prevzema zavarovalnega tveganja v povezavi z morebitno smrtjo stranke. Zato potencialna izguba bodočih provizij za vodenje naložb ni pomembna pri ocenjevanju obsega tveganja, prenesenega s pogodbo.

(b) odpovedi stroškom, ki bi nastali v primeru prekinitve ali predaje v primeru smrti. Ker omenjeni stroški začenjajo obstajati s pogodbo, odpoved takim stroškom ne daje imetniku police pravic do povračila za tveganja, ki so obstajala že prej. Zato niso pomembni pri ocenjevanju obsega tveganja, prenesenega s pogodbo.

(c) plačila, pogojenega z dogodkom, ki ne povzroča pomembne izgube imetniku pogodbe. Vzemimo za primer pogodbo, ki od izdajatelja zahteva plačilo enega milijona denarne enote, če na sredstvu nastane fizična škoda, ki za imetnika predstavlja nepomembno ekonomsko izgubo ene denarne enote. V takšni pogodbi imetnik prenese na izdajatelja nepomembno tveganje izgube ene denarne enote. Hkrati pa pogodba ustvarja nezavarovalno tveganje, da bo moral izdajatelj plačati 999 999 denarnih enot, če se zgodi določen dogodek. Ker izdajatelj ne prevzame pomembnega zavarovalnega tveganja od imetnika, takšna pogodba ni zavarovalna pogodba.

(d) možne pozavarovalne povrnitve. Te zavarovatelj obračuna ločeno.

B25 Zavarovatelj oceni pomembnost zavarovalnega tveganja v vsakem primeru posebej in ne na podlagi sklicevanja na pomembnost računovodskih izkazov. (*) Tako je lahko zavarovalno tveganje pomembno tudi v primerih, ko obstaja minimalna verjetnost materialne škode za celotno knjigo pogodb. Takšno ocenjevanje posameznih primerov pogodb olajša opredelitev pogodb kot zavarovalnih pogodb. Če pa je relativno homogena knjiga malih pogodb sestavljena le iz takšnih pogodb, ki prenašajo zavarovalno tveganje, zavarovatelju ni treba preverjati vsake pogodbe v tej knjigi in tako ugotavljati tistih nekaj neizpeljanih pogodb, ki prenašajo nepomembno zavarovalno tveganje.

B26 Iz členov B23 do B25 izhaja, da je pogodba, v skladu s katero se izplača povračilo ob smrti, ki presega znesek, plačljiv ob doživetju, zavarovalna pogodba, razen če je dodatno povračilo ob smrti nepomembno (gledano z vidika pogodbe in ne celotne knjige pogodb). Kot je omenjeno v členu B24(b), odpoved stroškom prekinitve ali predaje v primeru smrti, ni vključena v to oceno, če takšna odpoved ne daje imetniku police pravic do povračila za tveganja, ki so obstajala že prej. Prav tako je rentna pogodba,

(*) Za ta namen pogodbe, sklenjene istočasno z eno nasprotno pogodbeno stranko (ali pogodbe, ki so sicer neodvisne), tvorijo eno samo pogodbo.

▼M3

po kateri se izplačujejo redni zneski do konca življenja imetnika police, zavarovalna pogodba, razen če celoten znesek življenjsko pogojenih izplačil ni pomemben.

B27 Člen B23 se nanaša na dodatne zneske. Takšni dodatni zneski lahko vključujejo zahtevo po njihovem predčasnem izplačilu, če se zavarovalni dogodek zgodi prej in plačilo ni prilagojeno časovni vrednosti denarja. Tak primer je celotno življenjsko zavarovanje za fiksen znesek (z drugimi besedami, zavarovanje, ki zagotavlja fiksno izplačilo ob smrti imetnika police, brez datuma poteka veljavnosti kritja). Gotovo je, da bo imetnik police umrl, negotov pa je datum smrti. Zavarovatelj bo utrpel škodo pri tistih posameznih pogodbah, pri katerih imetniki polic umrejo zgodaj, tudi če z vidika celotne knjige pogodb ne bo beležil izgub.

B28 Če je zavarovalna pogodba razstavljena na sestavino vloge in zavarovalno sestavino, je pomembnost prenosa zavarovalnega tveganja ocenjena z vidika zavarovalne sestavine. Pomembnost zavarovalnega tveganja, prenesenega z vgrajenim izpeljanim inštrumentom je ocenjena z vidika vgrajenega izpeljanega inštrumenta.

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.

▼M3

PRILOGA C

Spremembe drugih MSRP

Spremembe v tej prilogi veljajo za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2005 ali kasneje. Če podjetje sprejme ta MSRP za zgodnejše obdobje, te spremembe veljajo tudi za tako zgodnejše obdobje.

Spremembe MRS 32 in MRS 39

C1 V MRS 32 *Finančni inštrumenti*: *Razkrivanje in predstavljanje* (spremenjen 2003), člen 4(d) se preštevilči v 4(c). Člen 4(c) se preštevilči v 4 (d) in spremeni, kot je opisano v členu C4.

Izbriše se člen 6.

Na konec člena AG8 se doda naslednji stavek:

Nekatere od teh pogojnih pravic in obveznosti so lahko zavarovalne pogodbe v okviru MSRP 4.

C2 V MRS 39 *Finančni inštrumenti*: *Pripoznavanje in merjenje* (spremenjen 2003), člen 2(e) se preštevilči v 2(d). Člen 2(d) se preštevilči v 2(e) in spremeni, kot je opisano v členu C5. Člen AG4 se spremeni tako, da se glasi:

AG4. Ta standard velja za finančna sredstva in finančne obveznosti zavarovateljev, razen za pravice in obveznosti, ki jih izključuje člen 2 (e), ker izhajajo iz pogodb za katere se uporablja MSRP 4.

C3 Člena 4(e) v MRS 32 in 2(h) v MRS 39 vsebujeta izključitev iz področja izvedenih inštrumentov, zasnovanih na podnebnih, geoloških ali drugih fizičnih spremenljivkah. Oba člena se izbrišeta. Zaradi tega takšni izvedeni inštrumenti spadajo v okvir MRS 32 in MRS 39, razen če so v skladu z definicijo zavarovalne pogodbe in spadajo v okvir MSRP 4. Nadalje se člen AG1 v MRS 39 spremeni tako, da se glasi:

AG1. Nekatere pogodbe zahtevajo plačilo, zasnovano na podnebnih, geoloških ali drugih fizičnih spremenljivkah. (Tistim, ki so zasnovane na podnebnih spremenljivkah, včasih rečejo „podnebni izvedeni inštrumenti".) Če te pogodbe ne spadajo v okvir MSRP 4 *Zavarovalne pogodbe*, potem spadajo v okvir tega standarda.

C4 V MRS 32 se vstavi nov člen 4(e). Zaradi te spremembe in sprememb v členih C1 in C3 ter MSRP 3 *Poslovne združitve* se člen 4(c)-(e) glasi, kot sledi:

(c) ***pogodbe za obravnavanje možnih pojavov pri poslovnih združitvah (glej MSRP 3 Poslovne združitve).Izjema velja le za prevzemnika.***

(d) ***zavarovalne pogodbe, kot so določene v MSRP 4 Zavarovalne pogodbe. Vendar pa ta standard velja za izvedene inštrumente, ki so vgrajeni v zavarovalne pogodbe, če MRS 39 zahteva, da jih podjetje obračuna ločeno.***

(e) ***finančni inštrumenti, ki spadajo v okvir MSRP 4, ker vključujejo možnost diskrecijske udeležbe. Izdajatelju teh inštrumentov za te možnosti ni treba uporabljati členov 15 – 32 in AG25 – AG35 tega standarda glede razlikovanja med finančnimi obveznostmi in kapitalskimi inštrumenti. Vendar pa so ti inštrumenti podvrženi vsem ostalim zahtevam iz tega standarda. Ta standard velja tudi za izpeljane inštrumente, ki so vgrajeni v te inštrumente(glej MRS 39).***

Člen 4 (f), vstavljen na podlagi MSRP 2 *Plačila z delnicami*, se ne spremeni.

C5 V MRS 39 se izbriše člen 2(f). Zaradi te spremembe in sprememb v členih C2 in C3 ter MSRP 3 *Poslovne združitve* se člen 2(d)-(g) glasi, kot sledi:

(d) ***finančni inštrumenti, ki jih izda podjetje in so v skladu z definicijo kapitalskih inštrumentov iz MRS 32 (vključno z opcijami in jamstvi). Vendar pa imetnik takih kapitalskih inštrumentov uporablja ta standard za take sestavine, razen če spadajo med izjeme pod (a) zgoraj.***

(e) ***pravice in obveznosti v skladu z zavarovalno pogodbo, kot je določena v MSRP 4 Zavarovalne pogodbe ali v skladu s pogodbo, ki spada v okvir MSRP 4, ker vključuje možnost diskrecijske udeležbe. Ta standard pa velja za izpeljane inštrumente, ki so v takšno pogodbo vgrajeni, če tak inštrument ni sam po sebi pogodba v okviru MSRP 4 (glej člene 10 – 13 in Prilogo A, člene AG23 – AG33). Nadalje, če je zavarovalna pogodba pogodba o finančnem poroštvu, ki je sklenjena ali zadržana pri prenosu finančnih sredstev***

▼M3

ali finančnih obveznosti na drugo stranko v okviru tega standarda, izdajatelj uporablja ta standard za pogodbo (glej člen 3 ter člen AG4A v Prilogi A).

(f) ***pogodbe za obravnavanje možnih pojavov pri poslovnih združitvah (glej MSRP 3 Poslovne združitve). Izjema velja le za prevzemnika.***

(g) ***pogodbe med prevzemnikom in prodajalcem v poslovni združitvi o nakupu oz. prodaji prevzetega podjetja v prihodnosti.***

Člena 2(i) in (j) se preštevilčita v 2(h) in (i). Člen 2(i) je vstavljen na podlagi MSRP 2 *Plačila z delnicami*.

Člen 3 se izbriše in nadomesti z novim členom 3, doda pa se člen AG4A, kot sledi:

3. Nekatere pogodbe o finančnem poroštvu od izdajatelja zahtevajo izvedbo določenih plačil, s katerimi se imetniku povrne izguba, ki je nastala zaradi tega, ker določeni dolžnik ni izvedel plačila v prvotnem ali spremenjenem roku dolgovnega inštrumenta. Če se s to zahtevo na izdajatelja prenese pomembno tveganje, je pogodba zavarovalna pogodba v skladu z definicijo iz MSRP 4 (glej člena 2(e) in AG4A). Druge pogodbe o finančnem poroštvu zahtevajo plačila kot posledico sprememb določene obrestne mere, cene finančnega inštrumenta, cene blaga, deviznega tečaja, indeksa cen ali tečajev, kreditnega tveganja ali kreditnega indeksa oz. druge spremenljivke, če v primeru nefinančne spremenljivke taka spremenljivka ni značilna za eno od pogodbenih strank. Takšne pogodbe spadajo v okvir tega standarda.

AG4A. Pogodbe o finančnem poroštvu so lahko sklenjene v različnih pravnih oblikah, kot je na primer finančna garancija, akreditiv, pogodba za neizpolnjene kreditne obveznosti ali zavarovalna pogodba. Njihova računovodska obravnava ni odvisna od njihove pravne oblike. Sledijo primeri ustrezne obravnave (glej člene 2 (e) in 3):

(a) Če pogodba ni zavarovalna pogodba, kot je definirana v MSRP 4, izdajatelj uporabi ta standard. Tako pogodba o finančnem poroštvu, ki zahteva plačila v primeru, da boniteta dolžnika pade pod določen nivo, spada v okvir tega standarda.

(b) Če je izdajatelj sklenil ali prevzel finančno poroštvo ob prenosu finančnih sredstev ali finančnih obveznosti na drugo stranko, v okviru tega standarda, izdajatelj uporablja ta standard.

(c) Če pogodba ni zavarovalna pogodba, kot je definirana v MSRP 4, izdajatelj uporabi MSRP 4, razen če velja (b).

(d) Če je izdajatelj izdal finančno poroštvo v povezavi s prodajo blaga, potem izdajatelj pri določanju, v katerih primerih bo pripoznal prihodek, uporabi MRS 18.

C6 V Členu 9 MRS 39 se izraz „druga spremenljivka" pri definiciji izpeljanega inštrumenta nadomesti z izrazom „druga spremenljivka, če v primeru nefinančne spremenljivke taka spremenljivka ni značilna za eno od pogodbenih strank". Enako se spremeni člen 10 v MRS 39. V tem standardu se doda tudi nov člen AG12A:

AG12A. Definicija izpeljanega inštrumenta se nanaša na nefinančne spremenljivke, ki niso značilne za eno od pogodbenih strank. Te vključujejo indeks izgub iz naslova potresov v določeni regiji ali indeks temperatur v nekem mestu. Nefinančne spremenljivke, ki so značilne za eno od pogodbenih strank, vključujejo na primer pojav ali odsotnost požara, ki poškoduje ali uniči sredstvo te pogodbene stranke. Sprememba v pošteni vrednosti nefinančnega sredstva je značilna le za lastnika, če poštena vrednost ne odraža le sprememb v tržni ceni takšnih sredstev (finančna spremenljivka), ampak tudi stanje specifičnega nefinančnega sredstva v lasti pogodbene stranke (nefinančna spremenljivka). Na primer, če garancija preostale vrednosti določenega avtomobila poroka izpostavlja tveganju sprememb v fizičnem stanju avtomobila, je sprememba v takšni preostali vrednosti značilna za lastnika avtomobila.

C7 V MRS 32 se vstavi naslednji nov člen 91A, medtem ko se v členu 86 sklicevanje na člen 90 razširi tako, da vključuje tudi člen 91A:

91A. ***Nekatera finančna sredstva in finančne obveznosti vsebujejo možnost diskrecijske udeležbe, kot je opisana v MSRP 4 Zavarovalne pogodbe. Če podjetje ne more zanesljivo izmeriti poštene vrednosti te možnosti, mora razkriti to dejstvo skupaj z opisom pogodbe, njeno knjigovodsko vrednostjo, pojasnilom, zakaj ni***

▼M3

možno zanesljivo izmeriti poštene vrednosti in, če je to mogoče, oceno intervala, znotraj katerega se najverjetneje nahaja poštena vrednost.

V členu 49(e) se „zavarovalna polica” nadomesti z „zavarovalna pogodba”.

C8 V MRS 39 člen AG30 podaja primere vgrajenih izpeljanih inštrumentov, za katere ne šteje, da so tesno povezani z gostiteljsko pogodbo, člen AG33 pa podaja primere vgrajenih izpeljanih inštrumentov, za katere šteje, da so tesno povezani z gostiteljsko pogodbo. Členi AG30(g) in AG33 (a), (b) in (d) se spremenijo tako, da se vstavi sklicevanje na zavarovalne pogodbe, kot sledi; v členu AG33 se dodata točki (g) in (h):

AG30 (g) Nakupna, prodajna ali opcija za predčasno plačilo v gostiteljski dolgovni pogodbi ali gostiteljski zavarovalni pogodbi ni tesno povezana z gostiteljsko pogodbo, razen če je izvršilna cena opcije na vsak izvršilni dan približno enaka odplačni vrednosti gostiteljskega dolgovnega inštrumenta ali knjigovodski vrednosti gostiteljske zavarovalne pogodbe. Z vidika izdajatelja konvertibilnih dolgovnih izpeljanih inštrumentov z možnostjo prodajne ali nakupne opcije, je treba pred ločitvijo sestavine kapitala v skladu z MRS 32 oceniti, če je prodajna ali nakupna opcija tesno povezana z gostiteljsko dolgovno pogodbo.

AG33 (a) Vgrajeni izpeljani inštrument, pri katerem je podlaga obrestna mera ali indeks obrestne mere, ki lahko spremeni znesek obresti, plačljivih ali prejetih v zvezi z donosno gostiteljsko dolgovno pogodbo ali zavarovalno pogodbo, je tesno povezan z gostiteljsko pogodbo, razen če je možno sestavljeno pogodbo poravnati na tak način, da imetnik ne dobi povrnjene skoraj celotne pripoznane investicije ali bi lahko vgrajeni izpeljani inštrument vsaj podvojil imetnikovo začetno stopnjo donosa na gostiteljsko pogodbo, posledica pa bi lahko bila stopnja donosa, ki je vsaj dvakrat višja od tržnega donosa na pogodbo, sklenjeno pod enakimi pogoji kot je gostiteljska pogodba.

(b) Vgrajena najnižja ali najvišja sprejemljiva obrestna mera dolgovne pogodbe ali zavarovalne pogodbe se obravnava tako, kot da je tesno povezana z gostiteljsko pogodbo, če je najvišja na ravni tržne obrestne mere ali nad njo, najnižja pa na ravni tržne obrestne mere ali pod njo, takrat ko je pogodba sklenjena, in se najvišja ali najnižja obrestna mera ne spreminja na podlagi gostiteljske pogodbe. Prav tako so določila v pogodbi o nakupu ali prodaji sredstva (npr. blaga), ki ustvarjajo najvišjo in najnižjo mejo cene, ki jo je treba plačati oz. je plačana za sredstvo, tesno povezana z gostiteljsko pogodbo, če sta najvišja in najnižja meja ob sklenitvi brez denarja in se ne premikata z vzvodom.

(d) Vgrajeni devizni izpeljani inštrument v gostiteljski pogodbi, ki je zavarovalna pogodba ali ni finančni inštrument (kot je na primer pogodba o nakupu ali prodaji nefinančnega sredstva, pri katerem je cena določena v tuji valuti), je tesno povezan z gostiteljsko pogodbo, če se ta ne premika z vzvodom in ne vsebuje opcije ter zahteva plačilo, izraženo v eni od naslednjih valut:

(i) funkcijska valuta katerekoli pomembne pogodbene stranke;

(ii) valuta, v kateri so cene pridobljenega blaga oziroma opravljenih storitev navadno izražene v mednarodni trgovini (na primer v ameriških dolarjih za posle z surovo nafto);

ali

(iii) valuta, ki se običajno uporablja v pogodbah o prodaji ali nakupu nefinančnih sredstev v gospodarskem okolju, kjer se sklene posel (t.j. relativno stabilna in likvidna valuta, ki se običajno uporablja v lokalnih poslih in mednarodni trgovini).

(g) Značilnost, vezana na enoto in vgrajena v gostiteljski finančni inštrument ali gostiteljsko zavarovalno pogodbo je tesno povezana z gostiteljskim inštrumentom ali gostiteljsko pogodbo, če se plačila, izražena v enoti, merijo po trenutni vrednosti enote, ki odraža pošteno vrednost sredstev sklada. Značilnost, vezana na enoto, je pogodbeni pogoj, ki zahteva plačila v izraženi enoti notranjega ali zunanjega naložbenega sklada.

▼M3

(h) Izpeljan inštrument, vgrajen v zavarovalno pogodbo, je tesno povezan z gostiteljsko zavarovalno pogodbo, če sta vgrajen izpeljan inštrument in gostiteljska zavarovalna pogodba tako medsebojno odvisna, da podjetje ne more ločeno izmeriti vgrajenega izpeljanega inštrumenta (t.j. brez upoštevanja gostiteljske pogodbe).

Spremembe drugih MSRP

C9 MRS 18 *Prihodki* se spremeni tako, kot je opisano v nadaljevanju.

Člen 6(c) se spremeni tako, da se glasi:

(c) zavarovalne pogodbe v okviru MSRP 4 *Zavarovalne pogodbe*;

C10 V MRS 19 *Zaslužki zaposlencev* se doda opomba pod črto k definiciji v členu 7 o kvalificirani zavarovalni polici, tam kjer se prvič pojavi beseda „polica”:

(*) Kvalificirana zavarovalna polica ni nujno zavarovalna polica, kot je definirana v MSRP 4 *Zavarovalne pogodbe*.

C11 V MRS 37 *Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva*, se izbrišeta člena 1(b) in 4 ter vstavi nov člen 5(e), kot sledi:

(e) zavarovalne pogodbe (glej MSRP 4 *Zavarovalne pogodbe*). Ta standard pa velja za rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva zavarovatelja, razen tistih, ki izhajajo iz njegovih pogodbenih obveznosti in pravic iz naslova zavarovalnih pogodb v okviru MSRP 4.

V členu 2 (spremenjen leta 2003 z MRS 39), se izbriše zadnji stavek.

C12 V MRS 40 *Naložbene nepremičnine* (spremenjen 2003), se dodajo členi 32A – 32C in 75(f)(iv) v člen 30 pa se doda sledeče navzkrižno sklicevanje na člen 32A:

30. ***Razen izjem iz členov 32A in 34 mora podjetje izbrati kot svojo računovodsko usmeritev bodisi model poštene vrednosti iz členov 33 –55 bodisi model nabavne vrednosti iz člena 56 in uporabljati to usmeritev pri vseh svojih naložbenih nepremičninah.***

Naložbene nepremičnine povezane z dolgovi

32A. ***Podjetje lahko:***

(a) ***izbere bodisi model poštene vrednosti bodisi model nabavne vrednosti za vse obveznosti, uporabljene za zavarovanje naložbenih nepremičnin, ki prinašajo donos vezan neposredno na pošteno vrednost ali donos določenih sredstev, vključno z zadevno naložbeno nepremičnino***

in

(b) ***izbere bodisi model poštene vrednosti bodisi model nabavne vrednosti za vse ostale naložbene nepremičnine, ne glede na to, kaj je izbralo pod (a).***

32B. Nekateri zavarovatelji in ostala podjetja imajo lasten nepremičninski sklad, ki izdaja fiktivne enote, pri čemer imajo nekaj takšnih enot v lasti naložbeniki v povezanih pogodbah in ostale podjetje. Člen 32A ne dovoljuje podjetjem, da bi merila nepremičnine, ki so v lasti sklada, delno po modelu nabavne vrednosti in delno po modelu poštene vrednosti.

32C. Če podjetje izbere različne modele za dve kategoriji, opisani v členu 32A, se prodaja naložbenih nepremičnin med skupinami sredstev, ki se merijo z uporabo različnih modelov, pripozna po pošteni vrednosti, nabrana sprememba poštene vrednosti pa v poslovnem izidu. Tako v primeru, ko je naložbena nepremičnina prodana iz skupine, v kateri je bil uporabljen model poštene vrednosti v skupino, kjer je bil uporabljen model nabavne vrednosti, šteje poštena vrednost nepremičnine na dan prodaje kot predpostavljen strošek.

75(f)(iv) ***nabrana sprememba v pošteni vrednosti, pripoznana v poslovnem izidu ob prodaji naložbene nepremičnine iz skupine, v kateri je bil uporabljen model nabavne vrednosti v skupino, kjer je bil uporabljen model poštene vrednosti (glej člen 32C).***

C13 MSRP *1 Prva uporaba Mednarodnih standardov računovodskega poročanja* se spremeni na spodaj opisan način.

V členu 12 se sklicevanje na 13-25C spremeni v sklicevanje na člene 13-25D.

Člena 13 (g) in (h) se spremenita, vstavi se nov podčlen (i), ki se glasi:

▼M3

(g) opis predhodno določenih pripoznanih finančnih inštrumentov (člen 25A);

(h) plačilo z delnicami (člena 25B in 25C)

in

(i) zavarovalne pogodbe (člen 25D).

Za členom 25C se dodata nov naslov in člen 25D, kot sledi:

Zavarovalne pogodbe

25D Ko podjetje prvič uporabi ta dokument, lahko upošteva prehodne določbe iz MSRP 4 *Zavarovalne pogodbe*. MSRP 4 omejuje spremembe v računovodskih usmeritvah za zavarovalne pogodbe, vključno s spremembami, ki jih naredijo podjetja, ki prvič uporabljajo ta dokument.

Člen 36A in predhodni naslov se spremenita tako, da se vstavi sklicevanje na MSRP 4, ki se glasi:

Izvzetje iz zahtev po prevrednotenju primerjalnih informacij za MRS 39 in MSRP 4

36A V svojem prvem računovodskem izkazu po MSRP mora podjetje, ki MSRP prevzame pred 1. januarjem 2006 predstaviti vsaj enoletne primerjalne informacije, ni pa nujno, da so te primerjalne informacije v skladu z MRS 32, MRS 39 in MSRP 4. Podjetje, ki se odloči, da bo v prvem prehodnem letu predstavilo primerjalne informacije, ki niso v skladu z MRS 32, MRS 39 in MSRP 4, pa mora:

(a) uporabiti prejšnje uveljavljene računovodske standarde (GAAP) za primerjalne informacije o finančnih inštrumentih v okviru MRS 32 in MRS 39 ter zavarovalnih pogodbah v skladu z MSRP 4;

(b) razkriti to dejstvo, skupaj s podlago za pripravo teh informacij

in

(c) razkriti naravo bistvenih prilagoditev, na podlagi katerih bi bile informacije v skladu z MRS 32, MRS 39 in MSRP 4. Podjetju ni treba ovrednotiti teh prilagoditev. Vendar pa mora podjetje obravnavati vsako tako prilagoditev, narejeno med bilanco stanja na datum poročanja primerjalnega obdobja (t.j. bilanco stanja, ki vključuje primerjalne informacije po prejšnjih GAAP) in bilanco stanja na začetku prvega obdobja poročanja v skladu z MSRP (t. j. prvo obdobje, ki vključuje informacije skladne z MRS 32, MRS 39 in MSRP 4), ki izhaja iz spremembe v računovodski usmeritvi in podaja razkritja, kot jih določa člen 28(a)-(e) in (f)(i) iz MRS 8.

Člen 28(f)(i) se uporablja le za zneske, predstavljene v bilanci stanja na datum poročanja primerjalnega obdobja.

V primeru podjetja, ki se odloči, da bo predstavilo primerjalne informacije, ki niso v skladu z MRS 32, MRS 39 in MSRP 4, pomeni sklicevanje na „datum prehoda na MSRP", omejeno na te standarde, začetek prvega obdobja poročanja po MSRP.

C14 SOP-27 *Ocenjevanje vsebine poslov, ki vključujejo pravno obliko najema* (spremenjen z MRS 39) se spremeni, kot je opisano v nadaljevanju.

Člen 7 se spremni kot sledi:

7. Ostale obveznosti dogovora, vključno z vsemi izdanimi garancijami in prevzetimi obveznostmi iz naslova prehodne prekinitve, je treba obračunati v skladu z MRS 37, MRS 39 ali MSRP 4, odvisno od pogojev.

▼B

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD MRS 23

(SPREMENJEN 1993)

Stroški izposojanja

Ta spremenjeni mednarodni računovodski standard nadomešča MRS 23 — Usredstvovanje (aktiviranje) stroškov izposojanja, ki ga je odbor sprejel marca 1984 Spremenjeni standard se je začel uporabljati za računovodske izkaze za obdobja, ki so se začela 1. januarja 1995 ali kasneje.

Na MRS 23 se nanaša eno pojasnilo SOP:

— SOP-2: Doslednost — usredstvovanje stroškov izposojanja.

▼B

VSEBINA

	Odstavki
Namen	219
Področje	219
Opredelitve pojmov	219
Stroški izposojanja – normna rešitev	220
Pripoznavanje	220
Razkrivanje	220
Stroški izposojanja – dovoljena drugačna rešitev	220
Pripoznavanje	220
Za usredstvenje primerni stroški izposojanja	220
Presežek knjigovodske vrednosti sredstva v pripravi nad nadomestljivo vrednostjo	221
Začetek usredstvovanja	221
Začasna ustavitev usredstvovanja	222
Prenehanje usredstvovanja	222
Razkrivanje	222
Prehodne določbe	222
Datum uveljavitve	222

Standarde, ki so natisnjeni s krepkimi ležečimi črkami, je treba brati v povezavi s temeljnim gradivom in navodili za uporabo v tem standardu ter v povezavi z „Uvodom v določbe mednarodnih računovodskih standardov". Mednarodni računovodski standardi niso namenjeni za uporabo pri nebistvenih postavkah (glej odstavek 12 Uvoda).

NAMEN

Namen tega standarda je predpisati računovodske rešitve glede stroškov izposojanja. Ta standard na splošno zahteva takojšnje obravnavanje stroškov izposojanja kot odhodkov. Vendar kot dovoljeno drugačno rešitev dopušča tudi usredstvovanje stroškov izposojanja, ki so neposredno povezani z nakupom, gradnjo ali proizvodnjo sredstva v pripravi.

PODROČJE

1. Ta standard se uporablja pri obračunavanju stroškov izposojanja.

2. Ta standard nadomešča MRS 23 — Usredstvovanje (aktiviranje) stroškov izposojanja, sprejet leta 1983.

3. Ta standard ne obravnava dejanskih ali pripisanih stroškov kapitala, tudi prednostnega kapitala, ki ni razvrščen med dolgove.

OPREDELITVE POJMOV

4. V tem standardu so uporabljeni naslednji izrazi, katerih pomeni so natančno določeni:

   Stroški izposojanja so obresti in drugi stroški, ki nastajajo v podjetju v zvezi z izposojanjem finančnih sredstev.

   Sredstvo v pripravi je sredstvo, pri katerem je potrebnega precej časa, da se usposobi za nameravano uporabo ali prodajo.

5. Stroški izposojanja lahko vključujejo:

   (a) obresti od prekoračitev na bančnih računih ter kratkoročno in dolgoročno dobljena posojila;

   (b) amortizacijo popustov ali premij, ki se nanašajo na izposojanje;

   (c) amortizacijo postranskih stroškov, ki nastajajo v zvezi s posojilnimi pogodbami;

   (d) finančne stroške v zvezi s finančnimi najemi, pripoznanimi v skladu z MRS 17 – Najemi; in

   (e) tečajne razlike, ki nastajajo iz dobljenih posojil v tujih valutah, kolikor se obravnavajo kot preračun stroškov obresti.

6. Sredstva v pripravi so na primer zaloge, pri katerih traja precej časa, da jih je mogoče prodati, proizvajalni obrati, energetske centrale in naložbene nepremičnine. Druge finančne naložbe in tiste zaloge, ki se proizvajajo na običajen način ali drugače v velikih količinah s ponavljanjem v kratkem obdobju, niso sredstva v pripravi. Sredstva, ki so že usposobljena za nameravano uporabo ali prodajo, ko so pridobljena, tudi niso sredstva v pripravi.

▼B

STROŠKI IZPOSOJANJA – NORMNA REŠITEV

Pripoznavanje

7. Stroške izposojanja je treba pripoznati kot odhodke v obdobju, v katerem nastanejo.

8. Po normni rešitvi se stroški izposojanja pripoznajo kot odhodki v obdobju, v katerem nastanejo, ne glede na to, kako se posojilo uporabi.

Razkrivanje

9. Računovodski izkazi morajo razkriti računovodsko usmeritev, uporabljeno za stroške izposojanja.

STROŠKI IZPOSOJANJA – DOVOLJENA DRUGAČNA REŠITEV

Pripoznavanje

10. Stroške izposojanja je treba pripoznati kot odhodke v obdobju, v katerem nastanejo, razen kolikor se usredstvijo v skladu z odstavkom 11.

11. Stroške izposojanja, ki jih je mogoče pripisati neposredno nakupu, gradnji ali proizvodnji sredstva v pripravi, je treba usredstviti kot del nabavne vrednosti zadevnega sredstva. Znesek stroškov izposojanja, primeren za usredstvenje, je treba določiti v skladu s tem standardom ([1]).

12. Po dovoljeni drugačni rešitvi se stroški izposojanja, ki jih je mogoče pripisati neposredno nakupu, gradnji ali proizvodnji kakega sredstva, vštejejo v nabavno vrednost ali stroške tistega sredstva. Takšni stroški izposojanja se usredstvijo kot del vrednosti sredstva, če je verjetno, da bodo podjetju prinesli gospodarske koristi, in jih je mogoče zanesljivo izmeriti. Drugi stroški izposojanja se pripoznajo kot odhodki v obdobju, v katerem nastanejo.

Za usredstvenje primerni stroški izposojanja

13. Stroški izposojanja, ki jih je mogoče pripisati neposredno nakupu, gradnji ali proizvodnji sredstva v pripravi, so tisti stroški izposojanja, ki bi se jim bilo mogoče izogniti, če se ne bi pojavile naložbe v zvezi s sredstvom 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, zlahka razpoznati.

14. Težko utegne biti razpoznati neposredno povezavo med posamezno izposojo in sredstvom v pripravi ter določiti izposojeni znesek, ki bi se mu bilo sicer mogoče izogniti. Takšna težava se pojavi, če se na primer financiranje v podjetju usklajuje z enega mesta. Težave se tudi porajajo, če skupina uporablja pri izposojanju finančnih sredstev več dolgovnih inštrumentov po različnih obrestnih merah in ta finančna sredstva na različne načine posoja drugim podjetjem v skupini. Drugi zapleti se pojavijo zaradi uporabe posojil, ki so izražena v kaki tuji valuti ali vezana nanjo, če skupina deluje v gospodarstvu z visoko inflacijo, ter zaradi nihanj obrestnih mer. Posledica je, da je znesek stroškov izposojanja, ki ga je mogoče pripisati neposredno nakupu sredstva v pripravi, težko določiti in je potrebna presoja.

15. Kolikor so finančna sredstva izposojena posebej za pridobitev sredstva v pripravi, je treba znesek stroškov izposoje, ki je pri tistem sredstvu primeren za usredstvenje, opredeliti 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.

16. Možna posledica finančnih dogovorov za sredstva v pripravi je, da podjetje dobi izposojena finančna sredstva in povzroči s tem povezane stroške izposojanja, preden je del ali celoto takšnih finančnih sredstev mogoče uporabiti za naložbe v sredstvo v pripravi. V takih okoliščinah se finančna sredstva pogosto začasno naložijo v sredstvo v pripravi. Pri opredeljevanju zneska stroškov izposojanja, ki so primerni za usredstvovanje v obdobju, je treba vsak prihodek od financiranja, zaslužen s takšnimi finančnimi sredstvi, odšteti od nastalih stroškov izposojanja.

17. Kolikor so finančna sredstva izposojena na splošno in uporabljena za pridobitev sredstva v pripravi, je treba znesek stroškov izposoje, ki je pri tistem sredstvu primeren za usredstvenje, opredeliti z uporabe usredstvovalne mere na naložbe v sredstvo. Usredstvovalna mera je tehtana sredina stroškov izposojanja, ki se nanašajo na tiste izposoje podjetja, ki v obdobju še niso poravnane, razen na izposoje, ki so bile namenjene izključno za pridobitev sredstva v pripravi. Znesek stroškov izposojanja, usredstven v obdobju, ne sme preseči zneska stroškov izposojanja, ki nastanejo v tistem obdobju.

([1]) Glej tudi SOP-2: Doslednost — usredstvovanje stroškov izposojanja.

▼B

18. V nekaterih okoliščinah je ustrezno v izračunavanje tehtanega povprečja stroškov izposojanja vključiti vsa dobljena posojila v obvladujočem podjetju in njegovih odvisnih podjetjih; v drugih okoliščinah je ustrezno v vsakem odvisnem podjetju uporabiti tehtano povprečje stroškov izposojanja, ki se nanašajo na njegove lastne izposoje.

Presežek knjigovodske vrednosti sredstva v pripravi nad nadomestljivo vrednostjo

19. Če knjigovodski znesek pričakovane zadnje nabavne vrednosti sredstva v pripravi presega njegovo nadomestljivo vrednost ali čisto iztržljivo vrednost, je treba knjigovodski znesek delno ali v celoti odpisati v skladu z zahtevami drugih mednarodnih računovodskih standardov. V nekaterih okoliščinah je treba znesek delnega ali popolnega odpisa ponovno usredstviti v skladu z omenjenimi drugimi mednarodnimi računovodskimi standardi.

Začetek usredstvovanja

20. Usredstvovanje stroškov izposojanja kot dela nabavne vrednosti sredstva v pripravi se prične, ko

(a) nastanejo izdatki za sredstvo;

(b) nastanejo stroški izposojanja; in

(c) tečejo dejavnosti, ki so potrebne za pripravo sredstva za nameravano uporabo ali prodajo.

21. Naložbe v sredstvo v pripravi so samo tiste, katerih posledice so plačila v denarju, prenosi drugih sredstev ali privzem z obrestmi povezanih dolgov. Naložbe se zmanjšajo za vsako prejeto postopno plačilo in prejete podpore v zvezi s sredstvom (glejte MRS 20 – Obračunavanje državnih podpor in razkrivanje državne pomoči). Povprečni knjigovodski znesek sredstev v obdobju, ki vključuje tudi že prej usredstvene stroške izposojanja, je navadno smiselni približek naložbam, na katere se v tistem obdobju uporabi usredstvovalna mera.

22. Dejavnosti, ki so potrebne za pripravo sredstva za nameravano uporabo ali prodajo, obsegajo več kot fizično gradnjo sredstva. Vključujejo strokovno in administrativno delo pred začetkom fizične gradnje, kot so dejavnosti, povezane s pridobitvijo dovoljenja pred začetkom fizične gradnje. Toda takšne dejavnosti izključujejo posest sredstva, če ni nobenega proizvajanja ali razvijanja, ki bi spreminjalo stanje sredstva. Na primer stroški izposojanja, ki 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

23. Usredstvovanje stroškov izposojanja je treba začasno ustaviti v okviru obdobja, v katerem se dejavno razvijanje prekine.

24. Stroški izposojanja se lahko pojavljajo v daljšem obdobju, v katerem se prekinejo dejavnosti, potrebne za pripravo sredstva za nameravano uporabo ali prodajo. Takšni so stroški posesti delno dokončanih sredstev in niso usposobljeni za usredstvovanje. Toda usredstvovanje stroškov izposojanja se običajno ne ustavi v obdobju, ko se opravljajo pomembna strokovna in administrativna dela. Usredstvovanje stroškov izposojanja se tudi ne ustavi, če je začasen odlog neizogiben del pridobivanja sredstva, ki je pripravljeno za nameravano uporabo ali prodajo. Na primer usredstvovanje se nadaljuje v daljšem obdobju, ki je potrebno, da se zaloge usposobijo, ali v obdobju, v katerem visoka raven vode zadržuje gradnjo mostu, če je tolikšna raven vode v času gradnje na tamkajšnjem zemljepisnem območju običajna.

Prenehanje usredstvovanja

25. Usredstvovanje stroškov izposojanja je treba prenehati, ko so vse pomembne dejavnosti, ki so potrebne za pripravo sredstva v pripravi za nameravano uporabo ali prodajo, dokončane.

26. Sredstvo je običajno pripravljeno za nameravano uporabo ali prodajo, če je njegova fizična gradnja končana, tudi če se še nadaljujejo kaka običajna administrativna opravila. Če manjkajo samo še manjše dopolnitve, kot so okrasitev nepremičnin po navodilih kupca ali uporabnika, to kaže, da so v glavnem končane že vse dejavnosti.

▼B

27. Če se gradnja sredstva v pripravi konča po delih in je vsak del sposoben za uporabo, medtem ko se gradnja drugih delov še nadaljuje, je treba usredstvovanje stroškov izposojanja prenehati, če so v glavnem končane vse potrebne dejavnosti za pripravo takšnega dela za nameravano uporabo ali prodajo.

28. Sredstvo v pripravi, pri katerem je vsak posamezen del usposobljen za uporabo, medtem ko se gradnja drugih delov še nadaljuje, je na primer poslovni kompleks, ki obsega več zgradb, od katerih je mogoče uporabljati vsako posebej. Sredstvo v pripravi, ki mora biti dokončano, preden je katerikoli del mogoče uporabljati, je na primer industrijski obrat, obsegajoč več procesov, ki potekajo zaporedoma v različnih delih obrata v okviru iste razmestitve, kot je na primer jeklarna.

RAZKRIVANJE

29. Računovodski izkazi morajo razkriti:

(a) računovodsko usmeritev, sprejeto za stroške izposojanja;

(b) znesek stroškov izposojanja, usredstvenih v obdobju; in

(c) usredstvovalno mero, uporabljeno pri določanju zneska stroškov izposojanja, ki so primerni za usredstvovanje.

PREHODNE DOLOČBE

▼M5

30. Če se s sprejetjem tega standarda spremeni računovodska usmeritev, se podjetju priporoča, naj preračuna svoje računovodske izkaze v skladu z MRS 8 – Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake. Možno pa je tudi, da podjetja usredstvujejo samo tiste stroške izposojanja, ki nastanejo po dnevu uveljavitve standarda in izpolnjujejo sodila za usredstvovanje.

▼B

DATUM UVELJAVITVE

31. Ta mednarodni računovodski standard se začne uporabljati za računovodske izkaze za obdobja, ki se začno 1. januarja 1995 ali kasneje.

▼M5

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 24

Razkrivanje povezanih strank

VSEBINA

	Odstavek
Namen	1
Področje	2-4
Namen razkrivanja povezanih strank	5-8
Opredelitve pojmov	9-11
Razkrivanje	12-22
Datum uveljavitve	23
Razveljavitev MRS 24 (preoblikovan 1994)	24

Ta spremenjeni standard nadomesti MRS 24 (preoblikovan 1994) – *Razkrivanje povezanih strank* – in se uporablja za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2005 ali kasneje. Njegova uporaba pred tem datumom je priporočljiva.

NAMEN

1. Namen tega standarda je zagotoviti, da računovodski izkazi podjetja vsebujejo razkritja, ki opozarjajo na možnost, da so na finančno stanje in poslovni izid podjetja vplivale povezane stranke, posli med njimi in nastale neporavnane obveznosti.

PODROČJE

2. ***Ta standard se uporablja za:***

(a) ***prepoznavanje razmerij in poslov med povezanimi strankami,***

(b) ***prepoznavanje neporavnanih obveznosti med podjetjem in njegovimi povezanimi strankami,***

(c) ***ugotavljanje okoliščin, v katerih je razkritje postavk iz točk (a) in (b) obvezno,***

ter

▼M5

(d) ***opredelitev, katera razkritja glede postavk so potrebna.***

3. ***Ta standard v skladu z MRS 27 – Skupinski in ločeni računovodski izkazi – zahteva ločeno razkritje poslov in neporavnanih obveznosti med povezanimi strankami v računovodskih izkazih obvladujočega podjetja, naložbenika ali podvižnika.***

4. Posli in neporavnane obveznosti povezanih strank z drugimi podjetji v skupini se razkrijejo v računovodskih izkazih posameznega podjetja. Posli in neporavnane obveznosti povezanih strank znotraj skupine se ne vključijo v skupinske računovodske izkaze skupine podjetij.

NAMEN RAZKRIVANJA POVEZANIH STRANK

5. Razmerja med povezanimi strankami so običajna pri trgovanju in poslovanju. Na primer podjetja pogosto opravljajo ločene dele svojih dejavnosti preko odvisnih podjetij, pridruženih podjetij ali v okviru skupnih podvigov. V takih okoliščinah podjetje preko usmerjanja, skupnega obvladovanja ali pravice do odločanja (pomemben vpliv) vpliva na finančne in delovne usmeritve podjetja, v katerega se vlaga.

6. Razmerje s povezano stranko lahko vpliva na poslovni izid in finančno stanje podjetja. Povezane stranke se utegnejo vključiti v posle, za katere se nepovezane stranke ne bi nikoli odločile. Možno je, da na primer podjetje, ki obvladujočemu podjetju prodaja izdelke po nabavni ceni, ne bi prodajalo izdelkov pod istimi pogoji tudi drugemu kupcu. Možno je tudi, da posli med povezanimi strankami ne dosežejo iste vrednosti kot posli med nepovezanimi strankami.

7. Razmerje s povezano stranko lahko vpliva na poslovni izid in finančno stanje podjetja, čeprav med njima ne pride do poslov. Že sam obstoj povezave lahko vpliva na posle med podjetjem in drugimi strankami. Na primer odvisno podjetje lahko pretrga razmerja s poslovnim partnerjem, če njegovo obvladujoče podjetje kupi soodvisno podjetje, ki se ukvarja z enakimi dejavnostmi kot prejšnji poslovni partner. Druga možnost je, da ena stranka opusti kako delovanje zaradi pomembnega vpliva druge stranke – na primer obvladujoče podjetje lahko ukaže svojemu odvisnemu podjetju, naj ne sodeluje pri raziskovanju in razvijanju.

8. Prav iz teh razlogov je za uporabnike računovodskih izkazov lahko koristno poznavanje poslov, neporavnanih obveznosti in razmerij povezanih strank, saj vse to vpliva tako na oceno delovanja podjetja kot tudi oceno tveganj in priložnosti, s katerimi se podjetje sooča.

OPREDELITVE POJMOV

9. ***V tem standardu so uporabljeni tile izrazi, katerih pomeni so natančno določeni:***

Povezana stranka Stranka je povezana s podjetjem, če:

(a) ***neposredno ali preko enega ali več posrednikov, stranka:***

(i) ***usmerja podjetje ali jo to podjetje usmerja ali pa je usmerjana skupaj z njim (sem spadajo tudi obvladujoča podjetja, odvisna podjetja in soodvisna podjetja),***

(ii) ***ima delež v podjetju, kar ji zagotavlja pomemben vpliv na odločanje v podjetju,***

ali

(iii) ***izvaja skupno obvladovanje podjetja,***

(b) ***je stranka pridruženo podjetje (v skladu z definicijo v MRS 28 – Finančne naložbe v pridružena podjetja),***

(c) ***predstavlja stranka skupen podvig, kjer je podjetje podvižnik (glejte MRS 31 – Deleži v skupnih podvigih),***

(d) ***je stranka ključen član ravnateljskega osebja podjetja ali njegovega obvladujočega podjetja,***

(e) ***je stranka ožji član družine katerega koli posameznika iz točke (a) ali (d),***

(f) ***je stranka podjetje, ki ga neposredno ali posredno usmerja, skupno obvladuje ali ima v njem močan vpliv ali prednostno glasovalno pravico kateri koli posameznik iz točke (d) ali (e),***

ali

(g) ***če je stranka program pozaposlitvenih zaslužkov za zaposlence v določenem podjetju ali katero koli podjetje, ki je povezana stranka tega podjetja.***

Posel s povezano stranko je prenos sredstev, storitev ali obvez med povezanima strankama ne glede na to, ali se zaračuna kaka cena ali ne.

▼M5

Ožji člani posameznikove družine so tisti člani družine, za katere je mogoče pričakovati, da bodo vplivali na omenjenega posameznika pri stikih s podjetjem, in na katere bo ta posameznik vplival tudi sam. Ti člani so lahko:

(a) ***zakonec oziroma partner posameznika in otroci,***

(b) ***otroci zakonca oziroma partnerja posameznika***

in

(c) ***družinski člani, ki jih vzdržuje posameznik ali zakonec oziroma partner.***

Nadomestila vključujejo vse zaslužke zaposlencev (v skladu z opredelitvijo v MRS 19 – Zaslužki zaposlencev), tudi zaslužke, ki jih ureja MSRP 2 – Plačilo za delnice. Zaslužki zaposlencev so vse oblike izplačanih, plačljivih ali zagotovljenih nadomestil s strani podjetja oziroma v njegovem imenu v zameno za storitve, ki jih posameznik opravlja za podjetje. Sem spadajo tudi omenjena nadomestila, ki so namesto s strani podjetja izplačana v imenu obvladujočega podjetja. Nadomestila vključujejo:

(a) ***kratkoročne zaslužke zaposlencev, kot so plače s prispevki za socialno zavarovanje, plačila za letne in bolezenske dopuste, deleži v dobičku in premije (če so plačljivi v dvanajstih mesecih po koncu obdobja) ter nedenarni zaslužki (kot so zdravstvena oskrba, nastanitev, avtomobili in brezplačni ali pocenjeni proizvodi ali storitve) sedanjih zaposlencev,***

(b) ***pozaposlitvene zaslužke, kot so pokojnine, drugi upokojitveni zaslužki, pozaposlitveno življenjsko zavarovanje in pozaposlitvena zdravstvena oskrba,***

(c) ***drugi dolgoročni zaslužki zaposlencev, tudi plačila za dopust za dolgo službovanje ali študijski dopust, jubilejne nagrade ali nagrade za dolgo službovanje, nadomestila za čas dolgotrajne delovne nezmožnosti ter deleži v dobičku, premije in odloženi zaslužki, če niso popolnoma plačljivi po dvanajstih mesecih po koncu obdobja,***

(d) ***odpravnine***

in

(e) ***plačilo za delnice.***

Obvladovanje je zmožnost odločanja o finančnih in poslovnih usmeritvah podjetja za pridobivanje koristi iz njegovega delovanja.

Skupno obvladovanje je pogodbeno dogovorjena delitev obvladovanja kakega gospodarskega delovanja.

Ključno ravnateljsko osebje so tisti posamezniki, ki imajo posredno ali neposredno oblast in odgovornost na področjih načrtovanja, usmerjanja in nadziranja dejavnosti podjetja, vključno z vsemi ravnatelji podjetja (izvršnimi ali drugimi).

Pomemben vpliv je pravica do sodelovanja pri odločitvah o finančni in poslovni usmeritvi kakega podjetja, ne pomeni pa obvladovanja teh usmeritev. Pomemben vpliv si je mogoče pridobiti na podlagi lastništva delnic, zakona ali sporazuma.

10. Pri proučevanju vseh možnih oblik povezav med strankami je pozornost namenjena zlasti vsebini povezave in ne le pravni obliki.

11. V tem standardu naslednji elementi niso vedno povezane stranke:

(a) dve podjetji, če imata skupnega ranatelja ali drugega ključnega člana ravnateljstva po točkah (d) in (f) v opredelitvi izraza „Povezana stranka".

(b) dva podvižnika, če skupaj obvladujeta skupni podvig.

(c) (i) financerji,

(ii) sindikati,

(iii) javna podjetja

in

(iv) ministrstva in vladne službe,

v sklopu običajnega sodelovanja s podjetjem (čeprav lahko omejujejo svobodo podjetja ali sodelujejo pri njegovem odločanju)

ter

(d) posamezen kupec, dobavitelj, koncesionar, razpečevalec ali splošni zastopnik, s katerim podjetje opravlja pomemben del svojega poslovanja, in to zgolj zaradi gospodarske soodvisnosti.

▼M5

RAZKRIVANJE

12. ***Razmerja med obvladujočimi in odvisnimi podjetji je treba razkriti ne glede na to, ali med povezanimi strankami pride do poslov ali ne. Podjetje mora razkriti ime svojega obvladujočega podjetja in končne obvladujoče stranke, če ni ista kot obvladujoče podjetje. Če niti obvladujoče podjetje niti končna obvladujoča stranka ne sestavi računovodskih izkazov za javno uporabo, potem je treba razkriti tudi ime naslednjega najvišjega obvladujočega podjetja, ki pa take izkaze objavi.***

13. Da bi si uporabniki računovodskih izkazov lahko ustvarili mnenje o vplivih razmerij med povezanimi strankami na podjetje, je treba ustrezno razkriti razmerja med povezanimi strankami, pri katerih gre za usmerjanje, pa naj med njimi pride do poslov ali ne.

14. Opredeljevanje razmerij med povezanimi strankami, torej med obvladujočimi in odvisnimi podjetji, je dodatek zahtevam po razkritju iz MRS 27, MRS 28 in MRS 31, ki zahtevajo pripravo ustreznega seznama in opisov večjih naložb v odvisna podjetja, pridružena podjetja in podjetja s skupnim obvladovanjem.

15. Če niti obvladujoče podjetje niti končna obvladujoča stranka ne sestavi računovodskih izkazov za javno uporabo, potem podjetje razkrije ime naslednjega najvišjega obvladujočega podjetja, ki take izkaze objavi. Naslednje najvišje obvladujoče podjetje je tisto obvladujoče podjetje nad neposrednim obvladujočim podjetjem v skupini, ki sestavi skupinske računovodske izkaze za javno uporabo.

16. ***Podjetje mora razkriti višino nadomestil za ključno ravnateljsko osebje v skupni vrednosti ter po sledečih skupinah:***

    (a) ***kratkoročni zaslužki zaposlencev,***

    (b) ***pozaposlitveni zaslužki,***

    (c) ***drugi dolgoročni zaslužki,***

    (d) ***odpravnine***

    in

    (e) ***plačilo za delnice.***

17. ***Če med povezanimi strankami pride do poslov, mora podjetje razkriti naravo razmerij med povezanimi strankami pa tudi informacije o poslih in neporavnanih obveznostih, ki so potrebne za razumevanje morebitnih učinkov razmerij na računovodske izkaze. Te zahteve po razkritju so dodatek zahtevam iz 16. člena, ki določajo razkritje višine nadomestil za ključno ravnateljsko osebje. Razkritja morajo zajemati vsaj:***

    (a) ***vrednost poslov,***

    (b) ***višino neporavnanih obveznosti, in***

        (i) ***veljavne pogoje, vključno s tem, ali so obveznosti zavarovane, ter vrsto plačila za poravnavo obveznosti***

        in

        (ii) ***podrobnosti o vseh izdanih ali prejetih jamstvih,***

    (c) ***dolgoročne rezervacije dvomljivih terjatev v povezavi z višino neporavnanih obveznosti***

    in

    (d) ***odhodke v obravnavanem obdobju, ki so nastali zaradi slabih ali dvomljivih terjatev, ki bi jih morale poravnati povezane stranke.***

18. ***Razkritja iz 17. člena morajo biti podana ločeno za vsako od spodaj navedenih skupin:***

    (a) ***obvladujoče podjetje,***

    (b) ***podjetja s skupnim obvladovanjem ali s pomembnim vplivom na podjetje,***

    (c) ***odvisna podjetja,***

    (d) ***pridružena podjetja,***

    (e) ***skupni podvigi, v katerih je podjetje podvižnik,***

    (f) ***ključno ravnateljsko osebje v podjetju ali obvladujočem podjetju***

    in

    (g) ***druge povezane stranke.***

19. Razvrstitev iz 18. člena se nanaša na zneske, ki so izplačljivi povezanim strankam in ki jih morajo povezane stranke v različnih skupinah poravnati, in je sestavni del zahtev iz MRS 1 – *Predstavljanje računovodskih izkazov*, ki določajo, da je treba informacije predstaviti bodisi v bilanci

▼M5

stanja bodisi v pojasnilih. Večje število danih skupin, v katere so razvrščeni posli s povezanimi strankami, pomeni, da je razčlenitev stanja povezanih strank mnogo bolj natančna.

20. V nadaljevanju so navedeni primeri poslov, ki jih je potrebno razkriti, če so opravljeni s povezano stranko:

(a) nakupi ali prodaje proizvodov (dokončanih ali nedokončanih),

(b) nakupi ali prodaje nepremičnin in drugih sredstev,

(c) opravljanje ali uporabljanje storitev,

(d) najemi,

(e) prenosi raziskovanja in razvijanja,

(f) prenosi po licenčnih pogodbah,

(g) prenosi po sporazumu o financiranju (tudi posojila in prispevki v kapital v gotovini ali v naravi),

(h) izdajanje jamstev in poroštev

ter

(i) poravnava obveznosti do virov sredstev v imenu podjetja ali če to stori podjetje v imenu druge stranke.

▼M10

Udeležba obvladujočega podjetja ali odvisnega podjetja v programu z določenimi zaslužki, ki deli tveganja s podjetji v skupini, je posel med povezanimi strankami (glejte člen 34B MRS 19).

▼M5

21. Razkritja, da so bili posli s povezano stranko opravljeni pri istih pogojih, kot veljajo pri običajnem premišljenem poslovanju, se navedejo le, če je obstoj takšnih pogojev možno dokazati.

22. ***Postavke podobne narave je dovoljeno razkrivati zbirno, razen če je ločeno razkrivanje nujno za razumevanje učinkov, ki jih imajo posli med povezanimi strankami na računovodske izkaze podjetja.***

DATUM UVELJAVITVE

23. ***Podjetje mora uporabljati ta standard za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2005 ali kasneje. Njegova uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Če podjetje uporablja ta standard za obdobje pred 1. januarjem 2005, mora to razkriti.***

RAZVELJAVITEV MRS 24 (PREOBLIKOVAN 1994)

24. Ta standard nadomesti MRS 24 – *Razkrivanje povezanih strank* (preoblikovan 1994).

▼M5

PRILOGA

Sprememba MRS 30

Sprememba v tej prilogi velja za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2005 ali kasneje. Če podjetje uporabi ta standard pred tem datumom, obvelja tudi sprememba v tej prilogi.

A1. V MRS 30 – *Razkritja v računovodskih izkazih bank in podobnih finančnih inštitucij* – se spremenjeni 58. člen glasi takole:

58. Če banka opravlja posle s povezanimi strankami, mora banka razkriti naravo razmerij med povezanimi strankami pa tudi informacije o poslih in neporavnanih obveznostih, ki so potrebne za razumevanje morebitnih učinkov razmerij na računovodske izkaze banke. Razkritja po MRS 24 vključujejo razkritja o posojilni politiki banke v zvezi s povezanimi strankami, pri poslih s povezanimi strankami pa vrednost v:

(a) …

▼B

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD MRS 26

(PREOBLIKOVAN 1994)

Obračunavanje in poročanje pokojninskih programov

Ta preoblikovani mednarodni računovodski standard nadomešča standard, ki ga je prvotno sprejel odbor junija 1986. Predstavljen je v spremenjeni obliki, sprejeti za mednarodne računovodske standarde od leta 1991. V prvotno sprejetem besedilu ni bistvenih sprememb. Nekateri izrazi so bili spremenjeni, da bi bili skladni s sedanjo splošno rabo SMRS.

VSEBINA

	Odstavki
Področje	228
Opredelitve pojmov	229
Programi z določenimi prispevki	229
Programi z določenimi pokojninami	230
Aktuarska sedanja vrednost obljubljenih pokojnin	231
Pogostnost aktuarskega ocenjevanja	232
Vsebina poročila	232
Vsi programi	233
Vrednotenje sredstev programa	233
Razkrivanje	233
Datum uveljavitve	234

Standarde, ki so natisnjeni s krepkimi ležečimi črkami, je treba brati v povezavi s temeljnim gradivom in navodili za uporabo v tem standardu ter v povezavi z „Uvodom v določbe mednarodnih računovodskih standardov". Mednarodni računovodski standardi niso namenjeni za uporabo pri nebistvenih postavkah (glej odstavek 12 Uvoda).

PODROČJE

1. Ta standard se uporablja v poročilih pokojninskih programov, kjer se takšna poročila 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 mednarodni računovodski standardi se uporabljajo pri poročilih 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 — Zaslužki zaposlencev, 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

▼B

imajo svoje skrbnike ali ne, vanje pa 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 sistemi premij. Tudi državni dogovori o socialnem zavarovanju niso vključeni v ta standard.

OPREDELITVE POJMOV

8. V tem standardu so uporabljeni naslednji izrazi, katerih pomeni so natančno določeni:

Pokojninski programi so programi, s katerimi podjetje zagotavlja pokojnine svojim zaposlencem v trenutku prenehanja službovanja ali kasneje (v obliki letnega zneska ali enkratnega pavšalnega zneska), če je takšne pokojnine ali zaposlovalčeve prispevke zanje mogoče določiti ali oceniti vnaprej, še pred upokojitvijo, na podlagi določb uradne listine 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 tile 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 poročila 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.

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. Poročilo programa z določenimi prispevki mora vsebovati izkaz čistih sredstev, ki so na voljo za izplačila pokojnin, in opis politike vplačevanja prispevkov.

▼B

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. Namen poročanja o programu z določenimi prispevki je občasno zagotoviti informacije o programu in o uspešnosti njegovih naložb. Ta namen je običajno mogoče doseči s pripravo poročila, v katerem so:

(a) opis pomembnih dejavnosti v obravnavanem obdobju, posledic sprememb programa ter članstva, pogojev in drugih okoliščin;

(b) izkazi o poslih in uspešnosti naložb v obravnavanem obdobju ter finančnem položaju programa na koncu obravnavanega obdobja; in

(c) opis naložbenih usmeritev.

PROGRAMI Z DOLOČENIMI POKOJNINAMI

17. Poročilo programa z določenimi pokojninami mora vsebovati

(a) bodisi izkaz, ki prikazuje:

(i) čista sredstva, ki so na voljo za pokojnine;

(ii) aktuarsko sedanjo vrednost obljubljenih pokojnin, ki razlikuje med zajamčenimi in nezajamčenimi pokojninami; in

(iii) nastali presežek ali primanjkljaj; bodisi

(b) 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 poročila ni pripravljena aktuarska ocena, je treba kot podlago uporabiti zadnjo oceno in razkriti datum, ko je bila izdelana.

18. V primerih iz odstavka 17 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. Razkriti je treba tudi posledice vseh morebitnih sprememb aktuarskih predpostavk, ki so pomembno vplivale na aktuarsko sedanjo vrednost obljubljenih pokojnin.

19. Poročilo 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. Namen 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 namen je običajno mogoče doseči s pripravo poročila, v katerem so:

(a) opis pomembnih dejavnosti v obravnavanem obdobju, posledic sprememb programa ter članstva, pogojev in drugih okoliščin;

(b) izkazi o poslih 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; in

(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; in

(c) aktuarska sedanja vrednost obljubljenih pokojnin je v primeru, ko se uporabi trenutna raven plač, na splošno tesneje povezana z zneskom, ki ga je treba izplačati, če program preneha ali začasno preneha delovati.

25. Med razlogi za uporabo metode, zasnovane na predvideni ravni plač, so tudi naslednji:

(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; in

(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 poročilu programa se nakažejo obveznosti za pokojnine, zaslužene do datuma poročila. 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 informacije ali pa je lahko del aktuarjevega poročila.

Pogostnost aktuarskega ocenjevanja

27. V mnogih državah opravljajo aktuarska ocenjevanja največ vsaka tri leta. Če na dan poročila ni pripravljena aktuarska ocena, se uporabi kot podlaga zadnja ocena in se razkrije datum, ko je bila izdelana.

Vsebina poročila

28. V primeru programa z določenimi pokojninami je treba informacije predstaviti v eni od teh oblik, ki odsevajo različne metode razkrivanja in predstavljanja aktuarskih informacij:

(a) v poročilo 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. Poročilo o programu vsebuje tudi izkaz sprememb čistih sredstev, ki so na voljo z izplačilo, in sprememb akturaske sedanje vrednosti obljubljenih pokojnin. Poročilo lahko vsebuje tudi ločeno aktuarjevo poročilo, ki služi kot potrdilo aktuarske sedanje vrednosti obljubljenih pokojnin;

(b) poročilo, vsebujoče izkaz čistih sredstev, ki so na voljo za izplačilo pokojnin, pa tudi izkaz sprememb omenjenih sredstev. Aktuarska sedanja vrednost obljubljenih pokojnin, se razkrije v pojasnilu k računovodskim izkazom. Poročilo lahko vsebuje tudi aktuarjevo poročilo, ki služi kot potrdilo aktuarske sedanje vrednosti obljubljenih pokojnin; in

(c) poročilo, vsebujoče 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.

▼B

29. Zagovorniki oblik, opisanih v odstavkih 28(a) in (b), 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 računovodska poročila zaokrožena, ne pa odvisna od spremljajočih izkazov. Nekateri pa menijo, da lahko oblika, opisana v odstavku 28(a), daje vtis, kot da obstaja obveznost, aktuarska sedanja vrednost obljubljenih pokojnin pa naj ne bi imela vseh značilnosti obveznosti.

30. Zagovorniki oblike, opisane v odstavku 28(c), 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 odstavku 28(a), ali je celo razkriti v pojasnilu, kot predvideva odstavek 28(b), 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 odstavkih 28(a) in (b), po tem standardu sprejemljive, kar velja tudi za obliko, opisano v odstavku 28(c), če računovodske informacije omenjajo in tudi vsebujejo aktuarsko poročilo, v katerem je prikaza aktuarska sedanja vrednost obljubljenih pokojnin.

VSI PROGRAMI

Vrednotenje sredstev programa

32. Naložbe pokojninskega programa je treba 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, je treba 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 mednarodnimi računovodskimi standardi.

Razkrivanje

34. Poročilo pokojninskega programa, naj gre za program z določenimi pokojninami ali za program z določenimi prispevki, mora vsebovati tudi naslednje informacije:

(a) izkaz sprememb čistih sredstev, ki so na voljo za izplačilo pokojnin;

(b) pregled pomembnih računovodskih usmeritev; in

(c) opis programa in posledice njegovih morebitnih sprememb v obravnavanem obdobju.

35. Poročila 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 % katerekoli skupine ali vrste vrednostnic;

(iv) podrobne podatke o vsaki naložbi v podjetje delodajalca; in

▼B

(v) obveznosti, ki ne spadajo v aktuarsko sedanjo vrednost obljubljenih pokojnin;

(b) izkaz sprememb razpoložljivih čistih sredstev za izplačilo pokojnin, ki vsebuje tele 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) stroške ravnateljstva;

(vii) druge odhodke;

(viii) davek od dobička;

(ix) dobičke in izgube iz odtujitev naložb in sprememb vrednosti naložb; in

(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 informacijami; in

(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 informacij bodisi posebno poročilo. V njem so lahko tele informacije:

(a) imena delodajalca in skupin zaposlencev, ki jih zajema program;

(b) število upravičencev za prejemanje pokojnin in število drugih udeležencev, ustrezno razvrščenih po skupinah;

(c) vrsta programa – program z določenimi prispevki ali program z določenimi pokojninami;

(d) pojasnilo, ali upravičenci prispevajo v pokojninski program;

(e) opis pokojnin, obljubljenih upravičencem;

(f) opis morebitnih pogojev za prenehanje delovanja programa; in

(g) spremembe v točkah (a) do (f) v obdobju, na katero se poročilo nanaša.

Nič nenavadnega ni, če poročilo omenja tudi druge listine, ki so uporabnikom vedno na voljo in opisujejo obravnavani program, ali pa če vsebuje zgolj informacije o kasnejših spremembah.

DATUM UVELJAVITVE

37. Ta mednarodni računovodski standard se začne uporabljati za računovodske izkaze pokojninskih programov za obdobja, ki se začno 1. januarja 1988 ali kasneje.

▼M5

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 27

Skupinski in ločeni računovodski izkazi

VSEBINA

	Odstavek
Področje	1-3
Opredelitve pojmov	4-8
Predstavljanje skupinskih računovodskih izkazov	9-11
Področje skupinskih računovodskih izkazov	12-21
Postopki uskupinjevanja	22-36

▼M5

Obračunavanje finančnih naložb v odvisna podjetja, skupaj obvladovana podjetja in pridružena podjetja v ločenih računovodskih izkazih	37-39
Razkrivanje	40-42
Datum uveljavitve	43
Razveljavitev drugih določil	44-45

Ta spremenjeni standard nadomešča MRS 27 (spremenjen 2000) *Skupinski računovodski izkazi in obračunavanje finančnih naložb v odvisna podjetja* in se uporablja za letna obdobja, ki se začno 1. januarja 2005 ali kasneje. Uporaba pred tem datumom je priporočljiva.

PODROČJE

1. ***Ta standard se mora uporabljati pri pripravljanju in predstavljanju skupinskih računovodskih izkazov skupine podjetij, ki jih usmerja obvladujoče podjetje.***

2. Ta standard ne obravnava metod obračunavanja poslovnih združitev in njihovih posledic za uskupinjevanje, tudi dobrega imena, ki se pojavi pri tem (glejte MRS 22 - *Poslovne združitve*).

3. ***Ta standard se mora uporabljati tudi pri obračunavanju finančnih naložb v odvisna podjetja, skupaj obvladovana podjetja in pridružena podjetja, če se podjetje odloči ali mora po predpisih v posamezni državi predstaviti ločene računovodske izkaze.***

OPREDELITVE POJMOV

4. ***V tem standardu so uporabljeni tile izrazi, katerih pomeni so natančno določeni:***

Skupinski računovodski izkazi so računovodski izkazi skupine, predstavljeni kot izkazi ene same gospodarske celote.

Obvladovanje je zmožnost odločanja o finančnih in poslovnih usmeritvah podjetja za pridobivanje koristi iz njegovega delovanja.

Naložbena metoda je metoda obračunavanja finančne naložbe, pri kateri se finančna naložba pripozna po nabavni vrednosti. Naložbenik pripoznava prihodke iz finančne naložbe, samo kolikor jih naložbenik dobi pri razdelitvi iz nabranega dobička podjetja, v katero naložbi, nastalega po datumu, ko je bila finančna naložba opravljena. Izplačani zneski, ki presegajo omenjeni dobiček, se obravnavajo kot nadomestilo nabavne vrednosti finančne naložbe in jih naložbenik pripozna kot zmanjšanje nabavne vrednosti finančne naložbe.

Skupina so obvladujoče podjetje in vsa njegova odvisna podjetja.

Manjšinski delež je tisti del dobička ali izgube in čistega premoženja odvisnega podjetja, ki se nanaša na kapitalske deleže, ki niso last obvladujočega podjetja niti neposredno niti posredno, prek odvisnih podjetij.

Obvladujoče podjetje je podjetje, ki ima eno ali več odvisnih podjetij.

Ločene računovodske izkaze pripravlja obvladujoče podjetje, naložbenik v pridruženo podjetje ali podvižnik v skupaj obvladovanem podjetju, v katerem se finančne naložbe obračunajo na podlagi neposrednega kapitalskega deleža in ne (na podlagi) poročanja o izidih in čistem premoženju podjetij, v katera naložbi.

Odvisno podjetje je podjetje, tudi zasebno podjetje, kot je družba z omejeno ali neomejeno odgovornostjo, ki ga obvladuje drugo podjetje (imenovano obvladujoče).

5. Obvladujoče podjetje ali njegovo odvisno podjetje je lahko naložbenik v pridruženo podjetje ali podvižnik v skupaj obvladovanem podjetju. V takšnih primerih so skupinski računovodski izkazi, ki so pripravljeni in predstavljeni v skladu s tem standardom, tudi pripravljeni tako, da upoštevajo MRS 28 *Finančne naložbe v pridružena podjetja* in MRS 31 *Deleži v skupnih podvigih.*

6. Za podjetje, kot je opisano v 5. členu, so ločeni računovodski izkazi tisti, ki so pripravljeni in predstavljeni kot dodatek k računovodskim izkazom, navedenim v 5. členu. Ni treba, da so ločeni računovodski izkazi pripeti k tem izkazom, ali jih spremljajo.

7. Računovodski izkazi podjetja, ki nima odvisnega, pridruženega podjetja ali podvižnikovega deleža v skupaj obvladovanem podjetju, niso ločeni računovodski izkazi.

8. Obvladujoče podjetje, ki je izvzeto v skladu z 10. členom iz skupinskih računovodskih izkazov, lahko predstavi ločene računovodske izkaze kot svoje edine računovodske izkaze.

▼M5

PREDSTAVLJANJE SKUPINSKIH RAČUNOVODSKIH IZKAZOV

9. ***Obvladujoče podjetje, ki ni tisto, omenjeno v 10. členu, mora predstavljati skupinske računovodske izkaze, v katerih uskupinja svoje finančne naložbe v odvisna podjetja v skladu s tem standardom.***

10. ***Obvladujočemu podjetju ni treba predstaviti skupinskih računovodskih izkazov samo v primeru, če:***

    (a) ***je obvladujoče podjetje odvisno podjetje v popolni lasti ali delni lasti drugega podjetja, in so bili njegovi drugi lastniki, tudi tisti, ki sicer nimajo pravice glasovati, obveščeni o tem in ne ugovarjajo, da obvladujoče podjetje ne predstavi skupinskih računovodskih izkazov;***

    (b) ***se z dolgovnimi ali kapitalskimi inštrumenti obvladujočega podjetja ne trguje na javnem trgu (domači ali tuji borzi ali na zunajborznem trgu/OTC, ter na lokalnih ali regionalnih trgih);***

    (c) ***obvladujoče podjetje ni vložilo, niti ni v postopku vložitve, svojih računovodskih izkazov pri komisiji za vrednostnice ali drugi regulativni organizaciji za namen izdaje katerekoli vrste inštrumentov na javnem trgu;***

    in

    (d) ***zadnje ali katerokoli vmesno obvladujoče podjetje obvladujočega podjetja izdela skupinske računovodske izkaze, ki so na voljo za javno uporabo in so skladni z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja.***

11. Obvladujoče podjetje, ki se odloči v skladu z 10. členom, da ne predstavi skupinskih računovodskih izkazov, in predstavi le ločene računovodske izkaze, je skladno s členi 37-42.

PODROČJE SKUPINSKIH RAČUNOVODSKIH IZKAZOV

12. ***Skupinski računovodski izkazi morajo vključevati vsa odvisna podjetja obvladujočega podjetja, razen tistih, o katerih je govor v 16. členu.***

13. Šteje se, da takšno obvladovanje obstaja, če ima obvladujoče podjetje neposredno ali posredno, prek odvisnih podjetij, več kot polovico glasovalnih pravic v podjetju, razen kadar je v izjemnih primerih mogoče jasno dokazati, da takšno lastništvo ne pomeni obvladovanja. Obvladovanje prav tako obstaja, če ima obvladujoče podjetje v podjetju polovico glasov ali manj, če: (*)

    (a) obvladuje več kot polovico glasov na podlagi dogovora z drugimi finančnimi vlagatelji;

    (b) ima moč voditi usmeritve financiranja in poslovanja v podjetju po zakonu ali na podlagi pogodbe;

    (c) ima moč postaviti ali odstaviti večino članov upravnega odbora ali temu ustreznega organa, ki obvladuje to (drugo) podjetje;

    ali

    (d) ima moč zagotoviti večino glasov na sestankih upravnega odbora ali temu ustreznega organa, ki obvladuje to (drugo) podjetje; ali

14. Podjetje ima lahko delniške nakupne bone, nakupne opcije za delnice, dolgovne ali kapitalske inštrumente, ki so zamenljivi za navadne delnice, ali druge podobne inštrumente, ki lahko omogočijo podjetju, če jih izkoristi ali zamenja, glasovalno pravico za vodenje usmeritev financiranja ali poslovanja drugega podjetja (potencialne glasovalne pravice), ali pa zmanjšajo to pravico drugemu podjetju. Obstoj in učinek potencialnih glasovalnih pravic, ki jih je trenutno moč uveljaviti ali zamenjati, in tudi potencialnih glasovalnih pravic, ki jih poseduje drugo podjetje, se štejejo pri ocenjevanju vpliva podjetja, ali lahko vodi usmeritve financiranja in poslovanja drugega podjetja. Potencialnih glasovalnih pravic v sedanjosti ni mogoče uveljaviti ali zamenjati, kadar jih na primer ni mogoče uveljaviti ali zamenjati do nekega prihodnjega datuma ali do nastanka nekega poslovnega dogodka v prihodnosti.

15. Pri ocenjevanju, ali potencialne glasovalne pravice prispevajo k obvladovanju, podjetje prouči vsa dejstva in okoliščine (tudi pogoje uveljavljanja potencialnih glasovalnih pravic in vseh drugih pogodbenih sporazumov, ki se obravnavajo posamič ali skupaj), ki vplivajo na potencialne pravice, razen namena ravnateljstva in finančne sposobnosti za uveljavitev ali zamenjavo.

(*) Glejte tudi SOP-12 *Uskupinjevanje – Enote za posebne namene*.

▼M5

16. ***Odvisno podjetje se izključi iz uskupinjevanja, če obstajajo dokazi, da (a) je namen obvladovanja le začasen, ker je odvisno podjetje pridobljeno in v posesti izključno z namenom odtujiti ga v dvanajstih mesecih od pridobitve, in (b) ravnateljstvo dejavno išče kupca. Finančne naložbe v takšna odvisna podjetja se razvrstijo kot v posesti za trgovanje in obračunavajo v skladu z MRS 39 Finančni inštrumenti:Pripoznavanje in merjenje.***

17. Kadar se odvisno podjetje, ki je bilo prej izključeno iz uskupinjenja v skladu z MRS 16, ne odtuji v dvanajstih mesecih, se uskupini z veljavnostjo od datuma prevzema (glejte MRS 22). Računovodski izkazi za obdobja od pridobitve se prevrednotijo.

18. Izjemoma je podjetje morda že našlo kupca za odvisno podjetje, ki je bilo izključeno iz uskupinjenja v skladu s 16 členom, vendar morda ni dokončalo prodaje v dvanajstih mesecih od pridobitve, ker je potrebna odobritev upravnih organov ali drugih. Podjetju ni treba uskupiniti takšnega odvisnega podjetja, če na datum bilance stanja poteka proces prodaje in ni razloga za dvom, da ne bo dokončana kmalu po datumu bilance stanja.

19. Odvisno podjetje ni izključeno iz uskupinjenja preprosto zato, ker je naložbenik organizacija tvegalnega kapitala, vzajemni sklad, naložbeni sklad z enotami ali podobno podjetje.

20. Odvisno podjetje se ne izključi iz uskupinjevanja zato, ker je njegovo poslovno delovanje povsem drugačno od tistega v drugih podjetjih v skupini. Z uskupinjevanjem takih odvisnih podjetij in razkrivanjem dodatnih informacij o različnem poslovnem delovanju odvisnih podjetij v skupinskih računovodskih izkazih se zagotovi pomembne informacije. Na primer razkritja, ki jih zahteva MRS 14 *Poročanje po odsekih*, pomagajo pojasniti pomen različnega poslovnega delovanja v obravnavani skupini.

21. Obvladujoče podjetje ne obvladuje več podjetja, v katerega naložbi, kadar izgubi zmožnost odločanja o njegovih finančnih in poslovnih usmeritvah, ki mu omogočajo pridobivanje koristi iz njegovega delovanja. Do izgube obvladovanja lahko pride zaradi spremembe, ali tudi brez nje, absolutne ali sorazmerne ravni lastništva. Do tega lahko pride na primer, če odvisno podjetje pride pod oblast države, sodišča, upravitelja ali upravnega organa. Do tega lahko pride tudi zaradi pogodbenega dogovora.

POSTOPKI USKUPINJEVANJA

22. Pri pripravljanju skupinskih računovodskih izkazov podjetje združuje računovodske izkaze obvladujočega podjetja in njegovih odvisnih podjetij postavko za postavko, tako da se seštevajo sorodne postavke sredstev, dolgov, kapitala, prihodkov in odhodkov. Če naj bi skupinski računovodski izkazi predstavljali računovodske informacije o skupini, kot da bi šlo za eno samo gospodarsko celoto, je treba ravnati takole:

(a) izloči se knjigovodska vrednost finančne naložbe obvladujočega podjetja v vsakem odvisnem podjetju in delež obvladujočega podjetja v kapitalu vsakega od odvisnih podjetij (glejte MRS 22, ki opisuje obravnavanje morebitnega dobrega imena, ki bi pri tem nastalo);

(b) ugotovijo se manjšinski deleži v dobičku ali izgubi uskupinjenih odvisnih podjetij za obravnavano obdobje poročanja;

in

(c) manjšinske deleže v čistih sredstvih uskupinjenih odvisnih podjetjih je treba ugotoviti ločeno od kapitala obvladujočega podjetja v njih. Manjšinske deleže v čistih sredstvih sestavljajo:

(i) znesek teh manjšinskih deležev na dan prvotne združitve, ki se izračuna v skladu z MRS 22;

in

(ii) spremembe manjšinskega deleža v kapitalu od dneva združitve.

23. Kadar obstajajo potencialne glasovalne pravice, se deleži poslovnega izida in sprememb kapitala podjetja, razporejen obvladujočemu podjetju in manjšinskim deležem, določijo na podlagi sedanjih lastniških deležev in ne odražajo možne uveljavitve ali zamenjave potencialnih glasovalnih pravic.

24. ***Stanja, posle, prihodke in odhodke v skupini je treba v celoti izločiti.***

25. V celoti se izločijo stanja in (notranji) posli v skupini, tudi prihodki, odhodki in dividende. V celoti se izločijo dobički in izgube, ki izhajajo iz notranjih poslov v skupini, ki se pripoznajo v sredstvih, kot so na primer zaloge in osnovna sredstva. Notranje izgube v skupini lahko pomenijo oslabitev, ki jo je treba pripoznati v skupinskih računovodskih izkazih. MRS 12 *Davek iz dobička* se uporablja za začasne razlike, ki izhajajo iz izločitve dobičkov in izgub iz notranjih poslov v skupini.

▼M5

26. ***Računovodski izkazi obvladujočega podjetja in njegovih odvisnih podjetij, uporabljeni pri pripravljanju skupinskih računovodskih izkazov, morajo biti pripravljeni na isti presečni dan. Če se datumi računovodskih izkazov obvladujočega in odvisnega podjetja razlikujejo, pripravi odvisno podjetje za namene uskupinjevanja dodatne računovodske izkaze z istim presečnim datumom, kot ga imajo računovodski izkazi obvladujočega podjetja, razen če to ne bi bilo izvedljivo.***

27. ***Kadar so v skladu s 26. členom računovodski izkazi odvisnega podjetja, ki se uporabljajo za pripravo skupinskih računovodskih izkazov, pripravljeni do drugega datuma kot računovodski izkazi obvladujočega podjetja, so potrebne prilagoditve za učinke pomembnih poslov ali poslovnih dogodkov, ki nastanejo med omenjenim datumom in datumom računovodskih izkazov obvladujočega podjetja. V vsakem primeru pa razlika med datumi poročanja odvisnega in obvladujočega podjetja ne sme biti večja kot tri mesece. Dolžina poročevalnih obdobij in morebitna razlika v datumih izkazov morata biti iz obdobja v obdobje enaki.***

28. ***Pri pripravljanju skupinskih računovodskih izkazov je treba uporabljati enotne računovodske usmeritve za podobne posle in druge poslovne dogodke v podobnih okoliščinah.***

29. Če član skupine uporablja računovodske usmeritve, ki se razlikujejo od usmeritev, sprejetih v skupinskih računovodskih izkazih za podobne posle in poslovne dogodke v podobnih okoliščinah, je treba opraviti ustrezne preračune v njegovih računovodskih izkazih pri pripravljanju skupinskih računovodskih izkazov.

30. Prihodki in odhodki odvisnega podjetja so vključeni v skupinske računovodske izkaze od datuma prevzema, kot je opredeljeno v MRS 22. Prihodki in odhodki odvisnega podjetja se vključijo v skupinske računovodske izkaze vse do dneva, ko obvladujoče podjetje preneha obvladovati odvisjo podjetje. Razlika med iztržkom od odtujitve odvisnega podjetja in njegovim knjigovodskim zneskom na dan odtujitve, vključno z morebitnim nabranim zneskom tečajnih razlik v zvezi z odvisnim podjetjem, pripoznanim v kapitalu v skladu z MRS 21 *Vplivi sprememb deviznih tečajev,* se pripozna v skupinskem izkazu uspeha kot dobiček ali izguba iz odtujitve odvisnega podjetja.

31. ***Finančna naložba v podjetje se mora obračunavati v skladu z MRS 39 - Finančni inštrumenti: Pripoznavanje in merjenje, od dneva, ko preneha biti odvisno podjetje, s pogojem, da ne postane pridruženo podjetje, kot opredeljuje MRS 28, ali skupaj obvladovano podjetje, kot je opisano v MRS 31.***

32. ***Knjigovodska vrednost finančne naložbe na datum, ko podjetje preneha biti odvisno podjetje, se obravnava kot nabavna vrednost pri začetnem merjenju finančnega sredstva v skladu z MRS 39.***

33. ***Manjšinske deleže je treba v skupinski bilanci stanja prikazati v okviru kapitala, ločeno od kapitala obvladujočega podjetja. Tudi manjšinske deleže v dobičku ali izgubi skupine je treba ločeno razkriti.***

34. Dobiček oziroma izguba se pripiše delničarjem obvladujočega podjetja in manjšinskih deležev. Ker oboji predstavljajo kapital, znesek, ki se pripiše manjšinskim deležem ni prihodek ali odhodek.

35. Izgube, ki se nanašajo na manjšinski delež v uskupinjenem odvisnem podjetju, so lahko večje od celotnega manjšinskega deleža v kapitalu tega podjetja. Presežek in morebitne dodatne izgube, ki se nanašajo na manjšinski delež, se razporedijo na večinski delež, razen kolikor ima manjšinski delež nepreklicno obveznost in je sposoben dodatne naložbe za poravnavo izgube. Če nato odvisno podjetje izkaže čisti dobiček, se takšen dobiček v celoti dodeljuje večinskemu deležu, dokler ni poravnan tisti del izgub manjšinskega deleža, ki ga je pred tem prevzel nase večinski delež.

36. Če imajo manjšinski deleži nabiralne prednostne delnice odvisnega podjetja, ki so razvrščene kot kapitalske, obvladujoče podjetje izračuna svoj delež čistega dobička ali čiste izgube po upoštevanju dividend na takšne delnice, če so bile dividende priznane ali ne.

OBRAČUNAVANJE FINANČNIH NALOŽB V ODVISNA PODJETJA, SKUPAJ OBVLADOVANA PODJETJA IN PRIDRUŽENA PODJETJA V LOČENIH RAČUNOVODSKIH IZKAZIH

37. ***Pri pripravi ločenih računovodskih izkazov se finančne naložbe v odvisna podjetja, skupaj obvladovana podjetja in pridružena podjetja obračunavajo bodisi:***

(a) ***po nabavni ceni,***

ali

(b) ***v skladu z MRS 39.***

▼M5

Za vsako vrsto finančnih naložb se uporablja enako obračunavanje.

38. Ta standard ne določa, katera podjetja naj izdelajo ločene računovodske izkaze, ki so na voljo za javno uporabo. Členi 37 in 39-42 se uporabljajo, kadar podjetje pripravlja ločene računovodske izkaze, ki so skladni z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja. Podjetje tudi sestavlja skupinske računovodske izkaze za javno uporabo, kot zahteva 9. člen, če ne velja izjema iz 10. člena.

39. ***Naložbe v skupaj obvladovana podjetja in pridružena podjetja, ki so obračunane v skladu z MRS 39 v skupinskih računovodskih izkazih, se obračunajo na enak način v naložbenikovih ločenih računovodskih izkazih.***

RAZKRIVANJE

40. ***V skupinskih računovodskih izkazih se razkrije:***

(a) ***dejstvo, da odvisno podjetje ni uskupinjeno v skladu s 16. členom;***

(b) ***[Črtano.]***

(c) ***naravo razmerja med obvladujočim podjetjem in posameznim odvisnim podjetjem, če obvladujoče podjetje nima neposredno ali posredno, prek odvisnih podjetij, več kot polovice glasov;***

(d) ***razlogi, zakaj lastništvo, neposredno ali posredno, to je prek odvisnih podjetij, več kot polovice glasov ali potencialnih glasovalnih pravic podjetja, v katero naložbi, ne pomeni obvladovanja;***

(e) ***(e) datum poročanja računovodskih izkazov odvisnega podjetja, kadar se takšni računovodski izkazi uporabljajo za pripravo skupinskih računovodskih izkazov in njihov datum ali obdobje poročanja ni isti kot datum ali obdobje poročanja obvladujočega podjetja, ter razloge, zakaj je uporabljen drug datum poročanja ali različno obdobje;***

in

(f) ***vrsta (narava) in obseg morebitnih večjih omejitev (npr. ki izhajajo iz poslov najemanja posojil ali zahtev v predpisih) zmožnosti odvisnih podjetij prenesti sredstva na obvladujoče podjetje v obliki dividend v denarju ali vračila posojil ali predujmov.***

41. ***Kadar se za obvladujoče podjetje, ki se odloči v skladu z 10. členom, da ne predstavi skupinskih računovodskih izkazov, pripravi le ločene računovodske izkaze, morajo ti ločeni izkazi razkrivati:***

(a) ***dejstvo, da so računovodski izkazi ločeni računovodski izkazi; da je bila uporabljena izključitev iz uskupinjevanja; ime in država, v kateri je vpisano ali ima v njih sedež podjetje, čigar skupinski računovodski izkazi, ki so skladni z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja, so bili pripravljeni za javno uporabo; in naslov, kjer so na voljo ti skupinski računovodski izkazi;***

(b) ***seznam pomembnih finančnih naložb v odvisna podjetja, skupaj obvladovana podjetja in pridružena podjetja, tudi ime, država, v katerih so podjetja vpisana ali imajo v njih sedež, razmerje lastniških deležev in deležev glasov, če se razlikujejo od kapitalskih deležev;***

in

(c) ***opis metode, uporabljene pri obračunavanju finančnih naložb, navedenih v točki (b).***

42. ***Kadar obvladujoče podjetje (razen obvladujočega podjetja iz 41. člena), podvižnik z deležem v skupaj obvladovanem podjetju ali naložbenik v pridruženem podjetju pripravlja ločene računovodske izkaze, morajo ti ločeni izkazi razkrivati:***

(a) ***dejstvo, da so izkazi ločeni računovodski izkazi in razloge, zakaj so ti izkazi pripravljeni, če niso predpisani z zakonom;***

(b) ***seznam pomembnih finančnih naložb v odvisna podjetja, skupaj obvladovana podjetja in pridružena podjetja, tudi ime, država, v katerih so podjetja vpisana ali imajo v njih sedež, razmerje lastniških deležev in deležev glasov, če se razlikujejo od kapitalskih deležev;***

in

(c) ***opis metode, uporabljene pri obračunavanju finančnih naložb, navedenih v točki (b);***

in morajo navesti računovodske izkaze, pripravljene v skladu z 9. členom tega Standarda, MRS 28 in MRS 31, na katere se nanašajo.

▼M5

DATUM UVELJAVITVE

43. ***Podjetje mora uporabljati ta standard za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2005 ali kasneje. Njegova uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Če podjetje uporablja ta standard za obdobje pred 1. januarjem 2005, mora to razkriti.***

RAZVELJAVITEV DRUGIH DOLOČIL

44. Ta standard nadomesti MRS 27 – *Skupinski računovodski izkazi* in *Obračunavanje finančnih naložb v odvisna podjetja* (spremenjen 2000).

45. Ta standard nadomesti SOP–33 *Metoda uskupinjevanja in kapitalska metoda – potencialne glasovalne pravice in razporeditev lastniških deležev.*

▼M5

PRILOGA

Spremembe drugih določil

Spremembe v tej prilogi veljajo za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2005 ali kasneje. Če podjetje uporabi ta standard pred tem datumom, veljajo te spremembe tudi za takšno zgodnejše obdobje.

A1. V MRS 22 *Poslovne združitve*, se spremenjeni 1. člen glasi takole:

1. V tem standardu so uporabljeni tile izrazi, katerih pomeni so natančno določeni:

…

Odvisno podjetje je podjetje, tudi zasebno podjetje, kot je družba z omejeno ali neomejeno odgovornostjo, ki ga obvladuje drugo podjetje (imenovano obvladujoče).

Manjšinski delež je tisti del dobička ali izgube in čistega premoženja odvisnega podjetja, ki se nanaša na kapitalske deleže, ki niso last obvladujočega podjetja niti neposredno niti posredno, prek odvisnih podjetij.

A2. [Sprememba ne velja za osnovne standarde]

A3. SOP-12 *Uskupinjevanje – enote za posebne namene,* se spremeni, kot je opisano spodaj.

Sklicevanje se spremeni tako, da se glasi:

Sklicevanje: MRS 27 *Skupinski in ločeni računovodski izkazi*

9., 10. in 11. člen se spremenijo, da se glasijo takole:

9. V povezavi z EPN se obvladovanje lahko pojavi z vnaprejšnjim določanjem delovanja EPN (delujočega na podlagi „samouravnavanja") ali drugače. MRS 27.13 nakazuje nekaj okoliščin, katerih posledica je obvladovanje celo v primerih, ko je podjetje lastnik polovice ali manj glasovalnih pravic drugega podjetja. Podobno lahko obstaja obvladovanje, celo če je podjetje lastnik malo ali nič kapitala EPN. Uporaba zamisli obvladovanja zahteva v vsakem primeru presojanje v povezavi z vsemi pomembnimi dejavniki.

10. Poleg pojavov, opisanih v MRS 27.13, lahko označujejo razmerje, v katerem podjetje obvladuje EPN in jo mora zaradi tega uskupiniti (dodatni napotki so v prilogi k temu pojasnilu), na primer tele okoliščine:

(a) v bistvu deluje EPN v korist podjetja v skladu z njegovimi posebnimi poslovnimi potrebami, tako da ima podjetje koristi od poslovanja EPN;

(b) v bistvu ima podjetje odločevalne moči za pridobitev večine koristi iz delovanja EPN ali pa z mehanizmom „samouravnavanja" prenese te odločevalne pravice na druge;

(c) v bistvu ima podjetje pravice do večine koristi iz EPN, zato je lahko izpostavljeno tveganju, povezanemu z delovanjem EPN;

ali

(d) v bistvu podjetje obdrži večino preostalih ali lastniških tveganj, povezanih z EPN ali njenimi sredstvi, da bi pridobilo koristi iz njenega delovanja.

11. [Črtano.]

A4. V Mednarodnih standardih računovodskega poročanja, vključno z Mednarodnimi računovodskimi standardi in pojasnili, ki se uporabljajo od decembra 2003, se sklicevanje na veljavno izvedenko MRS 27 *Skupinski računovodski izkazi* in *Obračunavanje finančnih naložb v odvisna podjetja* spremeni v MRS 27 *Skupinski in ločeni računovodski izkazi*.

▼M5

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 28

Finančne naložbe v pridružena podjetja

VSEBINA

	Odstavek
Področje	1
Opredelitve pojmov	2-12
Pomemben vpliv	6-10
Kapitalska metoda	11-12
Uporaba kapitalske metode	13-36
Izgube zaradi oslabitve sredstev	31-34
Ločeni računovodski izkazi	35-36
Razkrivanje	37-40
Datum uveljavitve	41
Razveljavitev drugih izjav	42-43

Ta spremenjeni standard nadomešča MRS 28 (spremenjen 2000) *Obračunavanje finančnih naložb v pridružena podjetja* in ga je treba uporabljati za letna (obračunska) obdobja, ki se začno 1. januarja 2005 ali kasneje. Uporaba pred tem datumom je priporočljiva.

PODROČJE

1. ***Ta standard se uporablja pri obračunavanju finančnih naložb v pridružena podjetja. Vendar se ne uporablja za finančne naložbe v pridružena podjetja, ki jih imajo:***

   (a) ***organizacije tvegalnega kapitala***

   ali

   (b) ***vzajemni skladi, naložbeni skladi z enotami in podobni subjekti, tudi zavarovalni skladi, vezani na naložbe***

   ki so pri začetnem pripoznanju določene po pošteni vrednosti/poslovni izid ali so razvrščene kot v posesti za trgovanje in obračunane v skladu z MRS 39 Finančni inštrumenti: Pripoznavanje in merjenje. Takšne finančne naložbe se merijo po pošteni vrednosti v skladu z MRS 39, pri čemer se spremembe poštene vrednosti pripoznajo v poslovnem izidu v obdobju spremembe.

OPREDELITVE POJMOV

2. ***V tem standardu so uporabljeni tile izrazi, katerih pomeni so natančno določeni:***

   Pridruženo podjetje je podjetje, tudi zasebno podjetje, kot je družba z omejeno ali neomejeno odgovornostjo, v katerem ima naložbenik pomemben vpliv in ki ni niti odvisno podjetje niti naložbenikov skupni podvig.

   Skupinski računovodski izkazi so računovodski izkazi skupine, predstavljeni kot izkazi ene gospodarske celote.

   Obvladovanje je zmožnost odločanja o finančnih in poslovnih usmeritvah podjetja za pridobivanje koristi iz njegovega delovanja.

   Kapitalska metoda je metoda obračunavanja, pri kateri se finančna naložba najprej pripozna po nabavni vrednosti in se kasneje preračuna za ponakupno spremembo naložbenikovega deleža v čistem premoženju podjetja, v katero naložbi. Poslovni izid naložbenika vključuje naložbenikov delež v poslovnem izidu podjetja, v katerega naložbi.

   Skupno obvladovanje je pogodbeno dogovorjena delitev obvladovanja kakega gospodarskega delovanja.

   Ločeni računovodski izkazi so izkazi, ki jih pripravi obvladujoče podjetje, naložbenik v pridruženo podjetje ali podvižnik v skupaj obvladovanem podjetju, v katerih so finančne naložbe obračunane na podlagi neposrednega kapitalskega deleža in ne na podlagi poročanja o izidih in čistih sredstev podjetij, v katere se naložbi.

   Pomemben vpliv je móč sodelovati pri odločitvah o finančni in poslovni politiki podjetja, v katerega se naložbi, ne pa obvladovati ali skupaj obvladovati táko politiko.

▼M5

Odvisno podjetje je podjetje, tudi zasebno podjetje, kot je družba z omejeno ali neomejeno odgovornostjo, ki ga obvladuje drugo podjetje (imenovano obvladujoče).

3. Računovodski izkazi, v katerih se uporablja kapitalska metoda, niso ločeni računovodski izkazi. Ločeni računovodski izkazi tudi niso računovodski izkazi podjetja, ki nima odvisnega podjetja, pridruženega podjetja ali podvižnikovega deleža v skupnem podvigu.

4. Ločeni računovodski izkazi so izkazi, ki so pripravljeni poleg skupinskih računovodskih izkazov, računovodski izkazi, v katerih so finančne naložbe obračunane po kapitalski metodi in računovodski izkazi, v katerih so deleži podvižnikov v skupnih podvigih sorazmerno uskupinjeni. Ločeni računovodski izkazi so navedenim računovodskim izkazom lahko priloženi ali jih spremljajo ali pa ne.

5. Podjetja, ki so v skladu z 10. členom MRS 27 *Skupinski in ločeni računovodski izkazi* izvzeta iz uskupinjevanja, v skladu z 2. členom MRS 31 *Deleži v skupnih podvigih* iz uporabe sorazmernega uskupinjevanja ali v skladu s 13(c) členom tega standarda iz uporabe kapitalske metode, lahko predstavijo ločene računovodske izkaze kot svoje edine računovodske izkaze.

Pomemben vpliv

6. Če ima naložbenik neposredno ali posredno (npr. prek odvisnih podjetij) 20 odstotkov ali več glasovalne moči v podjetju, v katero naložbi, velja predpostavka, da ima pomemben vpliv, razen če je mogoče nedvoumno dokazati, da to ni res. Velja tudi obratno: če ima naložbenik neposredno ali posredno (npr. prek odvisnih podjetij) manj kot 20 odstotkov glasovalne moči v podjetju, v katero naložbi, velja predpostavka, da nima pomembnega vpliva, razen če je mogoče tak vpliv nedvoumno dokazati. Če ima kak naložbenik pomemben ali večinski delež, to drugemu naložbeniku še ne onemogoča imeti pomemben vpliv.

7. Dokaz za naložbenikov pomembni vpliv je običajno eno ali več tehle dejstev:

   (a) zastopstvo v upravnem odboru ali ustreznem odločevalnem organu podjetja, v katero naložbi;

   (b) sodelovanje v procesih oblikovanja politike, tudi sodelovanje pri odločanju o dividendah ali drugih razdelitvah;

   (c) bistveni posli med naložbenikom in podjetjem, v katero naložbi;

   (d) medsebojno izmenjavanje vodilnega osebja

   ali

   (e) zagotavljanje bistvenih strokovnih informacij.

8. Podjetje je lahko lastnik nakupnih bonov, nakupnih opcij za delnice, dolgovnih ali kapitalskih inštrumentov, ki jih je mogoče zamenjati za navadne delnice, ali drugih podobnih inštrumentov, ki, če se uveljavijo ali zamenjajo, dajo podjetju dodatno glasovalno moč ali zmanjšajo glasovalno moč druge stranke nad finančnimi in poslovnimi usmeritvami drugega podjetja (t.j. potencialne glasovalne pravice). Pri ocenjevanju ali ima podjetje pomemben vpliv se upošteva obstoj in učinek potencialnih glasovalnih pravic, ki se v sedanjosti lahko uveljavijo ali zamenjajo, tudi potencialne glasovalne pravice, ki jih imajo druga podjetja. Potencialnih glasovalnih pravic v sedanjosti ni mogoče uveljaviti ali zamenjati kadar na primer jih ni mogoče uveljaviti ali zamenjati do nekega prihodnjega datuma ali do nastanka nekega poslovnega dogodka v prihodnosti.

9. Pri ocenjevanju ali potencialne glasovalne pravice prispevajo k pomembnemu vplivu, podjetje prouči vsa dejstva in okoliščine (tudi pogoje uveljavljanja potencialnih glasovalnih pravic in vseh drugih pogodbenih dogovorov, ki se obravnavajo posamič ali skupaj), ki vplivajo na potencialne pravice, razen namena ravnateljstva in finančne sposobnosti za uveljavitev ali zamenjavo.

10. Podjetje izgubi pomemben vpliv na podjetje, v katero naložbi, kadar izgubi moč sodelovati pri odločitvah o finančni in poslovni politiki navedenega podjetja, v katero naložbi. Do izgube pomembnega vpliva lahko pride z ali brez spremembe absolutnih ali relativnih ravni lastništva. Do tega lahko pride na primer, če pridruženo podjetje pride pod nadzor države, sodišča, upravitelja ali upravnega organa. Do tega lahko pride tudi zaradi pogodbenega dogovora.

Kapitalska metoda

11. Po kapitalski metodi se finančna naložba v pridruženo podjetje najprej pripozna po nabavni vrednosti, knjigovodska vrednost pa se poveča ali zmanjša, tako da se pripozna naložbenikov delež v dobičku ali izgubi podjetja, v katero naložbi, ki nastane po datumu, ko je bila finančna naložba opravljena. Delež naložbenika v poslovnem izidu podjetja, v

▼M5

katero naložbi, se pripozna v poslovnem izidu naložbenika. Znesek, dobljen iz razdelitve čistega dobička podjetja, v katero naložbenik naložbi, zmanjša knjigovodsko vrednost finančne naložbe. Preračuni knjigovodske vrednosti so morda prav tako potrebni, če se spremeni naložbenikov sorazmerni delež v kapitalu podjetja, v katero naložbi, a te spremembe niso pripoznane v poslovnem izidu. Med takimi spremembami so tudi tiste, ki so posledica prevrednotenja opredmetenih osnovnih sredstev in tečajnih razlik. Naložbenikov delež v teh spremembah se pripozna neposredno v kapitalu naložbenika.

12. Kadar obstajajo potencialne glasovalne pravice, se naložbenikov delež poslovnega izida podjetja, v katero naložbi, in spremembe kapitala podjetja, v katero naložbi, določi na podlagi sedanjih lastniških deležev in ne odraža možne uveljavitve ali zamenjave potencialnih glasovalnih pravic.

UPORABA KAPITALSKE METODE

13. ***Finančna naložba v pridruženo podjetje se obračuna po kapitalski metodi, razen kadar:***

(a) ***obstajajo dokazi, da se finančna naložba pridobi in poseduje zgolj z namenom odtujiti jo v dvanajstih mesecih od pridobitve in poslovodstvo dejavno išče kupca;***

(b) ***se uporablja izjema iz 10. člena MRS 27, ki dovoljuje, da obvladujoče podjetje, ki ima tudi finančno naložbo v pridruženem podjetju ne predstavlja skupinskih računovodskih izkazov;***

ali

(c) ***se uporablja vse navedeno v nadaljevanju:***

(i) ***naložbenik je odvisno podjetje v popolni lasti obvladujočega podjetja ali odvisno podjetje v delni lasti obvladujočega podjetja drugega podjetja in so bili njegovi drugi lastniki, tudi tisti, ki sicer nimajo pravice glasovati, obveščeni in ne ugovarjajo temu, da naložbenik ne uporablja kapitalske metode;***

(ii) ***z naložbenikovimi dolgovnimi ali kapitalskimi inštrumenti se ne trguje na javnem trgu (domača ali tuja borza ali zunajborzni trg, vključno z lokalnimi in regionalnimi trgi);***

(iii) ***naložbenik svojih računovodskih izkazov ni predložil, niti ni v procesu predložitve, komisiji za vrednostnice ali drugi regulativni organizaciji, z namenom izdaje katerega koli razreda inštrumentov na javnem trgu;***

in

(iv) ***zadnje ali vmesno obvladujoče podjetje naložbenika izdela skupinske računovodske izkaze, ki so na voljo za javno uporabo in so v skladu z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja.***

14. ***Finančne naložbe, opisane v 13(a) členu, se razvrstijo kot v posesti za trgovanje in obračunavajo v skladu MRS 39.***

15. Kadar se finančna naložba v pridruženo podjetje, ki je bila prej obračunana v skladu z MRS 39, ne odtuji v dvanajstih mesecih, se obračuna po kapitalski metodi od datuma prevzema (glejte MRS 22 *Poslovne združitve).* Računovodski izkazi za obdobja od pridobitve se prevrednotijo.

16. Izjemoma je podjetje morda že našlo kupca za pridruženo podjetje, opisano v 13(a) členu, vendar morda ni dokončalo prodaje v dvanajstih mesecih, ker je potrebna odobritev upravnih organov ali drugih. Podjetju ni treba uporabljati kapitalske metode za finančno naložbo v takšno pridruženo podjetje, če na datum bilance stanja poteka proces prodaje in ni razloga za mnenje, da ne bo dokončana kmalu po datumu bilance stanja.

17. Pripoznavanje prihodkov na podlagi razdeljenega čistega dobička podjetja, v katero naložbenik naložbi, ni nujno ustrezno merilo prihodkov, ki jih naložbenik ustvari na podlagi finančne naložbe v pridruženo podjetje, ker razdeljeni čisti dobiček ni vedno povezan z uspešnostjo pridruženega podjetja. Ker ima naložbenik pomemben vpliv na pridruženo podjetje, se zanima za uspešnost z njim povezanega podjetja pa tudi za donosnost svoje finančne naložbe. Naložbenik obračuna ta delež z razširitvijo obsega svojih računovodskih izkazov, tako da vanje vključi svoj delež v dobičku ali izgubi takšnega pridruženega podjetja. Taka uporaba kapitalske metode ponuja več informacij o naložbenikovem čistem premoženju in poslovnem izidu.

▼M5

18. ***Naložbenik preneha uporabljati kapitalsko metodo od dne, ki nima več pomembnega vpliva na pridruženo podjetje in od tega dne finančno naložbo obračunava v skladu z MRS 39, pod pogojem, da pridruženo podjetje ne postane odvisno podjetje ali skupni podvig, kot je opredeljeno v MRS 31.***

19. ***Knjigovodska vrednost finančne naložbe na datum, ko preneha biti pridruženo podjetje, se obravnava kot njena nabavna vrednost pri začetnem merjenju kot finančno sredstvo v skladu z MRS 39.***

20. Mnogi postopki, ki so ustrezni za uporabo kapitalske metode, so podobni postopkom uskupinjevanja, ki so opisani v MRS 27. Poleg tega se zamisli, na katerih so zasnovani postopki, ki se uporabljajo pri obračunavanju nakupa odvisnega podjetja, uporabljajo tudi za obračunavanje finančne naložbe v pridruženo podjetje.

21. Delež skupine v pridruženem podjetju je združek deležev obvladujočega podjetja in njegovih odvisnih podjetij v tem pridruženem podjetju. Deleži drugih pridruženih podjetij ali skupnih podvigov se za ta namen ne upoštevajo. Kadar ima pridruženo podjetje odvisna podjetja, pridružena podjetja ali skupne podvige, se pri uporabi kapitalske metode upoštevajo dobički ali izgube ter čista sredstva, ki so pripoznana v računovodskih izkazih pridruženega podjetja (vključno z deležem dobička ali izgube in čistih sredstev pridruženega podjetja v njegovih pridruženih podjetjih in skupnih podvigih), po prilagoditvah, ki so potrebne za uveljavitev enotnih računovodskih usmeritev (glejte 26. in 27. člen).

22. Dobički in izgube, ki izhajajo iz poslov „k naložbeniku” ali „od naložbenika” med naložbenikom (in njegovimi uskupinjenimi odvisnimi podjetji) in pridruženim podjetjem, so pripoznani v računovodskih izkazih naložbenika le do obsega deležev nepovezanih naložbenikov v pridruženem podjetju. Posli „k naložbeniku” so na primer prodaje sredstev pridruženega podjetja naložbeniku. Posli „od naložbenika” so na primer prodaje sredstev naložbenika pridruženemu podjetju. Naložbenikov delež v dobičku in izgubi pridruženega podjetja, ki izhajajo iz teh poslov, se izloči jo.

23. Finančna naložba v pridruženo podjetje se obračuna po kapitalski metodi od dne, od katerega postane pridruženo podjetje. Ob finančnem naložbenju se morebitna razlika (pozitivna ali negativna) med nabavno vrednostjo finančne naložbe in naložbenikovim deležem v pošteni vrednosti ugotovljivega čistega premoženja pridruženega podjetja obravnava kot dobro ime (glejte MRS 22). Dobro ime, povezano s pridruženim podjetjem, je vključeno v knjigovodsko vrednost finančne naložbe. Naredijo se tudi ustrezni preračuni naložbenikovega deleža dobičkov ali izgub po vzpostavitvi finančne naložbe, na primer za obračunavanje amortizacije amortizirljivih sredstev, na podlagi poštenih vrednosti na dan prevzema.

24. ***Pri uporabi kapitalske metode uporablja naložbenik najnovejše računovodske izkaze pridruženega podjetja. Če se datumi računovodskih izkazov naložbenika in pridruženega podjetja razlikujejo, pridruženo podjetje posebej za naložbenika pripravi izkaze do istega datuma, kot ga imajo naložbenikovi računovodski izkazi, razen če to ni izvedljivo.***

25. ***Kadar so v skladu s 24. členom računovodski izkazi pridruženega podjetja, ki se uporabljajo za kapitalsko metodo, pripravljeni do drugega datuma kot računovodski izkazi naložbenika, so potrebne prilagoditve za učinke pomembnih poslov ali drugih poslovnih dogodkov, ki nastanejo med omenjenim datumom in datumom računovodskih izkazov naložbenika. V vsakem primeru pa razlika med datumi poročanja pridruženega podjetja in naložbenika ne sme biti večja kot tri mesece. Dolžina poročevalnih obdobij in morebitna razlika v datumih izkazov morata biti iz obdobja v obdobje enaki.***

26. ***Naložbenik pripravlja svoje računovodske izkaze tako, da uporablja enotne računovodske usmeritve za podobne posle in druge poslovne dogodke v podobnih okoliščinah.***

27. Če pridruženo podjetje uporablja računovodske usmeritve, drugačne od tistih, ki jih uporablja naložbenik za podobne posle in druge poslovne dogodke v podobnih okoliščinah, je treba računovodske izkaze pridruženega podjetja preračunati tako, da so računovodske usmeritve pridruženega podjetja skladne z računovodskimi usmeritvami naložbenika, če jih naložbenik uporablja pri ravnanju po kapitalski metodi.

28. Če imajo druge stranke razen naložbenika nabiralne prednostne delnice pridruženega podjetja, ki so razvrščene kot kapital, naložbenik izračuna svoj delež čistega dobička ali čiste izgube po upoštevanju dividend na takšne delnice, če so bile dividende priznane ali ne.

29. Če je naložbenikov delež v izgubah pridruženega podjetja enak ali večji kot njegov delež v pridruženem podjetju, naložbenik preneha pripoznavati svoj delež v nadaljnjih izgubah. Po kapitalski metodi je delež v pridruženem podjetju knjigovodska vrednost finančne naložbe v pridruženo

▼M5

podjetje skupaj z morebitnimi dolgoročnimi deleži, ki so v bistvu del čistih finančnih naložb naložbenika v pridruženo podjetje. Na primer postavka, katere poravnava ni niti načrtovana niti verjetna v predvidljivi prihodnosti, je v bistvu povečanje finančne naložbe podjetja v takšno pridruženo podjetje. Takšne postavke lahko vključujejo prednostne delnice ali dolgoročne terjatve ali posojila, toda ne vključujejo trgovalnih terjatev, trgovalnih obveznosti ali dolgoročnih terjatev, za katere obstaja ustrezno jamstvo, kot so zavarovana posojila. Po kapitalski metodi se pripoznane izgube, ki presegajo naložbenikovo finančno naložbo v navadne delnice, uporabijo za druge sestavine naložbenikovega deleža v pridruženem podjetju v obratnem vrstnem redu njihove starosti (t.j. prednost pri likvidaciji).

30. Potem, ko se delež naložbenika zmanjša na nič, se dodatne izgube opredelijo in obveznost se pripozna le v obsegu, za katerega ima naložbenik pravne ali posredne obveze ali je opravil plačila v imenu pridruženega podjetja. Če pridruženo podjetje kasneje izkazuje čisti dobiček, naložbenik ponovno začne pripoznavati svoj delež čistega dobička šele po tistem, ko njegov delež čistega dobička doseže znesek nepripoznane čiste izgube.

Izgube zaradi oslabitve sredstev

31. Po uporabi kapitalske metode, vključno s pripoznanjem izgub pridruženega podjetja v skladu z 29. členom, naložbenik uporabi zahteve MRS 39, da ugotovi ali je treba pripoznati kakšno dodatno izgubo zaradi oslabitve sredstev glede naložbenikove čiste finančne naložbe v pridruženo podjetje.

32. Naložbenik tudi uporabi zahteve MRS 39, da ugotovi ali je pripoznana kakšna dodatna izguba zaradi oslabitve sredstev glede naložbenikove finančne naložbe v pridruženo podjetje, ki ni del čiste finančne naložbe in zneska navedene izgube zaradi oslabitve sredstev.

33. Če uporaba zahtev iz MRS 39 nakazuje, da utegne biti finančna naložba v pridruženo podjetje oslabljena, uporablja podjetje MRS 36 - *Oslabitev sredstev.* Pri ugotavljanju vrednosti v uporabi, ki jo ima finančna naložba, oceni podjetje:

(a) svoj delež v sedanji vrednosti ocenjenih prihodnjih finančnih tokov, za katere se pričakuje, da jih bo ustvarilo celotno podjetje, v katero naložbi, tudi finančnih tokov iz poslovanja podjetja, v katero naložbi, in izkupičkov pri končni odtujitvi finančne naložbe;

ali

(b) sedanjo vrednost ocenjenih prihodnjih finančnih tokov, ki se pričakujejo iz dividend, prejetih iz finančne naložbe, in iz njene končne odtujitve.

Ob ustreznih predpostavkah je izid obeh metod enak. Vsaka iz tega izhajajoča izguba zaradi oslabitve finančne naložbe se razporedi v skladu z MRS 36. Potemtakem se najprej razporedi na morebitno preostalo dobro ime (glejte 23. člen).

34. Nadomestljiva vrednost finančne naložbe v pridruženo podjetje se oceni za vsako pridruženo podjetje, razen če pridruženo podjetje ne ustvarja finančnih tokov iz trajne uporabe, ki so močno odvisni od tistih iz drugih sredstev podjetja.

Ločeni računovodski izkazi

35. ***Finančna naložba v pridruženo podjetje se obračuna v ločenih računovodskih izkazih naložbenika v skladu s 37.-42. členom MRS 27.***

36. Ta standard ne določa, katera podjetja naj izdelajo ločene računovodske izkaze, ki so na voljo za javno uporabo.

RAZKRIVANJE

37. ***Razkrije se:***

(a) ***poštena vrednost finančnih naložb v pridružena podjetja, za katere so objavljene cene;***

(b) ***povzete informacije pridruženih podjetij, tudi združeni zneski sredstev, dolgov, prihodkov in dobička ali izgube;***

(c) ***razloge, zakaj se predpostavka, da naložbenik nima pomembnega vpliva, preseže, če ima naložbenik neposredno ali posredno prek odvisnih podjetij manj kot 20 odstotkov glasovalne ali potecialne glasovalne moči v podjetju, v katero naložbi, vendar sklepa, da ima pomemben vpliv;***

▼M5

(d) ***razloge, zakaj se predpostavka, da ima naložbenik pomembnen vpliv, preseže, če ima naložbenik neposredno ali posredno prek odvisnih podjetij 20 odstotkov ali več glasovalne ali potecialne glasovalne moči v podjetju, v katero naložbi, vendar sklepa, da nima pomembnega vpliva;***

(e) ***datum poročanja računovodskih izkazov pridruženega podjetja, kadar se takšni računovodski izkazi uporabljajo za kapitalsko metodo in njihov datum poročanja ali obdobje ni isto kot datum poročanja ali obdobje naložbenika, ter razloge, zakaj je uporabljen drug datum poročanja ali različno obdobje;***

(f) ***vrsto in obseg morebitnih večjih omejitev (npr. ki izhajajo iz poslov najemanja posojil ali zahtev v predpisih) zmožnosti pridruženih podjetij prenesti sredstva na naložbenika v obliki dividend v denarju ali vračilo posojil ali predujmov;***

(g) ***če naložbenik preneha pripoznavati svoj delež v izgubah pridruženega podjetja, nepripoznani delež izgub pridruženega podjetja, tako v obravnavanem obdobju kakor tudi od začetka udeležbe do konca tega obdobja;***

(h) ***dejstvo, da pridruženo podjetje ni obračunano po kapitalski metodi v skladu s 13.členom;***

in

(i) ***povzetek finančnih informacij pridruženih podjetij, bodisi posamezno ali v skupinah, ki niso obračunane po kapitalski metodi, tudi zneski celotnih sredstev, celotnih dolgov, prihodkov in dobička ali izgube.***

38. ***Finančne naložbe v pridružena podjetja, obračunane po kapitalski metodi, se razvrstijo kot nekratkoročna sredstva. Naložbenikov delež v poslovnem izidu takšnih pridruženih podjetij in knjigovodska vrednost teh finančnih naložb, se razkrije ločeno. Ločeno se razkrije tudi morebitni naložbenikov delež v ustavljenem poslovanju takšnih pridruženih podjetij.***

39. ***Naložbenikov delež sprememb, ki so pripoznane neposredno v kapitalu pridruženega podjetja, naložbenik pripozna neposredno v kapitalu in se razkrije v izkazu gibanja kapitala, kakor zahteva MRS 1 Predstavljanje računovodskih izkazov.***

40. ***V skladu z MRS 37 Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva- naložbenik razkrije:***

(a) ***svoj del v pogojnih obveznostih pridruženega podjetja, ki jih je prevzel skupaj z drugimi naložbeniki;***

in

(b) ***tiste pogojne obveznosti, ki nastanejo zato, ker je naložbenik posamič odgovoren za vse ali del obveznosti pridruženega podjetja.***

DATUM UVELJAVITVE

41. ***Podjetje ta standard uporablja za letna obdobja, ki se začno 1. januarja 2005 ali kasneje. Uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Če podjetje uporabi ta standard za obdobja, ki se začno pred 1. januarja 2005, to dejstvo razkrije.***

RAZVELJAVITEV DRUGIH IZJAV

42. Ta standard nadomesti MRS 28 - *Obračunavanje finančnih naložb v pridružena podjetja* (spremenjen 2000).

43. Ta standard nadomesti naslednja pojasnila:

(a) SOP-3 - *Izločanje neuresničenih dobičkov in izgub pri poslih s pridruženimi podjetji*;

(b) SOP-20 - *Metoda obračunavanja kapitala - pripoznavanje izgub*;

in

(c) SOP–33 *Metoda uskupinjevanja in kapitalska metoda – potencialne glasovalne pravice in razporeditev lastniških deležev.*

▼M5

PRILOGA

Spremembe drugih izjav

Spremembe v tej prilogi se uporabljajo za letna obdobja, ki se začno 1. januarja 2005 ali kasneje. Če podjetje ta standard uporablja že prej, se te spremembe uporabljajo za to prejšnje obdobje.

A1. V Mednarodnih standardih računovodskega poročanja, vključno z Mednarodnimi računovodskimi standardi in pojasnili, ki se uporabljajo od decembra 2003, se sklicevanje na veljavno izvedenko MRS 28 *Obračunavanje finančnih naložb v pridružena podjetja* spremeni v MRS 28 *Finančne naložbe v pridružena podjetja*.

▼B

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD MRS 29

(PREOBLIKOVAN 1994)

Računovodsko poročanje v hiperinflacijskih gospodarstvih

Ta preoblikovani mednarodni računovodski standard nadomešča standard, ki ga je prvotno sprejel odbor aprila 1989. Predstavljen je v spremenjeni obliki, sprejeti za mednarodne računovodske standarde od leta 1991. V prvotno sprejetem besedilu ni bistvenih sprememb. Nekateri izrazi so bili spremenjeni, da bi bili skladni s sedanjo splošno rabo SMRS.

Na MRS 29 se nanašajo naslednja pojasnila SOP:

— SOP-19: Poročevalna valuta — merjenje in predstavljanje računovodskih izkazov po MRS 21 in MRS 29,

— SOP-30: Poročevalna valuta — prevedba iz meritvene valute v predstavitveno valuto.

VSEBINA

	Odstavki
Področje	247
Preračunavanje računovodskih izkazov	247
Računovodski izkazi z izvirnimi vrednostmi	248
Bilanca stanja	248
Izkaz poslovnega izida (uspeha)	249
Dobiček ali izguba iz čistega denarnega položaja	249
Računovodski izkazi z dnevnimi vrednostmi	250
Bilanca stanja	250
Izkaz poslovnega izida (uspeha)	250
Dobiček ali izguba iz čistega denarnega položaja	250
Davki	250
Izkaz finančnega izida (finančnih tokov)	250
Ustrezni podatki	250
Skupinski računovodski izkazi	250
Izbira in uporaba splošnega indeksa rasti cen	251
Gospodarstva, ki niso več hiperinflacijska	251
Razkrivanje	251
Datum uveljavitve	251

Standarde, ki so natisnjeni s krepkimi ležečimi črkami, je treba brati v povezavi s temeljnim gradivom in navodili za uporabo v tem standardu ter v povezavi z „Uvodom v določbe mednarodnih računovodskih standardov". Mednarodni računovodski standardi niso namenjeni za uporabo pri nebistvenih postavkah (glej odstavek 12 Uvoda).

PODROČJE

▼M5

1. ***Ta standard se uporablja pri posameznih računovodskih izkazih, tudi skupinskih računovodskih izkazih, vsakega podjetja, katerega funkcijska valuta je valuta hiperinflacijskega gospodarstva.***

▼B

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 poslov 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. O hiperinflaciji pričajo značilnosti gospodarskega okolja v državi, med katere med drugimi spadajo tudi naslednje:

(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 prodaji in nakupu 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; in

(e) nabrana (kumulativna) stopnja inflacije se v treh letih približa 100 % ali to stopnjo celo preseže.

4. Priporočljivo je, da vsa podjetja, ki poročajo v valuti istega hiperinflacijskega gospodarstva, uporabljajo ta standard od istega dne. Kljub temu pa velja ta standard za računovodske izkaze kateregakoli podjetja od začetka poročevalskega obdobja, v katerem ugotovi, da obstaja v državi, v kateri poroča, hiperinflacija.

PRERAČUNAVANJE RAČUNOVODSKIH IZKAZOV

5. Cene se sčasoma spreminjajo zaradi delovanja različnih posebnih ali splošnih političnih, gospodarskih in družbenih dejavnikov. Posebni dejavniki, kot so spremembe ponudbe in povpraševanja ter tehnološke spremembe, lahko povzročijo pomembno povečanje ali zmanjšanje cen neodvisno drug od drugega. Poleg tega lahko splošni dejavniki povzročijo spremembe splošne ravni cen in tako tudi spremembe splošne kupne moči denarja.

6. V večini držav pripravljajo temeljne računovodske izkaze na podlagi obračunavanja po izvirnih vrednostih, ne da bi upoštevali bodisi spremembo splošne ravni cen bodisi povečanje posebnih cen sredstev, ki jih poseduje podjetje, razen kolikor se utegnejo osnovna sredstva in dolgoročne finančne naložbe ponovno ovrednotiti (revalorizirati). Nekatera podjetja pa predstavljajo temeljne računovodske izkaze, zasnovane na metodi dnevnih vrednosti; ta odseva učinke sprememb cen sredstev, ki jih poseduje podjetje.

7. V hiperinflacijskem gospodarstvu so računovodski izkazi, naj jih podjetje pripravi na podlagi izvirnih ali dnevnih vrednosti, koristni le takrat, ko so postavke izražene v merski enoti, ki velja na dan bilance stanja. Zaradi tega se ta standard uporablja pri temeljnih 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.

▼M5

8. Računovodski izkazi podjetja, katerega funkcijska valuta je valuta hiperinflacijskega gospodarstva in uporablja kot podlago izvirne ali dnevne vrednosti, morajo biti izraženi v merski enoti, ki velja na dan bilance stanja. Ustrezne podatke za prejšnje obdobje, ki jih zahteva MRS 1 – Predstavljanje računovodskih izkazov, in vse druge informacije, ki se nanašajo na prejšnja obdobja, je prav tako treba izkazati v merski enoti, ki velja na dan bilance stanja. Za predstavljanje primerjalnih zneskov v drugi predstavitveni valuti se uporabljata točka (b) iz 42. člena in 43. člen MRS 21 – Vplivi sprememb deviznih tečajev *(spremenjen 2003).*

▼B

9. Dobiček ali izgubo iz čistega denarnega položaja je treba vključiti v ►M5 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.

▼B

Računovodski izkazi z izvirnimi vrednostmi

Bilanca stanja

11. Zneske v bilanci stanja, ki niso izkazani v merski enoti, veljavni na dan bilance stanja, je treba preračunati z uporabo splošnega indeksa rasti cen.

12. Denarne postavke se ne preračunajo, ker so že izražene v denarni enoti, ki velja na dan bilance stanja. Denarne postavke so denar, ki ga poseduje podjetje, pa tudi zneski, ki jih bo prejelo ali plačalo v denarju.

13. Sredstva in dolgovi, 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 bilance stanja. Taki zneski se vnesejo v preračunano bilanco stanja po omenjenem prilagojenem znesku.

14. Vsa druga sredstva in dolgovi so nedenarne narave. Nekatere nedenarne postavke se evidentirajo z zneski, ki veljajo na dan bilance stanja, zlasti po čisti iztržljivi vrednosti in tržni vrednosti, zato jih ni treba preračunati. Vsa druga nedenarna sredstva in dolgovi se ustrezno preračunajo.

15. Večina nedenarnih postavk se evidentira po nabavnih vrednostih ali po stroških, od katerih se odšteje popravek vrednosti; torej se izkažejo z zneski, ki veljajo na dan njihove pridobitve. Preračunane nabavne vrednosti ali stroški, od katerih se odšteje popravek vrednosti, se ugotovijo za vsako postavko, tako da se na njihove izvirne vrednosti in popravek vrednosti uporabi sprememba splošnega indeksa rasti cen od dneva pridobitve do datuma bilance stanja. V skladu s tem se preračunajo opredmetena osnovna sredstva in finančne naložbe, zaloge surovin in blaga, dobro ime, patenti, blagovne znamke in podobne vrste sredstev od datuma njihove pridobitve. Vrednost zalog polproizvodov in dokončanih proizvodov se preračuna od datumov nastanka stroškov nakupa in stroškov pretvarjanja.

16. Včasih niso na voljo natančne evidence, ki se nanašajo na datum pridobitve opredmetenih osnovnih sredstev, ali jih ni mogoče oceniti. V redkih okoliščinah te vrste utegne biti v prvem obdobju, v katerem podjetje uporablja določbe tega standarda, potrebno uporabiti neodvisno oceno nabavne vrednosti posamezne take postavke kot podlago za preračun.

▼M5

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.

▼B

18. Nekatere nedenarne postavke se evidentirajo z zneski, veljavnimi na dan, ki ni niti datum nakupa niti datum bilance stanja, na primer za opredmetena osnovna sredstva, revalorizirana na datum pred omenjenima. V takih primerih je treba knjigovodsko vrednost preračunati od dneva ponovnega ovrednotenja (revalorizacije).

19. V skladu z ustreznimi mednarodnimi računovodskimi standardi je treba preračunani znesek nedenarne postavke zmanjšati, če presega znesek, ki ga je mogoče nadomestiti s prihodnjo uporabo zadevnega sredstva (tudi z njegovo prodajo ali drugačno odtujitvijo). V opisanih primerih se zmanjšajo preračunani zneski opredmetenih osnovnih sredstev, dobrega imena, patentov in blagovnih znamk na zneske, ki jih je mogoče nadomestiti, preračunane zaloge na čisto iztržljivo vrednost, preračunane kratkoročne finančne naložbe pa na tržno vrednost.

20. Podjetje, v katero vlaga drugo podjetje, ki naložbo obračunava po kapitalski metodi, lahko poroča v valuti hiperinflacijskega gospodarstva. Bilanca stanja in izkaz poslovnega izida (uspeha) podjetja, v katero vlaga drugo podjetje, se predložita v skladu s tem standardom, da se izračuna 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 letne tečaje.

21. Učinek inflacije se običajno ugotovi pri stroških sposojanja. Neustrezno bi bilo preračunati naložbe v dolgoročna sredstva, ki jih podjetje financira s sposojanjem, in 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.

▼M5

▼B

24. V začetku prvega obdobja, v katerem podjetje uporablja določbe tega standarda, se preračunajo sestavine kapitala, razen zadržanega čistega dobička in morebitnega revalorizacijskega 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 revalorizacijski presežki iz prejšnjih obdobij se odstranijo. Preračunani zadržani čisti dobiček se dobi na podlagi vseh drugih zneskov v preračunani bilanci stanja.

25. Ob koncu prvega obdobja in v vseh naslednjih obdobjih se preračunajo vse sestavine kapitala, tako da se uporabi splošni indeks rasti cen od začetka obdobja ali od dneva njegovega delovanja, če je ta datum kasnejši. Gibanja kapitala v obravnavanem obdobju se razkrijejo v skladu z MRS 1 – Razkrivanje računovodskih usmeritev.

Izkaz poslovnega izida (uspeha)

26. Ta standard zahteva, da podjetje izrazi vse postavke v izkazu poslovnega izida (uspeha) v merski enoti, ki velja na dan bilance stanja. Zato je treba preračunati vse zneske, pri čemer se upoštevajo spremembe splošnega indeksa rasti cen od dneva, ko je podjetje prvič vključilo postavke prihodkov in odhodkov v računovodske izkaze.

Dobiček ali izguba iz čistega denarnega položaja

27. V obdobju inflacije podjetje, ki ima presežek denarnih sredstev nad denarnimi dolgovi, 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, kapitala in postavk v izkazu poslovnega izida (uspeha) ter preračunu sredstev in dolgov, 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 dolgovi.

28. Dobiček ali izguba iz čistega denarnega položaja se vključi v ►M5 poslovni izid ◄. Prilagoditev tistim sredstvom in dolgovom, ki so po dogovoru vezani na spremembe cen skladno z odstavkom 13, se pobota z dobičkom ali izgubo iz čistega denarnega položaja. Tudi druge postavke v izkazu poslovnega izida (uspeha), kot so prihodki od obresti, odhodki za obresti in tečajne razlike, ki se nanašajo na vložena ali sposojena finančna sredstva, se povežejo s čistim denarnim položajem. Čeprav podjetje take postavke razkrije ločeno, je lahko koristno, če jih v izkazu poslovnega izida (uspeha) predstavi skupaj z dobičkom ali izgubo iz čistega denarnega položaja.

Računovodski izkazi z dnevnimi vrednostmi

Bilanca stanja

29. Postavke, ki so izkazane po dnevnih vrednostih, se ne preračunajo, ker so že izražene v merski enoti, ki velja na dan bilance stanja. Druge postavke v bilanci stanja se preračunajo v skladu z odstavki 11 do 25.

Izkaz poslovnega izida (uspeha)

30. V izkazu poslovnega izida (uspeha), zasnovanem na dnevnih vrednostih, preden pride do preračuna, podjetje običajno poroča o vrednostih, ki so veljale takrat, ko je prišlo do poslov ali drugih poslovnih dogodkov, zaradi katerih so se omenjene vrednosti pojavile. Nabavno vrednost prodanih količin 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 bilance stanja, tako da se uporabi splošni indeks rasti cen.

▼B

Dobiček ali izguba iz čistega denarnega položaja

▼M5

31. Dobiček ali izguba čistega denarnega stanja se obračuna v skladu s 27. in 28. členom.

▼B

Davki

32. Zaradi preračuna računovodskih izkazov v skladu s tem standardom lahko nastanejo razlike med obdavčljivim dobičkom in računovodskim dobičkom. Te razlike se obračunavajo v skladu z MRS 12 – Davek od dobička.

Izkaz finančnega izida (finančnih tokov)

33. Ta standard zahteva, da podjetje vse postavke v izkazu finančnega izida (finančnih tokov) izrazi v merski enoti, ki velja na dan bilance stanja.

Ustrezni podatki

▼M5

34. Ustrezni podatki za prejšnje poročevalsko obdobje, pa naj so zasnovani na metodi izvirnih vrednosti ali metodi dnevnih vrednosti, se prilagodijo z uporabo splošnega indeksa cen; tako podjetje predstavi primerljive računovodske izkaze v merski enoti, ki velja ob koncu poročevalskega obdobja, na katero se računovodski izkazi nanašajo. Tudi informacije, ki jih podjetje razkrije v zvezi s prejšnjimi obdobji, se prikažejo v merski enoti, ki velja ob koncu poročevalskega obdobja. Za predstavljanje primerjalnih zneskov v drugi predstavitveni valuti se uporabljata točka (b) iz 42. člena in 43. člen MRS 21 – *Vplivi sprememb deviznih tečajev* (spremenjen 2003).

▼B

Skupinski 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 skupinske računovodske izkaze, ki jih objavlja njegovo obvladujoče podjetje. Če tako odvisno podjetje posluje v tujini, je treba njegove preračunane računovodske izkaze prevesti po končnih tečajih. O računovodskih izkazih odvisnih podjetij, ki ne poročajo v valutah hiperinflacijskih gospodarstev, je govor v MRS 21 — Vplivi sprememb deviznih tečajev.

36. Pri uskupinjevanju računovodskih izkazov, katerih datumi poročanja se razlikujejo, je treba vse postavke, denarne in nedenarne, preračunati v mersko enoto, ki velja na datum skupinskih 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.

RAZKRIVANJA

▼M5

39. Razkriti je treba:

(a) dejstvo, da je prišlo do preračuna računovodskih izkazov in ustreznih podatkov za prejšnja obdobja zaradi sprememb splošne kupne moči funkcijske valute, in da so zaradi tega računovodski izkazi predstavljeni v merski enoti, ki velja na dan bilance stanja,

▼B

(b) ali so računovodski izkazi zasnovani na metodi izvirnih vrednosti ali na metodi dnevnih vrednosti; in

(c) značilnosti in raven indeksa rasti cen na dan bilance stanja ter spremembe indeksa v obravnavanem in prejšnjem poročevalskem obdobju.

▼B

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 UVELJAVITVE

41. Ta mednarodni računovodski standard se začne uporabljati za računovodske izkaze za obdobja, ki se začno 1. januarja 1990 ali kasneje.

▼M12

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;

in

(b) naravo in obseg tveganj, ki izhajajo iz finančnih instrumentov, katerim je podjetje izpostavljeno v zadevnem obdobju in na datum poročanja, ter kako podjetje obvladuje tovrstna tveganja.

2 Načela v tem MSRP dopolnjujejo načela pripoznavanja, merjenja in predstavljanja finančnih sredstev in finančnih obveznosti v MRS 32 *Finančni instrumenti: predstavljanje* in MRS 39 *Finančni instrumenti: pripoznavanje in merjenje*.

PODROČJE UPORABE

3 Ta MSRP uporabljajo vsa podjetja za vse vrste finančnih instrumentov, razen za:

(a) deleže v odvisnih, pridruženih in skupno obvladovanih podjetjih, ki so obravnavana v skladu z MRS 27 *Skupinski in ločeni računovodski izkazi*, MRS 28 *Finančne naložbe v pridružena podjetja* in MRS 31 *Deleži v skupnih vlaganjih*. MRS 27, MRS 28 ali MRS 31 pa v nekaterih primerih dopuščajo obravnavo deleža v odvisnem, pridruženem ali skupno obvladovanem podjetju v skladu z MRS 39; v teh primerih veljajo za podjetja tudi zahteve po razkritjih, navedene v MRS 27, MRS 28 ali MRS 31, poleg zahtev po razkritjih, določenih v tem MSRP. Podjetja uporabljajo ta MSRP tudi za vse izpeljane finančne instrumente, povezane z deleži v odvisnih, pridruženih ali skupno obvladovanih podjetjih, razen če je izpeljani instrument zajet v opredelitvi lastniškega kapitala iz MRS 32.

(b) pravice in obveze zaposlovalcev, ki izhajajo iz programov zaslužkov za zaposlene, na katere se nanaša MRS 19 *Zaslužki zaposlencev.*

(c) pogodbe za zneske, katerih plačilo je odvisno od prihodnjih dogodkov, v okviru poslovne združitve (glej MSRP 3 *Poslovne združitve*). To izvzetje velja samo za prevzemnika.

(d) zavarovalne pogodbe, kakor so opredeljene v MSRP 4 *Zavarovalne pogodbe*. Ta MSRP pa se uporablja tudi za izpeljane instrumente, vgrajene v zavarovalnih pogodbah, če MRS 39 od podjetja zahteva, da jih prikaže posamezno.

(e) finančne instrumente, pogodbe in obveze v okviru plačilnih transakcij z delnicami, na katere se nanaša MSRP 2 *Plačilo z delnicami*, razen tega, da se ta MSRP uporablja za pogodbe, zajete v členih 5-7 MRS 39.

4 Ta MSRP se uporablja za pripoznane in nepripoznane finančne instrumente. Pripoznani instrumenti vključujejo finančna sredstva in finančne obveznosti, zajete v MRS 39. Nepripoznani finančni instrumenti vključujejo nekatere finančne instrumente, ki sicer niso zajeti v MRS 39, so pa zajeti v tem MSRP (kot so nekatere obveze iz posojil).

5 Ta MSRP se uporablja za pogodbe za nakup ali prodajo nefinančnih sredstev, določenih v MRS 39 (glej člene 5-7 MRS 39).

RAZREDI FINANČNIH INSTRUMENTOV IN STOPNJA RAZKRITJA

6 Kadar ta MSRP zahteva razkritja ločeno glede na razred finančnih instrumentov, podjetje razvrsti finančne instrumente v razrede, ki ustrezajo naravi informacij, ki se razkrivajo, in upoštevajo značilnosti teh finančnih instrumentov. Podjetje zagotovi zadostne informacije, da omogoči uskladitev vrstičnih postavk, predstavljenih v bilanci stanja.

▼M12

POMEN FINANČNIH INSTRUMENTOV ZA FINANČNO STANJE IN DOSEŽKE

7 **Podjetje razkrije informacije, ki uporabnikom njegovih računovodskih izkazov omogočajo, da ovrednotijo pomen finančnih instrumentov za njegovo finančno stanje in dosežke.**

Bilanca stanja

Kategorije finančnih sredstev in finančnih obveznosti

8 Knjigovodske vrednosti posameznih spodaj navedenih kategorij, kakor so opredeljene v MRS, se razkrijejo bodisi v obrazcu bilance stanja bodisi v pojasnilih:

(a) finančna sredstva po pošteni vrednosti skozi poslovni izid, z ločenim prikazom (i) sredstev, ki so bila kot taka označena ob začetnem pripoznavanju, in (ii) sredstev, ki so bila razvrščena kot sredstva v posesti za trgovanje v skladu z MRS 39;

(b) finančne naložbe v posesti do zapadlosti v plačilo;

(c) posojila in terjatve;

(d) za prodajo razpoložljiva finančna sredstva;

(e) finančne obveznosti po pošteni vrednosti skozi poslovni izid, z ločenim prikazom (i) obveznosti, ki so bile kot take označene ob začetnem pripoznavanju in (ii) obveznosti, ki so bile razvrščene kot obveznosti v posesti za trgovanje v skladu z MRS 39;

in

(f) finančne obveznosti, merjene po odplačni vrednosti.

Finančna sredstva ali finančne obveznosti po pošteni vrednosti skozi poslovni izid

9 Če je podjetje posojilo ali terjatev (ali skupino posojil ali terjatev) označilo kot posojilo ali obveznost po pošteni vrednosti skozi poslovni izid, razkrije:

(a) največjo izpostavljenost posojila ali terjatve (ali skupine posojil ali terjatev) *kreditnemu tveganju* (glej člen 36(a)) na datum poročanja.

(b) znesek, za katerega morebitni povezani kreditni izpeljani finančni instrumenti ali podobni instrumenti zmanjšujejo največjo izpostavljenost kreditnemu tveganju.

(c) znesek sprememb, v obravnavanem obdobju in kumulativno, poštene vrednosti posojila ali terjatve (ali skupine posojil ali terjatev), ki jih je mogoče pripisati spremembam kreditnega tveganja finančnega sredstva, določenem bodisi:

(i) kot znesek sprememb njegove poštene vrednosti, ki jih ni mogoče pripisati spremembam tržnih pogojev, ki povzročajo *tržno tveganje*;

ali

(ii) z uporabo druge metode, za katero podjetje meni, da natančneje odseva spremembe poštene vrednosti, ki jih je mogoče pripisati spremembam kreditnega tveganja sredstva.

Spremembe tržnih pogojev, ki povzročajo tržno tveganje, vključujejo spremembe opazovane (normne) obrestne mere, cene blaga, deviznega tečaja, indeksa cen ali mer.

(d) znesek sprememb poštene vrednosti morebitnih povezanih kreditnih izpeljanih finančnih instrumentov ali podobnih instrumentov, ki so nastale v obravnavanem obdobju in kumulativno od takrat, ko je bilo posojilo ali terjatev označeno kot tako.

10 Če je podjetje finančno obveznost označilo kot finančno obveznost po pošteni vrednosti skozi poslovni izid v skladu s členom 9 MRS 39, razkrije:

(a) znesek sprememb, v obravnavanem obdobju in kumulativno, poštene vrednosti finančne obveznosti, ki jih je mogoče pripisati spremembam kreditnega tveganja te obveznosti, določen bodisi:

(i) kot znesek sprememb njegove poštene vrednosti, ki jih ni mogoče pripisati spremembam tržnih razmer, ki povzročajo *tržno* tveganje (glej člen B4 priloge B);

ali

(ii) z uporabo druge metode, za katero podjetje meni, da natančneje odseva spremembe poštene vrednosti, ki jih je mogoče pripisati spremembam kreditnega tveganja obveznosti.

▼M12

Spremembe tržnih razmer, ki povzročajo tržno tveganje, vključujejo spremembe normne obrestne mere, cene finančnega instrumenta drugega podjetja, cene blaga, deviznega tečaja, indeksa cen ali mer. Za pogodbe, ki vključujejo možnost povezovanja enot, spremembe tržnih pogojev zajemajo spremembe v dosežkih povezanega notranjega ali zunanjega investicijskega sklada.

(b) razliko med knjigovodsko vrednostjo finančne obveznosti in zneskom, ki bi ga moralo podjetje ob zapadlosti po pogodbi plačati imetniku obveze.

11 Podjetje razkrije:

(a) metode, ki jih uporablja, da zagotovi skladnost s členoma 9(c) in 10 (a).

(b) če podjetje meni, da razkritje, ki ga je podalo, da zagotovi skladnost s členom 9(c) ali členom 10(a), ne odseva natančno sprememb poštene vrednosti finančnega sredstva ali finančne obveznosti, ki jih je mogoče pripisati spremembam kreditnega tveganja, razloge za tako ugotovitev in dejavnike, za katere meni, da so v zvezi s tem pomembni.

Prerazvrstitev

12 Če podjetje prerazvrsti finančno sredstvo kot sredstvo, merjeno:

(a) po nabavni ali odplačni vrednosti, in ne po pošteni vrednosti;

ali

(b) po pošteni vrednosti, in ne po nabavni ali odplačni vrednosti;

razkrije znesek, prerazvrščen v posamezno kategorijo in iz posamezne kategorije, ter navede razloge za prerazvrstitev (glej člene 51-54 MRS 39).

Odprava pripoznanja

13 Podjetje lahko prenese finančna sredstva tako, da del finančnih sredstev ali vsa finančna sredstva niso upravičena do odprave pripoznanja (glej člene 15-37 MRS 39). Za vsak razred takih finančnih sredstev podjetje razkrije:

(a) naravo sredstev;

(b) naravo tveganj in koristi, povezanih z lastništvom, ki jim je podjetje še naprej izpostavljeno;

(c) če podjetje še naprej pripoznava vsa sredstva, knjigovodske vrednosti sredstev in povezanih obveznosti;

in

(d) če podjetje še naprej pripoznava sredstva v obsegu svojega neprestanega vključevanja, skupno knjigovodsko vrednost prvotnih sredstev, znesek sredstev, ki jih podjetje še naprej pripoznava, in knjigovodsko vrednost povezanih obveznosti.

Zavarovanje s premoženjem

14 Podjetje razkrije:

(a) knjigovodsko vrednost finančnih sredstev, ki jih zastavi za zavarovanje obveznosti ali pogojnih obveznosti, vključno z zneski, ki so bili prerazvrščeni v skladu s členom 37(a) MRS 39;

in

(b) pogoje, ki se nanašajo na zastavo sredstev.

15 Če ima podjetje zavarovanje (finančnih ali nefinančnih sredstev) s premoženjem in mu je dovoljeno, da to zavarovanje proda ali ponovno zastavi v primeru, da s strani lastnika zavarovanja ne pride do neplačila, podjetje razkrije:

(a) pošteno vrednost zavarovanja s premoženjem, ki ga ima;

(b) pošteno vrednost morebitnega prodanega ali ponovno zastavljenega zavarovanja s premoženjem in ali ga je podjetje dolžno vrniti;

in

(c) pogoje v zvezi z uporabo zavarovanja s premoženjem.

Rezervni račun za kreditne izgube

16 Če so finančna sredstva oslabljena zaradi kreditnih izgub, pri čemer podjetje evidentira oslabitev na ločenem računu (npr. rezervnem računu, ki se uporablja za evidentiranje posameznih oslabitev, ali podobnem računu za evidentiranje skupne oslabitve sredstev), in ne odšteje neposredne knjigovodske vrednosti sredstev, podjetje razkrije uskladitev sprememb na tem računu v obravnavanem obdobju za vsak razred finančnih sredstev.

▼M12

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 člen 28 MRS 32), in ima ta instrument mnogovrstne vgrajene izpeljane finančne instrumente, katerih vrednosti so medsebojno odvisne (kot je odpoklicljiv zamenljiv dolžniški instrument), podjetje razkrije obstoj teh možnosti.

Neplačila in kršitve

18 Za *zapadla posojila*, pripoznana na datum poročanja, podjetje razkrije:

(a) podrobnosti o morebitnih neplačilih glavnice, obresti, amortizacijskega sklada v obravnavanem obdobju ali o pogojih izplačila, ki se nanašajo na zapadla posojila;

(b) knjigovodsko vrednost neplačanih zapadlih posojil na datum poročanja;

in

(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 členu 18, podjetje razkrije enake informacije, zahtevane v skladu s členom 18, če so te kršitve posojilodajalcu omogočile, da zahteva pospešeno odplačilo (razen če so bile kršitve odpravljene ali če je bil dosežen nov dogovor o pogojih odplačila posojila na datum poročanja ali pred njim).

Izkaz poslovnega izida in lastniški kapital

Postavke prihodkov, odhodkov, dobička ali izgube

20 Podjetje razkrije naslednje postavke prihodkov, odhodkov, dobička ali izgube bodisi v obrazcu računovodskih izkazov ali v pojasnilih:

(a) čisti dobiček ali čisto izgubo na:

(i) finančnih sredstvih ali finančnih obveznostih po pošteni vrednosti skozi poslovni izid, z ločenim prikazom čistega dobička ali čiste izgube na finančnih sredstvih ali finančnih obveznostih, ki so bili kot taki označeni ob začetnem pripoznavanju in čistega dobička ali čiste izgube na finančnih sredstvih ali finančnih obveznostih, ki so bili razvrščeni kot sredstva ali obveznosti v posesti za trgovanje v skladu z MRS 39;

(ii) za prodajo razpoložljivih sredstvih, z ločenim prikazom zneska dobička ali izgube, pripoznanih neposredno v lastniškem kapitalu v obravnavanem obdobju, in prikazom zneska, odstranjenega iz lastniškega kapitala in pripoznanega v poslovnem izidu za obravnavano obdobje;

(iii) finančnih naložbah v posesti do zapadlosti v plačilo;

(iv) posojilih in terjatvah;

in

(v) finančnih obveznostih, merjenih po odplačni vrednosti.

(b) skupne prihodke od obresti in skupne odhodke za obresti (izračunane z uporabo metode dejanskih obresti) za finančna sredstva ali finančne obveznosti, ki niso prikazani po pošteni vrednosti skozi poslovni izid;

(c) prihodke od nadomestil in odhodke za nadomestila (poleg zneskov, vključenih v določanje dejanske obrestne mere), ki izhajajo iz:

(i) finančnih sredstev ali finančnih obveznosti po pošteni vrednosti skozi poslovni izid;

in

(ii) skrbniških in drugih fiduciarnih dejavnostih, katerih rezultat je posedovanje ali nalaganje sredstev v imenu posameznikov, skrbniških skladov, pokojninskih sistemov in drugih institucij;

(d) prihodke od obresti na oslabljenih finančnih sredstvih, obračunane v skladu s členom AG93 MRS 39;

in

(e) znesek morebitne izgube zaradi oslabitve za vsak razred finančnih sredstev.

▼M12

Druga razkritja

Računovodske usmeritve

21 V skladu s členom 108 MRS 1 *Predstavljanje računovodskih izkazov*, podjetje razkrije, pri pregledu pomembnih računovodskih usmeritev, podlago (podlage) za merjenje, ki je (so) uporabljena (uporabljene) pri pripravljanju računovodskih izkazov ter druge računovodske usmeritve, ki so pomembne za razumevanje računovodskih izkazov.

Obračunavanje varovanja pred tveganjem

22 Podjetje razkrije naslednje sestavine ločeno za posamezne vrste varovanja, opisane v MRS 39 (tj. varovanje poštene vrednosti pred tveganjem, varovanje pred denarnotokovnim tveganjem in varovanje čistih finančnih naložb v enoto v tujini pred tveganjem):

(a) opis vsake vrste varovanja pred tveganjem;

(b) opis finančnih instrumentov, določenih kot instrumenti za varovanje pred tveganjem, in navedbo njihove poštene vrednosti na datum poročanja;

in

(c) naravo tveganj, za katera je bilo uvedeno varovanje pred tveganjem.

23 Za varovanja pred denarnotokovnim tveganjem podjetje razkrije:

(a) obdobja, v katerih se pričakuje pojav denarnih tokov in da bodo ti vplivali na poslovni izid;

(b) opis morebitnih napovedanih transakcij, za katere je bilo v preteklosti uporabljeno obračunavanje varovanja pred tveganji, za katerega pa se pričakuje, da se ne bo več pojavilo;

(c) znesek, ki je bil v obravnavanem obdobju pripoznan v lastniškem kapitalu;

(d) znesek, ki je bil odstranjen iz lastniškega kapitala in vključen v poslovni izid za obravnavano obdobje, s prikazom zneska, vključenega v vsako vrstično postavko v izkazu poslovnega izida;

in

(e) znesek, ki je bil odstranjen iz kapitala v zadevnem obdobju in vključen v začetno nabavno vrednost ali drugo knjigovodsko vrednost nefinančnega sredstva ali nefinančne obveznosti, katerih pridobitev ali nastanek sta bila posledica zelo verjetne napovedane transakcije, varovane pred tveganjem.

24 Podjetje razkrije ločeno:

(a) pri varovanju poštene vrednosti pred tveganjem, dobičku ali izgubi:

(i) na instrumentu za varovanje pred tveganjem;

in

(ii) na postavki, varovani pred tveganjem, ki jo je mogoče pripisati varovanemu tveganju.

(b) neučinkovitost, pripoznano v dobičku ali izgubi, ki izhaja iz varovanj pred denarnotokovnim tveganjem;

in

(c) neučinkovitost, pripoznano v dobičku ali izgubi, ki izhaja iz varovanj čistih finančnih naložb v enoto v tujini.

Poštena vrednost

25 Razen v primerih, določenih v členu 29, podjetje za vsak razred finančnih sredstev in finančnih obveznosti (glej člen 6) razkrije pošteno vrednost tega razreda sredstev in obveznosti na način, ki dopušča primerjavo s knjigovodsko vrednostjo.

26 Pri razkrivanju poštenih vrednosti podjetje razvrsti finančna sredstva in finančne obveznosti v razrede, ki pa jih izravna, če so njihove knjigovodske vrednosti izravnane v bilanci stanja.

27 Podjetje razkrije:

(a) metode in, pri uporabi tehnike vrednotenja, predpostavke, ki so bile uporabljene pri določanju poštenih vrednosti posameznega razreda finančnih sredstev ali finančnih obveznosti. Podjetje na primer lahko razkrije informacije o predpostavkah, ki se nanašajo na višino predujma, višino ocenjenih kreditnih izgub in informacije o obrestnih merah ali diskontnih merah.

▼M12

(b) ali so poštene vrednosti, v celoti ali delno, določene neposredno s sklicevanjem na uradno objavljene cene na aktivnem trgu, ali pa so ocenjene z uporabo tehnike vrednotenja (glej člene AG71-AG79 MRS 39).

(c) ali so poštene vrednosti, pripoznane ali razkrite v računovodskih izkazih, določene v celoti ali delno z uporabo tehnike vrednotenja na podlagi predpostavk, ki niso v skladu s cenami v opaznih trenutnih tržnih transakcijah z istim instrumentom (tj. brez spreminjanja ali ponovnega razvrščanja v pakete), ne pa na podlagi razpoložljivih opaznih tržnih podatkov. Za poštene vrednosti, ki so pripoznane v računovodskih izkazih, če bi sprememba ene ali več predpostavk v razumno mogočo drugo predpostavko znatno spremenila pošteno vrednost, podjetje navede to dejstvo in razkrije učinke teh sprememb. V ta namen se pomen ocenjuje glede na poslovni izid ter skupna sredstva ali skupne obveznosti ali, če so spremembe poštene vrednosti pripoznane v lastniškem kapitalu, glede na skupni lastniški kapital.

(d) če velja (c), skupni znesek vrednosti poštene vrednosti, ocenjen z uporabo take tehnike vrednotenja, ki je bila pripoznana v poslovnem izidu v obravnavanem obdobju.

28 Če trg za finančni instrument ni aktiven, podjetje določi njegovo pošteno vrednost z uporabo tehnike vrednotenja (glej člene AG74-AG79 MRS 39). V vsakem primeru pa je najboljši dokaz poštene vrednosti pri začetnem pripoznavanju transakcijska cena (tj. poštena vrednost danega ali prejetega plačila), razen če so izpolnjeni pogoji, opisani v členu AG76 MRS 39. Iz tega sledi, da lahko pride do razlike med pošteno vrednostjo ob začetnem pripoznavanju in zneskom, ki bi bil določen na isti datum z uporabo tehnike vrednotenja. Če taka razlika obstaja, podjetje razkrije, glede na razred finančnega instrumenta:

(a) svojo računovodsko usmeritev za pripoznavanje te razlike v poslovnem izidu zaradi upoštevanja razlik med dejavniki (vključno s časom), ki bi jih upoštevali tržni udeleženci pri določanju cene (glej člen AG76A MRS 39);

ter

(b) skupno razliko, ki bo šele pripoznana v poslovnem izidu na začetku ali koncu obdobja, in uskladitev teh sprememb pri izravnavi te razlike.

29 Razkritja poštene vrednosti se ne zahtevajo:

(a) če je knjigovodska vrednost dovolj natančen približek poštene vrednosti za na primer finančne instrumente, kot so kratkoročne trgovinske terjatve in obveznosti;

(b) za naložbe v lastniških instrumentih, ki nimajo objavljene tržne cene na aktivnem trgu, ali za izpeljane finančne instrumente, povezane s takimi lastniškimi instrumenti, se ta vrednost izmeri po nabavni ceni v skladu z MRS 39, ker poštene vrednosti ni mogoče izmeriti z zanesljivo natančnostjo;

ali

(c) za pogodbo, ki vsebuje možnost diskrecijske udeležbe (kakor je opisana v MSRP 4), če poštene vrednosti te možnosti ni mogoče izmeriti z zanesljivo natančnostjo.

30 V primerih, opisanih v členu 29(b) in (c), podjetje razkrije informacije, da uporabnikom računovodskih izkazov pomaga, da sami ocenijo obseg možnih razlik med knjigovodsko vrednostjo finančnih sredstev ali finančnih obveznosti in njihovo pošteno vrednostjo, vključno z:

(a) dejstvom, da informacije o pošteni vrednosti niso bile razkrite za te instrumente, ker poštene vrednosti ni mogoče izmeriti z zanesljivo natančnostjo;

(b) opisom finančnih instrumentov, njihovo knjigovodsko vrednostjo in pojasnilom, zakaj poštene vrednosti ni mogoče izmeriti z zanesljivo natančnostjo;

(c) informacijami o trgu za zadevne instrumente;

(d) informacijami o tem, ali in kako podjetje namerava prodati zadevne finančne instrumente;

ter

(e) če je pripoznanje finančnih instrumentov, katerih poštene vrednosti predhodno ni bilo mogoče izmeriti z zanesljivo natančnostjo, odpravljeno, navedbo tega dejstva, njihove knjigovodske vrednosti v času pripoznanja in zneska pripoznanega dobička ali izgube.

▼M12

NARAVA IN OBSEG TVEGANJ, KI IZHAJAJO IZ FINANČNIH INSTRUMENTOV

31 **Podjetje razkrije informacije, ki uporabnikom računovodskih izkazov omogočajo, da ovrednotijo naravo in obseg tveganj iz finančnih instrumentov, katerim je podjetje izpostavljeno na datum poročanja.**

32 Razkritja, zahtevana v skladu s členi 33-42, so usmerjena v tveganja, ki izhajajo iz finančnih instrumentov, in v način obvladovanja teh tveganj. Ta tveganja običajno med drugim vključujejo tudi kreditno tveganje, *likvidnostno tveganje* in tržno tveganje.

Kvalitativna razkritja

33 Za vsako vrsto tveganja, ki izhaja iz finančnih instrumentov, podjetje razkrije:

(a) izpostavljenosti tveganju in kako nastanejo;

(b) svoje cilje, usmeritve in postopke za obvladovanje tveganja ter metode, ki se uporabljajo za merjenje tveganja;

ter

(c) morebitne spremembe v (a) in (b) iz predhodnega obdobja.

Kvantitativna razkritja

34 Za vsako vrsto tveganja, ki izhaja iz finančnih instrumentov, podjetje razkrije:

(a) pregled kvantitativnih podatkov o svoji izpostavljenosti zadevnemu tveganju na datum poročanja. To razkritje temelji na informacijah, notranje zagotovljenih ključnemu ravnateljskemu osebju podjetja (v skladu z MRS 24 *Razkrivanje povezanih strank*), na primer ravnateljstvu ali glavnemu izvršnemu ravnatelju podjetja.

(b) razkritja, zahtevana v skladu s členi 36-42, v kolikor niso zajeta v (a), razen če tveganje ni bistveno (glej člene 29-31 MRS 1 za obravnavo bistvenosti).

(c) koncentracije tveganj, če niso razvidne iz (a) in (b).

35 Če so kvantitativni podatki, razkriti na datum poročanja, nereprezentativni v smislu izpostavljenosti podjetja tveganju v obravnavanem obdobju, podjetje zagotovi dodatne informacije, ki so reprezentativne.

Kreditno tveganje

36 Podjetje razkrije ločeno po razredih finančnih instrumentov:

(a) znesek, ki najbolj natančno odraža njegovo največjo izpostavljenost kreditnemu tveganju na datum poročanja, brez upoštevanja morebitnega zavarovanja s premoženjem, ki ga ima, ali drugih izboljšav kreditne kvalitete (npr. pogodb o pobotu, ki niso upravičene do izravnave v skladu z MRS 32);

(b) v zvezi z zneskom, razkritim v (a), opis zavarovanja s premoženjem, ki ga ima v posesti kot jamstvo, in druge izboljšave kreditne kvalitete;

(c) informacije o kreditni kvaliteti finančnih sredstev, ki niso niti *prekoračila zapadlost v plačilo* niti oslabljena;

ter

(d) knjigovodsko vrednost finančnih sredstev, ki bi že prekoračila zapadlost v plačilo ali bila oslabljena, v zvezi s katerimi pa je bil dosežen nov dogovor o pogojih plačila.

Finančna sredstva, ki so prekoračila zapadlost v plačilo ali so oslabljena

37 Podjetje razkrije ločeno po razredih finančnih instrumentov:

(a) analizo starosti finančnih sredstev, ki so na datum poročanja prekoračila zapadlost v plačilo, niso pa oslabljena;

(b) analizo finančnih sredstev, za katera je bilo posamično ugotovljeno, da so oslabljena na datum poročanja, vključno z dejavniki, ki jih je podjetje upoštevalo pri ugotavljanju njihove oslabljenosti;

ter

(c) za zneske, razkrite v (a) in (b), opis zavarovanja s premoženjem, ki ga ima podjetje v posesti kot jamstvo, in druge izboljšave kreditne kvalitete ter, razen če to ni praktično izvedljivo, oceno njihove poštene vrednosti.

▼M12

Zavarovanje s premoženjem in druge pridobljene izboljšave kreditne kvalitete

38 Kadar podjetje pridobi finančna ali nefinančna sredstva v obravnavanem obdobju s priposestvovanjem zavarovanja s premoženjem, ki ga ima kot jamstvo ali z zatekanjem k drugim kreditnim izboljšavam (npr. h garancijam), in taka sredstva izpolnjujejo kriterije prepoznavanja v drugih standardih, podjetje razkrije:

(a) vrsto in knjigovodsko vrednost pridobljenih sredstev;

ter

(b) kadar sredstev ni mogoče takoj pretvoriti v gotovino, svoje usmeritve v zvezi s prodajo takih sredstev ali njihovo uporabo v okviru svojega poslovanja.

Likvidnostno tveganje

39 Podjetje razkrije:

(a) analizo zapadlosti v plačilo za finančne obveznosti, s prikazom preostalih pogodbenih rokov zapadlosti v plačilo;

ter

(b) opis, kako podjetje obvladuje likvidnostno tveganje, vsebovano v (a).

Tržno tveganje

Analiza občutljivosti

40 Razen v primeru, da je zagotovilo skladnost s členom 41, podjetje razkrije:

(a) analizo občutljivosti za vsako vrsto tržnega tveganja, ki mu je podjetje izpostavljeno na datum poročanja, s prikazom kako bi lahko na poslovni izid in lastniški kapital vplivale spremembe zadevne spremenljivke tveganja, ki so bile razumno mogoče na ta datum;

(b) metode in predpostavke, uporabljene pri pripravi analize občutljivosti;

ter

(c) spremembe uporabljenih metod in predpostavk iz predhodnega obdobja in razloge za te spremembe.

41 Če podjetje pripravi analizo občutljivosti, kot je analiza tveganih vrednosti, 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 členu 40. Podjetje razkrije tudi:

(a) pojasnitev metode, uporabljene pri pripravi take analize občutljivosti, in glavnih parametrov in predpostavk, na katerih temeljijo zagotovljeni podatki;

ter

(b) pojasnitev cilja uporabljene metode in omejitev, do katerih bi lahko prišlo, če informacije ne bi v celoti odražale poštene vrednosti zadevnih sredstev in obveznosti.

Druga razkritja v zvezi s tržnim tveganjem

42 Če so analize občutljivosti, razkrite v skladu s členoma 40 ali 41, nereprezentativne v smislu tveganja, ki ga vsebuje finančni instrument (na primer ker izpostavljenost na koncu leta ne odraža izpostavljenosti med letom), podjetje razkrije to dejstvo in razlog, zaradi katerega meni, da so analize občutljivosti nereprezentativne.

DATUM UVELJAVITVE IN PREHOD

43 Podjetje začne uporabljati ta MSRP za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarjem 2007 ali pozneje. Spodbuja se uporaba že pred datumom. Če podjetja sprejmejo ta MSRP pred tem datumom, morajo to dejstvo razkriti.

44 Če podjetje uporablja ta MSRP za letna obdobja pred 1. januarjem 2006, mu ni treba predstaviti primerjalnih informacij za razkritja, zahtevana v skladu s členi 31-42, o naravi in obsegu tveganj, ki izhajajo iz finančnih instrumentov.

PREKLIC MRS 30

45 Ta MSRP nadomesti MRS 30 *Razkritja v računovodskih izkazih bank in podobnih finančnih institucij*.

▼M12

PRILOGA A

Opredeljeni izrazi

Ta priloga je sestavni del MSRP.

kreditno tveganje	Tveganje, da bo ena stranka pogodbe, ki ureja finančni instrument, drugi stranki povzročila finančno izgubo zaradi neizpolnitve obveznosti.
valutno tveganje	Tveganje, da bo poštena vrednost prihodnjih denarnih tokov finančnega instrumenta nihala zaradi sprememb deviznih tečajev.
tveganje spremembe obrestne mere	Tveganje, da bo poštena vrednost prihodnjih denarnih tokov finančnega instrumenta nihala zaradi sprememb obrestnih mer.
likvidnostno tveganje	Tveganje, da bo podjetje naletelo na težave pri izpolnjevanju obvez, povezanih s finančnimi obveznostmi.
zapadla posojila	Zapadla posojila so vse finančne obveznosti razen kratkoročnih tržnih zapadlih plačil po običajnih kreditnih pogojih.
tržno tveganje	Tveganje, da bo poštena vrednost prihodnjih denarnih tokov finančnega instrumenta nihala zaradi sprememb tržnih cen. Tržno tveganje je sestavljeno iz treh vrst tveganja: **valutnega tveganja, tveganja spremembe obrestne mere** in **tveganja spremembe drugih cen**.
tveganje spremembe drugih cen	Tveganje, da bo poštena vrednost prihodnjih denarnih tokov finančnega instrumenta nihala zaradi sprememb tržnih cen (brez sprememb, povezanih s **tveganjem obrestne mere** ali **valutnim tveganjem**), ne glede na to, ali so te spremembe posledica dejavnikov, ki so specifični za posamezni finančni instrument ali njegovega izdajatelja, ali dejavnikov, ki vplivajo na vse podobne finančne instrumente, s katerimi se trguje na trgu.
prekoračitev zapadlosti v plačilo	Finančno sredstvo prekorači zapadlost v plačilo, kadar nasprotna stranka ne opravi pogodbeno zapadlega plačila.

Naslednji izrazi so opredeljeni v členu 11 MRS 32 in imajo v tem MSRP pomen, ki je naveden v MRS 32 in MRS 39.

— odplačna vrednost finančnega sredstva ali finančne obveznosti

— za prodajo razpoložljiva finančna sredstva

— odprava pripoznanja

— izpeljani finančni instrument

— metoda dejanskih obresti

— lastniški inštrument

— poštena vrednost

— finančno sredstvo

— finančni instrument

— finančna obveznost

— finančno sredstvo ali finančna obveznost po pošteni vrednosti skozi poslovni izid

— finančno sredstvo ali finančna obveznost v posesti za trgovanje

— napovedana transakcija

— instrument za varovanje pred tveganjem

— finančne naložbe v posesti do zapadlosti v plačilo

— posojila in terjatve

— običajni nakup ali prodaja

▼M12

PRILOGA B

Napotki za uporabo

Ta priloga je sestavni del MSRP.

RAZREDI FINANČNIH INSTRUMENTOV IN STOPNJA RAZKRITJA (ČLEN 6)

B1 Člen 6 od podjetja zahteva, da razvrsti finančne instrumente v razrede, ki ustrezajo naravi razkritih informacij in upoštevajo značilnosti teh finančnih instrumentov. Razrede, opisane v členu 6, določi podjetje in se zato razlikujejo od kategorij finančnih instrumentov, določenih v MRS 39 (ki določa, kako se merijo finančni instrumenti in kdaj se pripoznajo spremembe poštene vrednosti).

B2 Pri določanju razredov finančnih instrumentov podjetje vsaj:

(a) loči instrumente, ki se merijo po odplačni vrednosti, od instrumentov, ki se merijo po pošteni vrednosti.

(b) obravnava finančne instrumente, ki so izven področja uporabe tega MSRP, ločeno kot en razred ali več razredov.

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 preobsežnega združevanja. 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 (člena 10 in 11)

B4 Če podjetje določi finančno obveznost po pošteni vrednosti skozi poslovni izid, člen 10(a) od njega zahteva, da razkrije znesek sprememb poštene vrednosti finančne obveznosti, ki jo je mogoče pripisati spremembam kreditnega tveganja obveznosti. Člen 10(a)(i) podjetju dopušča, da ta znesek določi kot znesek sprememb poštene vrednosti obveznosti, ki je ni mogoče pripisati spremembam tržnih pogojev, ki povzročajo tržno tveganje. Če so edine spremembe tržnih pogojev, ki so pomembne za obveznost, spremembe opazovane (normne) obrestne mere, se lahko ta znesek oceni na naslednji način:

(a) Podjetje najprej izračuna notranjo stopnjo donosa obveznosti na začetku obdobja z uporabo opazovane tržne cene obveznosti in pogodbenih denarnih tokov na začetku obravnavanega obdobja. Od dobljene stopnje donosa odšteje opazovano (normno) obrestno mero na začetku obdobja, da dobi notranjo stopnjo donosa, specifično za instrument.

(b) Podjetje nato izračuna sedanjo vrednost denarnih tokov, povezanih z obveznostjo, z uporabo pogodbenih denarnih tokov obveznosti na koncu obdobja, in diskontno stopnjo, enako vsoti (i) opazovane (normne) obrestne mere na koncu obdobja in (ii) notranje stopnje donosa, specifične za instrument, izračunane v skladu z (a).

(c) Razlika med opazovano tržno ceno obveznosti na koncu obdobja in zneskom, določenim v (b), je sprememba poštene vrednosti, ki je ni mogoče pripisati spremembam opazovane (normne) obrestne mere. Dobljeni znesek je znesek, ki ga je treba razkriti.

Ta primer predpostavlja, da spremembe poštene vrednosti, ki izhajajo iz vseh dejavnikov razen sprememb kreditnega tveganja instrumenta in sprememb obrestne mere, niso pomembne. Če instrument v navedenem primeru vsebuje vgrajeni izpeljani finančni instrument, je sprememba poštene vrednosti vgrajenega izpeljanega finančnega instrumenta izključena iz ugotavljanja zneska, ki ga je treba razkriti v skladu s členom 10 (a).

▼M12

Druga razkritja — računovodske usmeritve (člen 21)

B5 Člen 21 zahteva razkritje podlage (ali podlag) za merjenje, uporabljene (uporabljenih) za pripravo računovodskih izkazov, in drugih uporabljenih računovodskih usmeritev, ki so pomembne za razumevanje računovodskih izkazov. V primeru finančnih instrumentov taka razkritja lahko vključujejo:

(a) za finančna sredstva ali finančne obveznosti po pošteni vrednosti skozi poslovni izid:

(i) naravo finančnih sredstev ali finančnih obveznosti, ki jih je podjetje označilo kot sredstva ali obveznosti po pošteni vrednosti skozi poslovni izid;

(ii) kriterije za označevanje takih finančnih sredstev ali finančnih obveznosti ob začetnem pripoznavanju;

ter

(iii) kako podjetje izpolnjuje pogoje iz člena 9, 11A ali 12 MRS 39 za tako označevanje. Za instrumente, označene v skladu s členom (b)(i) opredelitve finančnega sredstva ali finančne obveznosti po pošteni vrednosti skozi poslovni izid v MRS 39, tako razkritje vključuje besedni opis okoliščin, na katerih temelji nedoslednost pri merjenju ali pripoznavanju, do katere bi drugače prišlo. Za instrumente, določene v skladu s členom (b)(ii) opredelitve finančnega sredstva ali finančne obveznosti po pošteni vrednosti skozi poslovni izid v MRS 39, tako razkritje vključuje besedni opis načina, kako je določitev po pošteni vrednosti skozi poslovni izid usklajena z dokumentirano strategijo za obvladovanje tveganja ali dokumentirano strategijo vlaganja.

(b) kriterije za označevanje finančnih sredstev kot sredstev, razpoložljivih za prodajo.

(c) ali so običajni nakupi in prodaje finančnih sredstev upoštevani na datum trgovanja ali na datum plačila (glej člen 38 MRS 39).

(d) kadar se uporabi rezervni račun za zmanjšanje knjigovodske vrednosti finančnih sredstev, oslabljenih zaradi kreditnih izgub:

(i) kriterije določanja, če je knjigovodska vrednost oslabljenih finančnih sredstev zmanjšana neposredno (ali, v primeru odpravljanja zmanjšanja knjigovodske vrednosti, povečane neposredno), in kdaj se uporablja rezervni račun;

ter

(ii) kriterije za odštetje zneskov, ki bremenijo rezervni račun, od knjigovodske vrednosti oslabljenih finančnih sredstev (glej člen 16).

(e) kako se določi čisti dobiček ali čista izguba za vsako kategorijo finančnih instrumentov (glej člen 20(a)), na primer, ali čisti dobiček ali čista izguba pri postavkah po pošteni vrednosti skozi poslovni izid vključujejo prihodke od obresti ali dividend.

(f) kriterije, ki jih podjetje uporablja, da ugotovi obstoj objektivnih dokazov, da je nastala izguba zaradi oslabitve (glej člen 20(e)).

(g) če je o pogojih finančnih sredstev, ki bi drugače prekoračila zapadlost v plačilo ali bi bila oslabljena, sklenjen nov dogovor, računovodsko usmeritev za finančna sredstva, na katere se nanašajo na novo dogovorjeni pogoji (glej člen 36(d)).

Člen 113 MRS 1 od podjetij tudi zahteva, da v pregledu pomembnih računovodskih usmeritev ali drugih pojasnilih razkrijejo presoje, razen presoj, ki vključujejo ocene, ki jih je ravnateljstvo pripravilo v procesu izvrševanja računovodskih usmeritev in ki imajo največji vpliv na zneske, pripoznane v računovodskih izkazih.

NARAVA IN OBSEG TVEGANJ, KI IZHAJAJO IZ FINANČNIH INSTRUMENTOV (ČLENI 31-42)

B6 Razkritja, zahtevana v skladu s členi 31-42, se podajo bodisi v računovodskih izkazih ali pa se vključijo s sklicevanji z računovodskih izkazov na druge izkaze, kot sta ravnateljsko pojasnilo ali poročilo o tveganjih, ki so na voljo uporabnikom računovodskih izkazov pod enakimi pogoji, kot veljajo za računovodske izkaze, in ob istem času. Brez informacij, vključenih na podlagi sklicevanj, so računovodski izkazi nepopolni.

Kvantitativna razkritja (člen 34)

B7 Člen 34(a) 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, razkrije

▼M12

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 Člen 34(c) 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 presojo, ki upošteva okoliščine, v katerih se nahaja podjetje. Razkritje koncentracij tveganja vključuje:

(a) opis, kako ravnateljstvo ugotavlja koncentracije;

(b) opis skupne značilnosti, na podlagi katere se ugotavlja posamezna koncentracija (npr. nasprotna stranka, geografsko območje, valuta ali trg);

ter

(c) znesek izpostavljenosti tveganju, povezan z vsemi finančnimi instrumenti, ki jim je ta značilnost skupna.

Največja izpostavljenost kreditnemu tveganju (člen 36(a))

B9 Člen 36(a) zahteva razkritje zneska, ki najbolj natančno predstavlja največjo izpostavljenost podjetja kreditnemu tveganju. Za finančno sredstvo je to običajno bruto knjigovodska vrednost, in sicer brez

(a) morebitnih zneskov, izravnanih v skladu z MRS 32;

ter

(b) morebitnih izgub zaradi oslabitve, pripoznanih v skladu z MRS 39.

B10 Dejavnosti, ki povzročajo kreditno tveganje in s tem povezano največjo izpostavljenost kreditnemu tveganju, vključujejo med drugim tudi:

(a) odobritev posojil in terjatev strankam in vlaganje depozitov pri drugih podjetjih. Največja izpostavljenost kreditnemu tveganju je v teh primerih knjigovodska vrednost zadevnih finančnih sredstev.

(b) sklepanje pogodb o izpeljanih finančnih instrumentih, npr. pogodb na tujo valuto, pogodb o zamenjavah obrestnih mer in pogodb o kreditnih izpeljanih finančnih instrumentih. Če se na podlagi tega izračunano finančno sredstvo meri po pošteni vrednosti, je največja izpostavljenost kreditnemu tveganju na datum poročanja enaka knjigovodski vrednosti.

(c) odobritev finančnih garancij V tem primeru je največja izpostavljenost kreditnemu tveganju največji znesek, ki bi ga moralo podjetje plačati, če pride do zahteve po unovčitvi jamstva, ki je lahko znatno večji od zneska, pripoznanega kot obveznost.

(d) sklenitev obveze iz posojila, ki je nepreklicna v obdobju trajanja posojila, ali pa je preklicna samo v primeru bistvenih neugodnih sprememb. Če izdajatelj ne more poravnati obveze iz posojila v gotovini ali z drugim finančnim instrumentom, je največja kreditna izpostavljenost enaka polnemu znesku obveze. To je zato, ker obstaja negotovost, ali bo znesek morebitnega nečrpanega dela črpan v prihodnosti. Ta znesek je lahko znatno večji od zneska, ki je bil pripoznan kot obveznost.

Analiza pogodbenih rokov zapadlosti v plačilo (člen 39(a))

B11 Pri pripravi analize pogodbenih rokov zapadlosti v plačilo za finančne obveznosti, zahtevane v skladu s členom 39(a), 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;

B12 Kadar ima nasprotna stranka izbiro, kdaj plačati znesek, se obveznost vključi na podlagi prvega datuma, na katerega se lahko od podjetja zahteva, da plača. Tako so na primer finančne obveznosti, ki jih podjetje mora na zahtevo plačati (npr. vloge na vpogled), vključene v prvi časovni sklop.

B13 Ko je podjetje dolžno dati na razpolago zneske v obrokih, se vsak obrok dodeli prvemu obdobju, v katerem se od podjetja lahko zahteva, da plača. Nečrpana obveza iz posojila je na primer vključena v časovni sklop, ki vsebuje prvi datum, na katerega je lahko črpana.

▼M12

B14 Zneski, razkriti v analizi zapadlosti v plačilo, so pogodbeni nediskontirani denarni tokovi, na primer:

(a) bruto obveznosti iz finančnega najema (pred odbitkom finančnih stroškov);

(b) cene, določene v terminskih pogodbah za nakup finančnih sredstev ali gotovine;

(c) neto zneski za zamenjave obrestnih mer s spremenljivim plačilom/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 bilanci stanja, ker je znesek bilance stanja zasnovan na diskontiranih denarnih tokovih.

B15 Podjetje po potrebi razkrije analizo izpeljanih finančnih instrumentov ločeno od analize neizpeljanih finančnih instrumentov v analizi pogodbenih rokov zapadlosti v plačilo za finančne obveznosti, zahtevane v skladu s členom 39(a). Tako je na primer ustrezno ločiti denarne tokove od izpeljanih finančnih instrumentov in neizpeljanih finančnih instrumentov, če se denarni tokovi, ki izhajajo iz izpeljanih finančnih instrumentov, poravnajo bruto. To je zato, ker se lahko zgodi, da bruto denarni tok spremlja povezani pritok.

B16 Kadar plačljivi znesek ni fiksen, se razkriti znesek določi s sklicevanjem na pogoje, ki so veljali na datum poročanja. Kadar se plačljivi znesek na primer spreminja glede na spremembe indeksa, lahko razkriti znesek temelji na stopnji indeksa na datum poročanja.

Tržno tveganje — analiza občutljivosti(člena 40 in 41)

B17 Člen 40(a) zahteva analizo občutljivosti za vsako vrsto tržnega tveganja, kateremu mu je podjetje izpostavljeno. V skladu s členom B3 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 finančne instrumente za namene trgovanja in finančne 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 Člen 40(a) zahteva, da analiza občutljivosti prikaže učinke razumno mogočih sprememb na poslovni izid in lastniški kapital v zadevni spremenljivki tveganja (npr. obrestnih merah, prevladujočih na trgu, tečajih, cenah lastniškega kapitala ali cenah blaga). Za ta namen:

(a) se od podjetij ne zahteva, da določijo, kakšen bi bil poslovni izid v obravnavanem obdobju, če bile zadevne spremenljivke tveganja različne. Namesto tega podjetja razkrijejo učinke na poslovni izid in lastniški kapital na datum bilance stanja na podlagi predpostavke, da je prišlo do razumno mogočih sprememb zadevne spremenljivke tveganja na datum bilance stanja in da so bile te spremembe upoštevane v izpostavljenostih tveganju na ta datum. Če ima na primer obveznost s spremenljivo stopnjo na koncu leta, naj bi podjetje razkrilo učinke na poslovni izid (npr. odhodek za obresti) za tekoče leto, če so se obrestne mere spreminjale za razumno mogoče zneske.

(b) od podjetij se ne zahteva, da razkrijejo učinke na poslovni izid in lastniški kapital za vsako spremembo v okviru obsega razumno mogočih sprememb zadevne spremenljivke tveganja. Zadostuje razkritje učinkov sprememb na mejah razumno mogočega obsega sprememb.

B19 Pri določanju, kaj je razumno mogoča sprememba zadevne spremenljivke tveganja, naj podjetje upošteva:

(a) ekonomska okolja, v katerih posluje. Razumno mogoča sprememba naj ne vključuje malo verjetnih scenarijev, „najslabših možnih” scenarijev ali „testov izjemnih situacij”. Poleg tega, če je stopnja sprememb osnovne spremenljivke tveganja stabilna, podjetju ni treba spreminjati izbrane razumno mogoče spremembe spremenljivke tveganja. Tako lahko na primer predpostavimo, da obrestne mere

▼M12

znašajo 5 odstotkov, pri čemer podjetje ugotovi, da razumno mogoče nihanje obrestnih mer znaša ±50 baznih 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 obrestnih 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 baznih 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 prikaže 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 Člen 41 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 s členom 41(a) 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 porazdelitev iz Monte Carla) so bile uporabljene.

B21 Podjetje zagotovi analize občutljivosti za svoje celotno poslovanje, lahko pa tudi zagotovi različne vrste analize občutljivosti za različne razrede finančnih instrumentov.

Tveganje spremembe obrestne mere

B22 *Tveganje spremembe obrestne mere* izhaja iz obrestonosnih finančnih instrumentov, ki so pripoznani v bilanci stanja (npr. posojila in terjatve ter izdani lastniški instrumenti) ter iz nekaterih finančnih instrumentov, ki niso pripoznani v bilanci stanja (npr. nekatere obveze iz posojil).

Valutno tveganje

B23 *Valutno tveganje* (ali devizno tveganje) izhaja iz finančnih instrumentov, ki so denominirani v tuji valuti, tj. v valuti, ki ni funkcijska valuta, v kateri so merjeni. Za namen tega MSRP valutno tveganje ne izhaja iz finančnih instrumentov, ki so nedenarne postavke, ali iz finančnih instrumentov, ki so denominirani v funkcijski valuti.

B24 Analiza občutljivosti se razkrije za vsako valuto, do katere ima podjetje znatno izpostavljenost.

Tveganje spremembe drugih cen

B25 *Tveganje spremembe drugih cen* izhaja iz finančnih instrumentov zaradi sprememb, med drugim cen blaga ali cen lastniškega kapitala. Za zagotavljanje skladnosti s členom 40, 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 delež lastniškega kapitala v drugem podjetju in naložba v skrbniški sklad, ki ima na drugi strani naložbe v instrumente lastniškega kapitala. Drugi primeri vključujejo terminske pogodbe in opcije za nakup ali prodajo določenih količin instrumenta lastniškega kapitala ter zamenjave, ki so indeksirane na cene lastniškega kapitala. Na poštene vrednosti takih finančnih instrumentov vplivajo spremembe osnovnih instrumentov lastniškega kapitala.

B27 V skladu s členom 40(a) se občutljivost poslovnega izida (ki na primer izhaja iz instrumentov, razvrščenih kot instrumenti po pošteni vrednosti skozi poslovni izid, in oslabitev za prodajo razpoložljivih finančnih sredstev), razkrije ločeno od občutljivosti lastniškega kapitala (ki na primer izhaja iz instrumentov, razvrščenih kot za prodajo razpoložljivi instrumenti).

▼**M12**

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.

▼M12

PRILOGA C

Spremembe drugih MSRP

Spremembe v tej prilogi se uporabljajo za letna obdobja, ki se začnejo s 1. januarjem 2007 ali pozneje. Če podjetje ta MSRP uporabi za obdobje pred tem, se te spremembe uporabljajo za to predhodno obdobje. V spremenjenih členih je novo besedilo podčrtano, črtano besedilo pa prečrtano.

C1 V Mednarodnih standardih računovodskega poročanja, vključno z Mednarodnimi računovodskimi standardi in pojasnili, so sklici na MRS 32 *Finančni Instrumenti: razkrivanje in predstavljanje* nadomeščeni s sklici na MRS 32 *Finančni instrumenti: predstavljanje*, razen če ni drugače določeno spodaj.

C2 MRS 32 *Finančni instrumenti: razkrivanje in predstavljanje* (kakor je bil spremenjen leta 2003) se spremeni, kakor je določeno spodaj.

Naslov se spremeni v „MRS 32 *Finančni Instrumenti: predstavljanje*".

Člen 1 se črta, členi 2-4(a) pa se spremenijo, kakor sledi:

2 Cilj tega standarda je določiti načela za predstavljanje finančnih instrumentov kot obveznosti ali lastniški kapital in za izravnavo finančnih sredstev in finančnih obveznosti. Uporablja se za razvrščanje finančnih instrumentov, z vidika izdajatelja, v finančna sredstva, finančne obveznosti in instrumente lastniškega kapitala; razvrščanje s tem povezanih obresti, dividend, izgub in dobičkov; in okoliščine, v katerih naj se izvede izravnava finančnih sredstev in finančnih obveznosti.

3 Načela v okviru tega standarda dopolnjujejo načela pripoznavanja in merjenja finančnih sredstev in finančnih obveznosti v MRS 39 *Finančni instrumenti: pripoznavanje in merjenje* ter za razkrivanje informacij o njih v MSRP 7 *Finančni instrumenti: razkritja*.

Področje uporabe

4 Ta standard uporabljajo vsa podjetja pri vseh finančnih instrumentih, razen v primeru:

(a) deležev v odvisnih, pridruženih in skupaj obvladovanih podjetjih, ki so obravnavana v skladu z MRS 27 Skupinski in ločeni računovodski izkazi, MRS 28 Finančne naložbe v pridružena podjetja ali MRS 31 Deleži v skupnih vlaganjih. MRS 27, MRS 28 ali MRS 31 pa v nekaterih primerih dopuščajo obravnavo deleža v odvisnem, pridruženem ali skupaj obvladovanem podjetju na podlagi uporabe MRS 39; v teh primerih podjetja uporabljajo poleg zahtev po razkritju, določenih v tem standardu, tudi zahteve po razkritju, navedene v MRS 27, MRS 28 ali MRS 31. Podjetja uporabljajo ta standard tudi za vse izpeljane finančne instrumente, povezane z deleži v odvisnih, povezanih ali skupaj obvladovanih podjetjih.

Člena 5 in 7 se črtata.

Drugi stavek člena 40 se spremeni, kakor sledi:

40 … Razkritje obresti in dividend mora poleg zahtev iz tega standarda izpolnjevati tudi zahteve iz MRS 1 in MSRP 7.

Zadnji stavek člena 47 se spremeni, kakor sledi:

47 … 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 členom 36 MSRP 7.

Zadnji stavek člena 50 se spremeni, kakor sledi:

50 … 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 členom 36 MSRP 7.

Členi 51-95 se črtajo.

V člen 98 se vnese naslednja opomba pod črto:

Avgusta 2005 je Uprava za mednarodne računovodske standarde (IASB) prenesla vsa razkritja, povezana s finančnimi instrumenti, na MSRP 7 *Finančni instrumenti: razkritja*.

Člena AG24 in AG40 ter zadnji stavek člena AG39 priloge (Napotki za uporabo), se črtajo.

C3 MRS 1 *Predstavljanje računovodskih izkazov* se spremeni, kakor sledi.

Člen 4 se črta.

▼**M12**

V členu 56 se „MRS 32” nadomesti z „MSRP” 7 *Finančni instrumenti: razkritja*„, v členih 105(d)(ii) in 124, pa se” MRS 32„nadomesti z” MSRP 7.

Zadnji stavek člena 71(b) se spremeni, kakor sledi:

71(b) …Finančna institucija lahko na primer spremeni opise, da zagotovi informacije, ki so pomembne za poslovanje finančne institucije.

Četrti stavek odstavka 84 se spremeni, kakor sledi:

84 …Finančna institucija lahko na primer spremeni zgornje opise, da zagotovi informacije, ki so pomembne za poslovanje finančne institucije.

C4 MRS 14 *Poročanje po odsekih* se spremeni, kakor je opisano spodaj.

V členih 27(a) in (b), 31, 32, 46 ter 74 se besedna zveza „ravnateljstvo/ravnateljstvu in glavni ravnatelj/glavnemu ravnatelju” nadomesti z besedno zvezo „ključno ravnateljsko osebje”.

V členih 27(b), 30 in 32 se besedna zveza „ravnatelji in poslovodstvo” nadomesti z besedno zvezo „ključno ravnateljsko osebje”.

Prvi stavek člena 27 se spremeni, kakor sledi:

27 Ureditev notranje organiziranosti in poslovodenja v podjetju ter ureditev njegovega notranjega računovodskega poročanja ključnemu ravnateljskemu osebju (na primer ravnateljstvu in glavnemu ravnatelju) sta navadno podlaga za opredeljevanje prevladujočega vira in narave tveganj in različnih stopenj donosa pri podjetju ter zato tudi za opredeljevanje, katera oblika poročanja je temeljna in katera dodatna, razen v primerih iz (a) in (b): …

Tretji stavek člena 28 se spremeni, kakor sledi:

28 … Zato, razen v redkih primerih, podjetje poroča o informacijah po odsekih v svojih računovodskih izkazih na enaki podlagi, kot poroča ključnemu ravnateljskemu osebju. …

Prvi stavek člena 33 se spremeni, kakor sledi:

33 Po tem standardu večina podjetij določa svoje področne in območne odseke kot organizacijske enote, za katere se informacije sporočajo ključnemu ravnateljskemu osebju ali najvišjemu poslovnemu odločevalcu, v nekaterih primerih je to lahko skupina ljudi, za namene ovrednotenja preteklih dosežkov vsake enote in odločitve o prihodnji razporeditvi dejavnikov. …

C5 V členu 31 MRS 17 *Najemi*, se „MRS 32 *Finančni instrumenti: razkrivanje in predstavljanje*” nadomesti z „MSRP 7 *Finančni instrumenti: razkritja*”, v členih 35, 47 in 56 pa se „MRS 32”nadomesti z „MSRP 7”.

C6 V členu 72 se MRS 33 *Čisti dobiček na delnico* nadomesti z „MSRP 7 *Finančni instrumenti: razkritja*”.

C7 MRS 39 *Finančni instrumenti: pripoznavanje in merjenje* (kakor je bil spremenjen aprila 2005) se spremeni, kakor je določeno spodaj.

Člen 1 se spremeni, kakor sledi:

1 Namen tega standarda je postaviti načela pripoznavanja in merjenja finančnih sredstev, finančnih obveznosti in nekaterih pogodb za nakup ali prodajo nefinančnih postavk. Zahteve o predstavljanju informacij o finančnih instrumentih so naštete v MRS 32 *Finančni instrumenti: predstavljanje*. Zahteve po razkrivanju informacij o finančnih instrumentih so naštete v MSRP 7 *Finančni instrumenti: razkritja*.

V členu 45 se „MRS 32” nadomesti z „MSRP 7”.

Člen 48 se spremeni, kakor sledi:

48 Pri ugotavljanju poštene vrednosti finančnega sredstva ali finančne obveznosti za namen uporabe tega standarda, MRS 32 ali MSRP 7, mora podjetje uporabiti člene AG69-AG82 iz priloge A.

C8 MRS 39 *Finančni instrumenti: pripoznavanje in merjenje* (kakor je bil spremenjen aprila 2005) se spremeni, kakor je določeno spodaj.

V členu 9 se opredelitev finančnega sredstva ali finančne obveznosti po pošteni vrednosti skozi poslovni izid spremeni, kakor sledi:

… V MSRP 7, členi 9-11 in B4 od podjetja zahtevajo, da zagotovi razkritja v zvezi z finančnimi sredstvi in finančnimi obveznostmi, ki jih je označilo kot sredstva in obveznosti po pošteni vrednosti skozi poslovni izid, …

C9 V MSRP 1 *Prva uporaba Mednarodnih standardov računovodskega poročanja* se člen 36A spremeni, naslov in člen 36C pa doda, kakor sledi:

36A V svojih prvih računovodskih izkazih po MSRP podjetje, ki sprejme MSRP pred 1. januarjem 2006, predstavi vsaj enoletne primerjalne informacije, pri čemer pa ni nujno, da so te primerjalne informacije

▼M12

skladne z MRS 32, MRS 39 ali MSRP 4. Podjetje, ki se odloči, da bo predstavilo primerjalne informacije, ki niso skladne z MRS 32, MRS 39 ali MSRP 4 v svojem prvem letu prehoda:

(a) uporabi zahteve po pripoznavanju in merjenju iz svojih prejšnjih računovodskih standardov (GAAP) v primerjalnih informacijah za finančne instrumente v okviru MRS 32 in MRS 39 in za zavarovalne pogodbe v okviru MSRP 4;

…

V primeru podjetja, ki se odloči, da bo predstavilo primerjalne informacije, ki niso v skladu z MRS 32, MRS 39 in MSRP 4, sklici na „datum prehoda na MSRP" označujejo, samo v primeru teh standardov, začetek prvega obdobja poročanja po MSRP. Od takih podjetij se zahteva, da zagotovijo skladnost s členom 15(c) MRS 1 in tako zagotovijo dodatna razkritja, kadar skladnost s posebnimi zahtevami v MSRP ni zadostna, da uporabnikom omogoči vpliv določenih transakcij, drugih dogodkov in pogojev na finančno stanje in finančne dosežke podjetja.

Izvzetje iz zahteve po zagotovitvi primerjalnih informacij za MRSP 7

36C Podjetju, ki sprejme MSRP pred 1. januarjem 2006, in se odloči, da bo sprejelo MSRP 7 *Finančni instrumenti: razkritja* v svojih prvih računovodskih izkazih po MSRP, ni treba predstaviti primerjalnih razkritij, ki se zahtevajo v skladu z MSRP 7, v teh računovodskih izkazih.

C10 MSRP 4 *Zavarovalne pogodbe* se spremeni, kakor je opisano spodaj.

Člen 2(b) se spremeni, kakor sledi:

(b) finančni instrumenti, ki jih izdaja z *možnostjo diskrecijske udeležbe* (glej člen 35). MSRP 7 *Finančni instrumenti: razkritja* zahteva razkrivanje finančnih instrumentov, vključno s finančnimi instrumenti, ki vključujejo takšne značilnosti.

Doda se člen 35(b), kakor sledi:

(d) čeprav so te pogodbe finančni instrumenti, izdajatelj, ki za pogodbe z možnostjo diskrecijske udeležbe uporablja člen 19(b) MSRP 7, razkrije skupne odhodke za obresti, pripoznane v poslovnem izidu, pri čemer mu teh odhodkov ni treba izračunati z uporabo metode dejanskih obresti.

Za členom 37 se spremenijo naslov in člena 38 in 39, doda pa se člen 39A, kakor sledi:

Narava in obseg tveganj, ki izhajajo iz zavarovalnih pogodb

38 Zavarovatelj razkrije informacije, ki uporabnikom njegovih računovodskih izkazov omogočajo, da ovrednotijo naravo in obseg tveganj, ki izhajajo iz zavarovalnih pogodb.

39 Za zagotavljanje skladnosti s členom 38 mora zavarovatelj razkriti:

(a) cilje, usmeritve in procese pri ravnanju s tveganji iz naslova zavarovalnih pogodb in metode, uporabljene za obvladovanje teh tveganj.

(b) [črtano]

(c) informacije o *zavarovalnih tveganjih* (pred in po omilitvi tveganja s pomočjo pozavarovanja), vključno z informacijami o:

(i) občutljivosti za zavarovalno tveganje (glej člen 39A).

(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 sega nazaj do obdobja, v katerem so nastale prve pomembne terjatve, za katere še vedno obstaja negotovost glede zneska in časovnega okvira plačila, vendar ne več kot za deset let nazaj. Zavarovatelju ni treba razkriti teh informacij v povezavi s terjatvami, pri katerih se negotovost glede zneska in časovnega okvira plačila razjasni v roku enega leta.

(d) informacije o kreditnem tveganju, likvidnostnem tveganju in tržnem tveganju, ki bi jih zahtevali členi 31-42 MSRP 7, če bi zavarovalne pogodbe spadale v področje uporabe MSRP 7. Vendar pa:

(i) zavarovatelju ni treba zagotoviti analize zapadlosti, ki se zahteva v skladu s členom 39(a) MSRP 7, če namesto tega razkrije informacije o ocenjenem časovnem okviru čistih

▼**M12**

denarnih odtokov iz naslova pripoznanih zavarovalnih obveznosti. To je lahko v obliki analize, v približnem časovnem okviru, zneskov, pripoznanih v bilanci stanja.

(ii) če zavarovatelj uporablja drugo metodo za obvladovanje občutljivosti za tržne pogoje, kot je analiza vgrajenih vrednosti, lahko uporabi to analizo občutljivosti, da izpolni zahtevo iz člena 40(a) MSRP 7. Tak zavarovatelj zagotovi tudi razkritja, zahtevana v skladu s členom 41 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 s členom 39(b)(i) zavarovatelj razkrije bodisi (a) bodisi (b), kakor sledi:

(a) analizo občutljivosti, s prikazom posledic na poslovni izid in lastniški kapital, če bi prišlo do sprememb zadevne spremenljivke tveganja, ki so bile razumno mogoče na datum bilance stanja; metode in predpostavke, uporabljene pri pripravi analize občutljivosti; in vse morebitne spremembe uporabljenih metod in predpostavk iz predhodnega obdobja. Če zavarovalec uporablja drugo metodo za obvladovanje občutljivosti za tržne pogoje, kot je analiza vgrajenih vrednosti, lahko izpolni to zahtevo tako, da razkrije to drugo analizo občutljivosti in razkritja, zahtevana v skladu s členom 41 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.

▼**M12**

PRILOGA D

Spremembe MSRP 7. če se ne uporabljajo spremembe MRS 39 Finančni instrumenti: pripoznavanje in merjenje — *možnost poštene vrednosti*

Junija 2005 je odbor sprejel spremembe MRS 39: Finančni instrumenti: pripoznavanje in merjenje — možnost poštene vrednosti *za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2006 ali pozneje. Če podjetje uporabi MSRP 7 za letna obdobja, ki se začnejo pred 1. januarjem 2006 in teh sprememb ne uporabi za MRS 39, spremeni MSRP 7 za obravnavano obdobje, kakor sledi. V spremenjenih členih je novo besedilo podčrtano, črtano besedilo pa prečrtano*.

D1 Naslova nad členom 9 in členom 11 se spremenita, kakor sledi, člen 9 pa se črta.

Finančne obveznosti po pošteni vrednosti skozi poslovni izid

11 Podjetje razkrije:

(a) metode, ki jih uporablja, da zagotovi skladnost s členom 10(a).

(b) če podjetje meni, da razkritje, ki ga je zagotovilo, da zagotovi skladnost s členom 10(a), ne opisuje natančno sprememb poštene vrednosti finančnega sredstva ali finančne obveznosti, ki jo je mogoče pripisati spremembam kreditnega tveganja, razloge za tako ugotovitev in dejavnike, za katere meni, da so pomembni.

Člen B5(a) se spremeni, kakor sledi:

(a) kriteriji za označevanje, ob začetnem pripoznavanju, finančnih sredstev ali finančnih obveznosti kot sredstva ali obveznosti po pošteni vrednosti skozi poslovni izid.

▼**M5**

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 31

Deleži v skupnih podvigih

VSEBINA

	Odstavek
Področje	1-2
Opredelitve pojmov	3-12
Oblike skupnih podvigov	7
Skupno obvladovanje	8
Pogodbeni sporazum	9-12
Skupaj obvladovano delovanje	13-17
Skupaj obvladovana sredstva	18-23
Skupaj obvladovana podjetja	24-47
Računovodski izkazi podvižnika	30-45
Sorazmerno uskupinjevanje	30-37
Kapitalska metoda	38-41
Odmiki od sorazmernega uskupinjevanja in kapitalske metode	42-45
Ločeni računovodski izkazi podvižnika	46-47
Posli med podvižnikom in skupnim podvigom	48-50
Poročanje o deležih v skupnih podvigih v naložbenikovih računovodskih izkazih	51
Izvajalci skupnih podvigov	52-53
Razkrivanje	54-57
Datum uveljavitve	58
Razveljavitev MRS 31 – (spremenjen 2000)	59

Ta spremenjeni standard nadomešča MRS 31 (spremenjen 2000) – *Računovodsko poročanje o deležih v skupnih podvigih* – in ga je treba uporabljati za letna obdobja, ki se začno 1. januarja 2005 ali kasneje. Uporaba pred tem datumom je priporočljiva.

▼M5

PODROČJE

1. *Ta standard se uporablja pri obračunavanju deležev v skupnih podvigih ter pri poročanju o sredstvih, obveznostih do virov sredstev, prihodkih in odhodkih v zvezi s skupnimi podvigi v računovodskih izkazih podvižnikov in naložbenikov ne glede na sestavo in obliko, v katerih deluje skupni podvig. Vendar se ne uporablja za deleže podvižnikov v skupaj obvladovanih podjetjih, ki jih imajo:*

   (a) *organizacije tvegalnega kapitala,*

   ali

   (b) *vzajemni skladi, naložbeni skladi z enotami in podobni subjekti, tudi zavarovalni skladi, vezani na naložbe*

   ki so pri začetnem pripoznanju določene po pošteni vrednosti/poslovni izid ali so razvrščene kot v posesti za trgovanje in obračunane v skladu z MRS 39 – Finančni inštrumenti: Pripoznavanje in merjenje. Takšne naložbe se merijo po pošteni vrednosti v skladu z MRS 39, pri čemer se spremembe poštene vrednosti pripoznajo v poslovnem izidu v obdobju spremembe.

2. *Podvižnik z deležem v skupaj obvladovanem podjetju je izvzet iz 30. člena (sorazmerno uskupinjevanje) in 38. člena (kapitalska metoda), kadar izpolnjuje naslednje pogoje:*

   (a) *obstajajo dokazi, da se finančna naložba pridobi in poseduje zgolj z namenom odtujiti jo v dvanajstih mesecih od pridobitve in poslovodstvo dejavno išče kupca;*

   (b) *uporablja se izjema iz 10. člena MRS 27 – Skupinski in ločeni računovodski izkazi, ki dovoljuje, da obvladujoče podjetje, ki ima tudi delež v skupaj obvladovanem podjetju ne predstavlja skupinskih računovodskih izkazov;*

   ali

   (c) *se uporablja vse navedeno v nadaljevanju:*

      (i) *podvižnik je odvisno podjetje v popolni lasti obvladujočega podjetja ali odvisno podjetje v delni lasti obvladujočega podjetja drugega podjetja in so bili njegovi lastniki, tudi tisti, ki sicer nimajo pravice glasovati, obveščeni in ne ugovarjajo temu, da podvižnik ne uporablja sorazmernega uskupinjevanja ali kapitalske metode;*

      (ii) *s podvižnikovimi dolgovnimi ali kapitalskimi inštrumenti se ne trguje na javnem trgu (domača ali tuja borza ali zunajborzni trg, vključno z lokalnimi in regionalnimi trgi);*

      (iii) *podvižnik svojih računovodskih izkazov ni predložil, niti ni v procesu predložitve, komisiji za vrednostnice ali drugi regulativni organizaciji, z namenom izdaje katerega koli razreda inštrumentov na javnem trgu;*

      in

      (iv) *zadnje ali vmesno obvladujoče podjetje podvižnika izdela skupinske računovodske izkaze, ki so na voljo za javno uporabo in so v skladu z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja.*

OPREDELITVE POJMOV

3. *V tem standardu so uporabljeni tile izrazi, katerih pomeni so natančno določeni:*

   Obvladovanje je zmožnost odločanja o finančnih in poslovnih usmeritvah gospodarskega delovanja za pridobivanje koristi iz njega.

   Kapitalska metoda je metoda obračunavanja, pri kateri se delež v skupaj obvladovanem podjetju sprva knjiži po nabavni vrednosti in se kasneje preračuna za ponakupno spremembo podvižnikovega deleža v čistem premoženju skupaj obvladovanega podjetja. Poslovni izid podvižnika vključuje podvižnikov delež v poslovnem izidu skupaj obvladovanega podjetja.

   Naložbenik v skupni podvig je stranka v skupnem podvigu, ki ne sodeluje pri obvladovanju tega skupnega podviga.

   Skupno obvladovanje je pogodbeno dogovorjena delitev obvladovanja kakega gospodarskega delovanja.

   Skupni podvig je pogodbeni sporazum, po katerem se dve ali več strank loti(ta) gospodarskega delovanja, ki je predmet skupnega obvladovanja.

▼M5

Sorazmerno uskupinjevanje je metoda obračunavanja, pri kateri je podvižnikov del v vsakem sredstvu, obveznosti, prihodku in odhodku skupaj obvladovanega podjetja povezan s podobnimi postavkami v podvižnikovih računovodskih izkazih ali izkazan v nizu posebnih postavk v podvižnikovih računovodskih izkazih.

Ločeni računovodski izkazi so izkazi, ki jih pripravi obvladujoče podjetje, naložbenik v pridruženo podjetje ali podvižnik v skupaj obvladovanem podjetju, v katerih so finančne naložbe obračunane na podlagi neposrednega kapitalskega deleža in ne na podlagi poročanja o izidih in čistih sredstev podjetij, v katere se naložbi.

Pomemben vpliv je móč sodelovati pri odločitvah o finančni in poslovni politiki kakega gospodarskega delovanja, ne pa obvladovati ali skupaj obvladovati táko politiko.

Podvižnik je stranka v skupnem podvigu, ki sodeluje pri obvladovanju tega skupnega podviga.

4. Računovodski izkazi, v katerih se uporablja sorazmerno uskupinjevanje ali kapitalska metoda, niso ločeni računovodski izkazi. Ločeni računovodski izkazi tudi niso računovodski izkazi podjetja, ki nima odvisnega podjetja, pridruženega podjetja ali podvižnikovega deleža v skupaj obvladovanem podjetju.

5. Ločeni računovodski izkazi so izkazi, ki so pripravljeni poleg skupinskih računovodskih izkazov, računovodski izkazi, v katerih so naložbe obračunane z uporabo kapitalske metode in računovodski izkazi, v katerih so deleži podvižnikov v skupnih podvigih sorazmerno uskupinjeni. Ločeni računovodski izkazi so navedenim računovodskim izkazom lahko priloženi ali jih spremljajo ali pa ne.

6. Podjetja, ki so v skladu z 10. členom MRS 27 izvzeta iz uskupinjevanja ali v skladu 13(c) členom MRS 28 – *Finančne naložbe v pridružena podjetja* – iz uporabe kapitalske metode ali v skladu z 2. členom tega standarda iz uporabe sorazmernega uskupinjevanja ali kapitalske metode, lahko predstavijo ločene računovodske izkaze kot svoje edine računovodske izkaze.

Oblike skupnih podvigov

7. Skupni podvigi imajo zelo različne oblike in ustroje. V tem standardu gre za tri splošne značilne vrste - skupaj obvladovano delovanje, skupaj obvladovana sredstva in skupaj obvladovana podjetja, kar vse se običajno označuje kot skupni podvigi in tej opredelitvi pojma tudi ustrezajo. Za vse skupne podvige veljata tile značilnosti:

   (a) dva ali več podvižnikov zavezuje pogodbeni sporazum

   in

   (b) pogodbeni sporazum vzpostavlja skupno obvladovanje.

Skupno obvladovanje

8. Skupno obvladovanje se lahko prepreči, kadar je podjetje, v katero se naložbi, v pravni sanaciji ali v stečaju ali pa posluje v okviru strogih dolgoročnih omejitev, ki pomembno zmanjšujejo njegovo zmožnost prenesti sredstva podvižniku. Če se skupno obvladovanje nadaljuje, ti dogodki sami po sebi ne upravičujejo tega, da se skupni podvigi ne obračunavajo v skladu s tem standardom.

Pogodbeni sporazum

9. Pogodbeni sporazum razlikuje deleže, ki vključujejo skupno obvladovanje, od naložb v pridružena podjetja, v katerih ima naložbenik pomemben vpliv (glejte MRS 28). Delovanja, v zvezi s katerimi ne velja pogodbeni sporazum o vzpostavitvi skupnega obvladovanja, niso skupni podvigi, kot jih opredeljuje ta standard.

10. Kot dokaz za obstoj pogodbenega sporazuma lahko služijo številne listine, kot je pogodba, sklenjena med podvižniki, ali zapisnik razprav med njimi. V nekaterih primerih je sporazum vključen v poslovnik ali druge pravilnike skupnega podviga. Ne glede na obliko ima pogodbeni sporazum običajno pisno obliko in obravnava med drugim tale vprašanja:

   (a) delovanje, trajanje in poročevalske obveznosti skupnega podviga;

   (b) imenovanje upravnega odbora ali ustreznega odločevalnega organa skupnega podviga in glasovalne pravice podvižnikov,

   (c) prispevke podvižnikov v kapital,

   (d) delitev celotne količine proizvodov, prihodkov, odhodkov ali izidov skupnega podviga med podvižnike.

11. Pogodbeni sporazum določa skupno obvladovanje skupnega podviga, ki zagotavlja, da ne more noben posamezen podvižnik enostransko obvladovati delovanja. Sporazum določa odločitve na pomembnih področjih,

▼M5

bistvene za doseganje ciljev skupnega podviga, za katere je potrebno soglasje vseh podvižnikov, pa tudi odločitve, za katere utegne biti potrebno soglasje določene večine podvižnikov.

12. Pogodbeni sporazum lahko določa, da je eden od podvižnikov izvajalec delovanja ali ravnatelj skupnega podviga. Ravnatelj ne obvladuje skupnega podviga, temveč izvaja finančno in poslovno politiko, za katero so se dogovorili podvižniki v skladu s pogodbenim sporazumom in njeno izvajanje prenesli na ravnatelja. Če ima ravnatelj moč obvladovati tako politiko gospodarskega delovanja, tudi obvladuje podvig, ta pa je v takem primeru odvisno podjetje ravnatelja in ne skupni podvig.

SKUPAJ OBVLADOVANO DELOVANJE

13. Pri delovanju nekaterih skupnih podvigov gre za uporabo sredstev in drugih dejavnikov podvižnikov, ne pa za ustanovitev delniške družbe, družbe z omejeno ali neomejeno odgovornostjo ali drugačnega podjetja, tudi ne za vzpostavitev finančnega ustroja, ločenega od podvižnikov. Vsak podvižnik uporablja lastna opredmetena osnovna sredstva in skrbi za lastne zaloge. Pri tem se mu pojavljajo lastni stroški in obveznosti, skrbi pa tudi za lastno financiranje, s čimer so povezane njegove lastne obveznosti. Z delovanjem skupnega podviga se lahko ukvarjajo zaposlenci pri podvižniku, skupaj s podobnim delovanjem samega podvižnika. Pogodba o skupnem podvigu običajno določa način delitve prihodkov od prodaje skupnih proizvodov in skupaj nastalih odhodkov med podvižniki.

14. Za skupaj obvladovano delovanje gre na primer, ko dva ali več podvižnikov združi(ta) svoje delovanje, dejavnike in znanje za skupno proizvajanje, trženje in prodajanje kakega proizvoda, na primer letala. Vsak podvižnik opravlja svoje stopnje proizvodnje, vsak pa prevzame nase tudi lastne stroške in je udeležen v prihodkih od prodaje letala, pri čemer je delež določen v skladu s pogodbenim sporazumom.

15. ***Glede na svoj delež v skupaj obvladovanem delovanju podvižnik v svojih računovodskih izkazih pripozna:***

(a) ***sredstva, ki jih obvladuje, in obveznosti, ki jih prevzame,***

ter

(b) ***odhodke, ki nastanejo pri njem, in svoj del prihodkov od prodaje blaga ali storitev iz skupnega podviga.***

16. Ker podvižnik v svojih računovodskih izkazih pripoznava sredstva, obveznosti, prihodke in odhodke, v zvezi z naštetimi postavkami niso potrebni preračuni in drugi postopki uskupinjevanja, kadar podvižnik predstavlja skupinske računovodske izkaze.

17. Za skupni podvig sam niso potrebne ločene računovodske evidence pa tudi računovodskih izkazov zanje ni treba pripravljati. Kljub temu pa podvižniki lahko pripravljajo ravnateljske obračune, da lahko presojajo uspešnost skupnega podviga.

SKUPAJ OBVLADOVANA SREDSTVA

18. Pri nekaterih skupnih podvigih gre za skupno obvladovanje in pogosto za skupno lastništvo podvižnikov nad enim ali več sredstvi, ki so ga (jih) prispevali v skupni podvig ali pridobili zanj ter slednjemu tudi služi(jo). Taka sredstva naj bi podvižnikom prinašala koristi. Vsak podvižnik ima svoj del v celotni količini proizvodov iz omenjenih sredstev, vsak pa tudi prevzame nase dogovorjeni del stroškov.

19. Pri takih skupnih podvigih ne gre za ustanovitev delniške družbe, družbe z omejeno ali neomejeno odgovornostjo ali kakega drugega podjetja, tudi ne za finančni ustroj, ki bi bil ločen od podvižnikov. Vsak podvižnik obvladuje svoj del prihodnjih gospodarskih koristi na podlagi svojega dela skupaj obvladovanih sredstev.

20. Pri številnih dejavnostih v industriji nafte in plina ter pri pridobivanju rudnin gre za uporabo skupaj obvladovanih sredstev. Številne naftne družbe na primer skupaj obvladujejo in izkoriščajo naftovod. Vsak podvižnik uporablja naftovod za prenašanje svojih proizvodov, zato pa prevzame dogovorjeni del stroškov obratovanja naftovoda. Drug primer skupaj obvladovanih sredstev je, ko dve podjetji skupaj obvladujeta nepremičnino, vsako pa dobiva svoj delež najemnine zanjo in prevzame dogovorjeni del stroškov zanjo.

21. ***Glede na svoj del v skupaj obvladovanih sredstvih podvižnik v svojih računovodskih izkazih pripozna:***

(a) ***svoj del v skupaj obvladovanih sredstvih, ki so razvrščena glede na vrsto sredstev;***

▼M5

(b) ***vse obveznosti, nastale pri njem;***

(c) ***svoj del obveznosti, ki jih je prevzel skupaj z drugimi podvižniki v zvezi s skupnim podvigom;***

(d) ***vse prihodke od uporabe ali prodaje svojega dela celotne količine proizvodov skupnega podviga skupaj s svojim deležem odhodkov, nastalim v skupnem podvigu;***

in

(e) ***vse odhodke, nastale pri njem v zvezi z njegovim deležem v skupnem podvigu.***

22. Glede na svoj delež v skupaj obvladovanih sredstvih vsak podvižnik vključi v svoje računovodske evidence ter pripozna v svojih računovodskih izkazih:

(a) svoj del v skupaj obvladovanih sredstvih, ki so razvrščena glede na vrsto sredstev in ne kot finančna naložba. Na primer del v skupaj obvladovanem naftovodu je razvrščen med osnovna sredstva;

(b) vse obveznosti, ki se mu pojavijo v tej zvezi, na primer tiste, nastale pri financiranju njegovega dela sredstev;

(c) svoj del obveznosti, ki jih je prevzel skupaj z drugimi podvižniki v zvezi s skupnim podvigom.

(d) vse prihodke od uporabe ali prodaje svojega dela celotne količine proizvodov iz skupnega podviga skupaj s svojim delom odhodkov, nastalih v skupnem podvigu.

(e) vse odhodke, nastale pri njem v zvezi z njegovim deležem v skupnem podvigu, na primer tiste, ki se nanašajo na financiranje njegovega dela sredstev in prodajo njegovega dela celotne količine proizvodov.

Ker podvižnik v svojih računovodskih izkazih pripoznava sredstva, obveznosti, prihodke in odhodke, v zvezi z naštetimi postavkami niso potrebni preračuni in drugi postopki uskupinjevanja, kadar podvižnik predstavlja skupinske računovodske izkaze.

23. Obravnavanje skupaj obvladovanih sredstev kaže bistvo in gospodarsko stvarnost, običajno pa tudi pravno obliko skupnega podviga. Ločeni računovodski razvidi za skupni podvig se lahko omejujejo zgolj na tiste odhodke, ki nastanejo skupaj pri vseh podvižnikih in si jih ti med seboj razdelijo glede na dogovorjene deleže. Za skupni podvig ni treba pripravljati računovodskih izkazov, čeprav lahko podvižniki pripravljajo ravnateljske obračune, da lahko presojajo uspešnost skupnega podviga.

SKUPAJ OBVLADOVANA PODJETJA

24. Skupaj obvladovano podjetje je skupni podvig, pri katerem gre za ustanovitev delniške družbe, družbe z neomejeno ali omejeno odgovornostjo ali kakega drugega podjetja, v katerem ima vsak podvižnik svoj delež. Takšno podjetje posluje tako kot druga podjetja, le da pogodbeni sporazum med podvižniki določa skupno obvladovanje gospodarskega delovanja takšnega podjetja.

25. Skupaj obvladovano podjetje obvladuje sredstva skupnega podviga, prevzema obveznosti in povzroča odhodke ter ustvarja prihodke. Pogodbe lahko sklepa v svojem imenu in zbira finančna sredstva za dejavnost skupnega podviga. Vsak podvižnik ima pravico do deleža v dobičku skupaj obvladovanega podjetja, čeprav gre pri nekaterih skupaj obvladovanih podjetjih tudi za delitev celotne količine proizvodov skupnega podviga.

26. Običajen primer skupaj obvladovanega podjetja je, ko dve podjetji združita svoje delovanje na nekem poslovnem področju, tako da preneseta ustrezna sredstva in obveznosti v skupaj obvladovano podjetje. Drug primer nastane, ko začne podjetje poslovati v tujini skupaj s tamkajšnjim državnim ali kakim drugim osebkom, pri čemer gre za ustanovitev ločenega podjetja, ki ga skupaj obvladujeta podjetje in državni ali drug osebek.

27. Številna skupaj obvladovana podjetja so podobna skupnim podvigom, ki se imenujejo skupaj obvladovano delovanje ali skupaj obvladovana sredstva. Na primer podvižniki lahko prenesejo skupaj obvladovano sredstvo, kot je naftovod, v skupaj obvladovano podjetje iz davčnih ali drugih razlogov ali pa prispevajo v skupaj obvladovano podjetje sredstva, s katerimi bodo skupaj delovali. Pri nekaterih skupaj obvladovanih delovanjih gre tudi za ustanavljanje skupaj obvladovanega

▼M5

podjetja, ki se ukvarja z nekaterimi deli delovanja, na primer z oblikovanjem, trženjem, prodajanjem ali oskrbovanjem kakega proizvoda po njegovi prodaji.

28. Skupaj obvladovano podjetje vodi lastne računovodske razvide ter pripravlja in predstavlja računovodske izkaze tako kot druga podjetja v skladu z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja.

29. Vsak podvižnik navadno prispeva v skupaj obvladovano podjetje denarna ali druga sredstva. Taki prispevki so vključeni v njegove računovodske razvide in pripoznani v njegovih računovodskih izkazih kot finančna naložba v skupaj obvladovano podjetje.

Računovodski izkazi podvižnika

Sorazmerno uskupinjevanje

30. ***Podvižnik pripozna svoj delež v skupaj obvladovanem podjetju na podlagi sorazmernega uskupinjevanja ali nadomestne metode, opisane v 38. členu. Pri sorazmernem uskupinjevanju se uporablja ena izmed dveh oblik poročanja, ki sta opredeljeni v nadaljevanju.***

31. Podvižnik naložbenik pripozna svoj delež v skupaj obvladovanem podjetju z uporabo ene od dveh oblik poročanja za sorazmerno uskupinjevanje ne glede na to, ali ima finančne naložbe tudi v odvisnih podjetjih ali če svoje računovodske izkaze opisuje kot skupinske računovodske izkaze.

32. Ko podvižnik pripozna delež v skupaj obvladovanem podjetju, je bolj nujno, da pojasni bistvo in gospodarsko stvarnost sporazuma kot pa posebni ustroj ali obliko skupnega podviga. V skupaj obvladovanem podjetju podvižnik obvladuje svoj del prihodnjih gospodarskih koristi na podlagi svojega dela sredstev in obveznosti skupnega podviga. Omenjeno bistvo in gospodarska stvarnost se kažeta v skupinskih računovodskih izkazih podvižnika, ko ta pripozna svoje deleže v sredstvih, obveznostih, prihodkih in odhodkih skupaj obvladovanega podjetja, pri čemer uporabi eno od oblik poročanja za sorazmerno uskupinjevanje, ki sta opisani v 34. členu.

33. Uporaba sorazmernega uskupinjevanja pomeni, da je v podvižnikovi bilanci stanja vključen njegov del sredstev, ki jih obvladuje skupaj z drugimi, pa tudi njegov del obveznosti, za katerega je odgovoren skupaj z drugimi. Podvižnikov izkaz poslovnega izida zajema njegov del prihodkov in odhodkov skupaj obvladovanega podjetja. Številni postopki, ki so ustrezni pri sorazmernem uskupinjevanju, so podobni postopkom za uskupinjevanje finančnih naložb v odvisna podjetja, ki so opisani v MRS 27.

34. Za uveljavitev sorazmernega uskupinjevanja se lahko uporabijo različne oblike poročanja. Podvižnik lahko postavko za postavko združi svoj del vsakega od sredstev, obveznosti, prihodkov in odhodkov skupaj obvladovanega podjetja s podobnimi postavkami v svojih računovodskih izkazih. Združi lahko na primer svoj del zalog skupaj obvladovanega podjetja s svojimi zalogami in svoj del opredmetenih osnovnih sredstev skupaj obvladovanega podjetja s svojimi opredmetenimi osnovnimi sredstvi. Druga možnost, ki je podvižniku na voljo, je vključitev posameznih zaporednih postavk njegovega dela sredstev, obveznosti, prihodkov in odhodkov skupaj obvladovanega podjetja v njegove računovodske izkaze. Na primer ločeno lahko prikaže svoj del kratkoročnih sredstev skupaj obvladovanega podjetja kot del svojih kratkoročnih sredstev; svoj del v opredmetenih osnovnih sredstvih skupaj obvladovanega podjetja pa lahko prikaže ločeno kot svoj del opredmetenih osnovnih sredstev. Pri obeh oblikah poročanja gre za poročanje o povsem enakih zneskih dobička ali izgube ter o vsaki od glavnih skupin sredstev, obveznosti, prihodkov in odhodkov; obe obliki sta za ta standard sprejemljivi.

35. Ne glede na to, katera oblika se uporabi za uveljavitev sorazmernega uskupinjevanja, ni ustrezno medsebojno pobotati katerihkoli sredstev ali obveznosti, tako da se odštejejo druge obveznosti ali sredstva, oziroma katerihkoli prihodkov ali odhodkov, tako da se odštejejo drugi odhodki ali prihodki, razen kadar obstaja zakonska pravica za pobotanje in pobotanje pomeni pričakovanje udenarjenja sredstva ali poravnave obveznosti.

36. ***Podvižnik preneha uporabljati sorazmerno uskupinjevanje tisti dan, ko preneha sodelovati pri obvladovanju skupaj obvladovanega podjetja.***

37. Podvižnik preneha uporabljati sorazmerno uskupinjevanje tisti dan, ko preneha veljati njegov delež v obvladovanju skupaj obvladovanega podjetja. To se na primer lahko zgodi, ko podvižnik svoj delež odtuji ali ko začnejo veljati za skupaj obvladovano podjetje zunanje omejitve, zaradi katerih podvižnik ne sodeluje več pri skupnem obvladovanju.

▼M5

Kapitalska metoda

38. ***Namesto sorazmernega uskupinjevanja, opisanega v 30. členu, podvižnik pripozna svoj delež v skupaj obvladovanem podjetju z uporabo kapitalske metode.***

39. Podvižnik pripozna svoj deležu v skupaj obvladovanem podjetju z uporabo kapitalske metode ne glede na to, ali ima finančne naložbe tudi v odvisnih podjetjih ali če svoje računovodske izkaze opisuje kot skupinske računovodske izkaze.

40. Nekateri naložbeniki pripoznajo svoje deleže v skupaj obvladovanih podjetjih z uporabo kapitalske metode, ki je opisana v MRS 28. Uporabo kapitalske metode zagovarjajo tisti, ki trdijo, da ni ustrezno združiti obvladovanih postavk s skupaj obvladovanimi postavkami, pa tudi tisti, ki menijo, da imajo podvižniki v skupaj obvladovanem podjetju pomemben vpliv, ne sodelujejo pa toliko pri skupnem obvladovanju. Ta standard ne priporoča uporabe kapitalske metode, ker sorazmerno uskupinjevanje bolje kaže bistvo in gospodarsko stvarnost podvižnikovega deleža v skupaj obvladovanem podjetju, torej obvladovanje podvižnikovega deleža v prihodnjih gospodarskih koristih. Kljub temu pa ta standard dovoljuje pri pripoznavanju deležev v skupaj obvladovanih podjetjih tudi uporabo kapitalske metode kot drugačno rešitev.

41. ***Podvižnik preneha uporabljati kapitalsko metodo tisti dan, ko preneha sodelovati pri obvladovanju skupaj obvladovanega podjetja ali nima več pomembnega vpliva v njem.***

Odmiki od sorazmernega uskupinjevanja in kapitalske metode

42. ***Deleži v skupaj obvladovanih podjetjih, ki izpolnjujejo pogoje, določene v 2(a) členu, se razvrstijo kot v posesti za trgovanje in obračunavajo v skladu MRS 39.***

43. Kadar se v skladu 2(a) in 42. členom delež v skupaj obvladovanem podjetju, ki je bil prej obračunan v skladu z MRS 39, ne odtuji v dvanajstih mesecih, se obračuna po sorazmernem uskupinjevanju ali po kapitalski metodi od datuma prevzema (glej MRS 22 – *Poslovne združitve*). Računovodski izkazi za obdobja od pridobitve se prevrednotijo.

44. Izjemoma je podvižnik morda že našel kupca za delež, opisan v 2(a) členu, vendar morda ni dokončal prodaje v dvanajstih mesecih od pridobitve, ker je potrebna odobritev upravnih organov ali drugih. Podvižniku ni treba uporabljati sorazmernega uskupinjevanja ali kapitalske metode za delež v skupaj obvladovanem podjetju, če na datum bilance stanja poteka proces prodaje in ni razloga za mnenje, da ne bo dokončana kmalu po datumu bilance stanja.

45. ***Od tistega dne, ko skupaj obvladovano podjetje postane podvižnikovo odvisno podjetje, podvižnik obravnava svoj delež v skladu z MRS 27. Od tistega dne, ko skupaj obladovano podjetje postane podvižnikovo pridruženo podjetje, podvižnik obravnava svoj delež v skladu z MRS 28.***

Ločeni računovodski izkazi podvižnika

46. ***Delež v skupaj obvladovanem podjetju se obračuna v ločenih računovodskih izkazih podvižnika v skladu s 37.-42. členom MRS 27.***

47. Ta standard ne določa, katera podjetja naj izdelajo ločene računovodske izkaze, ki so na voljo za javno uporabo.

POSLI MED PODVIŽNIKOM IN SKUPNIM PODVIGOM

48. ***Če podvižnik prispeva ali proda sredstva skupnemu podvigu, mora pripoznavanje vsakega dela dobička ali izgube iz omenjenega posla kazati vsebino posla. Medtem ko skupni podvig obdrži sredstva in če podvižnik prenese pomembna tveganja in koristi, povezane z lastništvom, podvižnik pripozna le tisti del dobička ali izgube, ki se nanaša na deleže drugih podvižnikov* (*)*. Podvižnik pripozna ves znesek vsake izgube, če je prispevek ali prodaja dokaz za zmanjšanje čiste iztržljive vrednosti kratkoročnih sredstev ali izgubo zaradi oslabitve.***

49. ***Če podvižnik kupi od skupnega podviga sredstva, ne pripozna svojega deleža v dobičku skupnega podviga iz tega posla, dokler ne preproda omenjenih sredstev neodvisni stranki. Podvižnik pripozna svoj delež v izgubi, ki je posledica omenjenih poslov, enako kot dobiček, le da izgubo, ki pomeni zmanjšanje čiste iztržljive vrednosti kratkoročnih sredstev ali izgubo zaradi oslabitve, pripozna takoj.***

50. Da bi podvižnik ocenil, ali posel med njim in skupnim podvigom dokazuje oslabitev kakega sredstva, ugotovi nadomestljivo vrednost sredstva v skladu z MRS 36 – *Oslabitev sredstev.* Pri ugotavljanju

(*) Glejte tudi SOP-13 - Skupaj obvladovana podjetja - nedenarni prispevki podvižnikov.

▼M5

vrednosti v uporabi podvižnik prihodnje denarne tokove iz sredstva oceni na podlagi nenehne uporabe sredstva in njegove končne odtujitve iz skupnega podviga.

POROČANJE O DELEŽIH V SKUPNIH PODVIGIH V NALOŽBENIKOVIH RAČUNOVODSKIH IZKAZIH

51. ***Naložbenik v skupni podvig, ki ni vključen v skupno obvladovanje, obračunava navedeno finančno naložbo v skladu z MRS 39, če pa ima v skupem podvigu pomemben vpliv, pa v skladu z MRS 28.***

IZVAJALCI SKUPNIH PODVIGOV

52. ***Izvajalci ali ravnatelji skupnega podviga obračunavajo vse honorarje v skladu z MRS 18 - Prihodki.***

53. Eden ali več podvižnikov lahko deluje kot izvajalec ali ravnatelj skupnega podviga. Izvajalci običajno dobivajo za svoje delo ravnateljski honorar, takšne honorarje pa skupni podvig obračuna kot odhodke.

RAZKRIVANJE

54. ***Razen če je možnost, da pride do izgube, majhna, podvižnik razkrije celotni znesek tehle pogojnih obveznosti, in to ločeno od zneskov drugih pogojnih obveznosti:***

(a) ***vsako pogojno obveznost, do katere pride pri njem v zvezi z njegovimi deleži v skupnih podvigih, in svoj del v pogojnih obveznostih, do katerih pride skupaj z drugimi podvižniki;***

(b) ***svoj del v pogojnih obveznostih skupnih podvigov samih, za katere je odgovoren;***

ter

(c) ***tiste pogojne obveznosti, do katerih pride, ker je odgovoren za obveznosti drugih podvižnikov v skupnem podvigu.***

55. ***Podvižnik razkrije celotni znesek tehle prevzetih finančnih obvez, ki se nanašajo na njegove deleže v skupnih podvigih, in to ločeno od drugih prevzetih obvez:***

(a) ***vse svoje obveze v zvezi s kapitalom, ki se nanašajo na njegove deleže v skupnih podvigih, in svoj del obvez v zvezi s kapitalom, ki jih je prevzel skupaj z drugimi podvižniki;***

ter

(b) ***svoj del obvez v zvezi s kapitalom, ki jih je prevzel skupni podvig sam.***

56. ***Podvižnik razkrije seznam in opis deležev v pomembnih skupnih podvigih ter svoj del kapitalskih deležev v skupaj obvladovanih podjetjih. Podvižnik, ki svoje deleže v skupaj obvladovanih podjetjih pripozna v zaporedni obliki (postavka za postavko), če gre za sorazmerno uskupinjevanje, ali na podlagi kapitalske metode, razkrije tudi celotne zneske vsakega od kratkoročnih sredstev, dolgoročnih sredstev, kratkoročnih obveznosti, dolgoročnih obveznosti, prihodkov in odhodkov, ki se nanašajo na njegove deleže v skupnih podvigih.***

57. ***Podvižnik razkrije metodo, ki jo uporablja za pripoznavanje svojih deležev v skupaj obvladovanih podjetjih.***

DATUM UVELJAVITVE

58. ***Podjetje ta standard uporablja za letna obdobja, ki se začno 1. januarja 2005 ali kasneje. Uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Če podjetje uporabi ta standard za obdobja, ki se začno pred 1. januarja 2005, to dejstvo razkrije.***

RAZVELJAVITEV MRS 31 – (SPREMENJEN 2000)

59. Ta standard nadomesti MRS 31 *Računovodsko poročanje o deležih v skupnih podvigih* (spremenjen 2000).

▼**M5**

PRILOGA

Spremembe drugih izjav

Spremembe v tej prilogi se uporabljajo za letna obdobja, ki se začno 1. januarja 2005 ali kasneje. Če podjetje ta standard uporablja že prej, se te spremembe uporabljajo za to prejšnje obdobje.

A1. SOP-13 - *Skupaj obvladovana podjetja - nedenarni prispevki podvižnikov* se spremeni, kakor je opisano v nadaljevanju.

Sklicevanje se spremeni tako, da se glasi:

Sklicevanje:MRS 31 – *Deleži v skupnih podvigih*

Odstavek 1 se spremeni tako, da se glasi:

1. MRS 31.48 se nanaša tako na prispevke kot na prodajo med podvižnikom in skupnim podvigom: „Če podvižnik prispeva ali proda sredstva skupnemu podvigu, pripoznavanje vsakega dela dobička ali izgube iz omenjenega posla kaže vsebino posla". Poleg tega MRS 31.24 pravi, da je „skupaj obvladovano podjetje skupni podvig, pri katerem gre za ustanovitev delniške družbe, družbe z neomejeno ali omejeno odgovornostjo ali kakega drugega podjetja, v katerem ima vsak podvižnik svoj delež." Ni izrecnega napotka za pripoznavanje poslovnih izidov, ki izhajajo iz prispevkov nedenarnih sredstev v skupaj obvladovane enote (SOE).

…

A2. V Mednarodnih standardih računovodskega poročanja, vključno z Mednarodnimi računovodskimi standardi in pojasnili, ki se uporabljajo od decembra 2003, se sklicevanje na veljavno izvedenko MRS 31 – *Računovodsko poročanje o deležih v skupnih podvigih* – spremeni v MRS 31 – *Deleži v skupnih podvigih*.

▼**M4**

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 32

▼**M12**

Finančni Instrumenti: predstavljanje

▼**M4**

VSEBINA

	Odstavek
Namen	1-3
Področje	4-10
Opredelitve pojmov	11-14
Predstavljanje	15-50
Dolgovi in kapital	15-27
Ni pogodbene obveznosti za izročitev denarja ali drugega finančnega sredstva (člen 16(a))	17-20
Poravnava v lastnih kapitalskih inštrumentih podjetja (člen 16 (b))	21-24
Določbe o možni poravnavi	25
Možnosti poravnave	26-27
Sestavljeni finančni inštrumenti	28-32
Trezorske delnice	33-34
Obresti, dividende, izgube in dobički	35-41
Pobotanje finančnega sredstva in finančne obveznosti	42-50
Razkrivanje	51-95
Oblika, mesto in vrste finančnih inštrumentov	53-55
Usmeritve ravnanja s tveganjem in dejavnosti varovanja pred izgubo	56-59
Roki, okoliščine in računovodske usmeritve	60-66
Obrestno tveganje	67-75
Kreditno (zaupanjsko) tveganje	76-85
Poštena vrednost	86-93

▼M4

Druga razkritja	94-94
Odprava pripoznanja	94
Jamstvo/poroštvo	94
Sestavljeni finančni inštrumenti z mnogovrstnimi vgrajenimi izpeljanimi inštrumenti	94
Finančna sredstva in finančne obveznosti po pošteni vrednosti skozi poslovni izid	94
Prerazvrstitev	94
Izkaz poslovnega izida in kapital	94
Oslabitev	94
Neizpolnjevanje in kršitve	94
Datum uveljavitve	96-97
Razveljavitev drugih določil	98-100

Ta spremenjeni standard nadomesti MRS 32 (spremenjen 2000) *Finančni inštrumenti: razkrivanje in predstavljanje* in se začne uporabljati uporabljati za letna poslovna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2005 ali kasneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena.

NAMEN

▼M12

---

2. Cilj tega standarda je določiti načela za predstavljanje finančnih instrumentov kot obveznosti ali lastniški kapital in za izravnavo finančnih sredstev in finančnih obveznosti. Uporablja se za razvrščanje finančnih instrumentov, z vidika izdajatelja, v finančna sredstva, finančne obveznosti in instrumente lastniškega kapitala; razvrščanje s tem povezanih obresti, dividend, izgub in dobičkov; in okoliščine, v katerih naj se izvede izravnava finančnih sredstev in finančnih obveznosti.

3. Načela v okviru tega standarda dopolnjujejo načela pripoznavanja in merjenja finančnih sredstev in finančnih obveznosti v MRS 39 *Finančni instrumenti: pripoznavanje in merjenje* ter za razkrivanje informacij o njih v MSRP 7 *Finančni instrumenti: razkritja*.

PODROČJE UPORABE

4. ***Ta standard uporabljajo vsa podjetja pri vseh finančnih instrumentih, razen v primeru:***

   (a) **deležev v odvisnih, pridruženih in skupaj obvladovanih podjetjih, ki so obravnavana v skladu z MRS 27 Skupinski in ločeni računovodski izkazi, MRS 28 Finančne naložbe v pridružena podjetja ali MRS 31 Deleži v skupnih vlaganjih. MRS 27, MRS 28 ali MRS 31 pa v nekaterih primerih dopuščajo obravnavo deleža v odvisnem, pridruženem ali skupaj obvladovanem podjetju na podlagi uporabe MRS 39; v teh primerih podjetja uporabljajo poleg zahtev po razkritju, določenih v tem standardu, tudi zahteve po razkritju, navedene v MRS 27, MRS 28 ali MRS 31. Podjetja uporabljajo ta standard tudi za vse izpeljane finančne instrumente, povezane z deleži v odvisnih, povezanih ali skupaj obvladovanih podjetjih.**

▼M4

   (b) ***pravicah in obveznostih zaposlovalcev po programih zaslužkov zaposlencev, za katere velja MRS 19 Zaslužki zaposlencev.***

   (c) ***pravicah in obveznostih, ki izhajajo iz zavarovalnih pogodb. Vendar pa morajo podjetja uporabiti ta standard za finančni inštrument, ki prevzame obliko zavarovalne (ali pozavarovalne) pogodbe, kot je opisana v 6. členu, vendar v načelu pomeni prenos finančnih tveganj iz 52. člena. Poleg tega morajo podjetja uporabljati ta standard za izpeljane inštrumente, ki so vgrajeni v pogodbe o zavarovanju (glejte člene 10-13 MRS 39).***

   (d) ***pogodbah za obravnavanje možnih pojavov pri poslovnih združitvah (glejte 65.-67. člen MRS 22 Poslovne združitve). Ta izjema velja samo za prevzemnika.***

▼M4

(e) ***pogodbah, ki zahtevajo plačilo, zasnovano na podnebnih, geoloških ali drugih fizičnih spremenljivkah (glejte člen AG1 v MRS 39). Vendar pa se ta standard uporablja tudi za druge vrste izpeljanih inštrumentov, ki so vgrajeni v takšne pogodbe (na primer, če je zamenjava obrestne mere pogojena s podnebno spremenljivko, kot so dnevi z doseženo stopinjo toplote, je element zamenjave obrestne mere (swap) vgrajeni izpeljani inštrument, ki je na področju tega standarda – glejte člene 10-13 MRS 39).***

▼M6

(f) ***finančni inštrumenti, pogodbe in obveznosti iz plačilnih transakcij z delnicami, za katere velja MSRP 2 Plačilo z delnicami, razen za***

(i) ***pogodbe v okviru členov 8-10 tega standarda, za katere se uporablja ta standard,***

(ii) ***33. 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.***

▼M12

▼M4

6. V tem standardu je zavarovalna pogodba pogodba, ki zavarovatelja izpostavlja vnaprej določenim tveganjem izgube zaradi dogodkov ali okoliščin, ki se pojavijo ali jih odkrijejo v nekem obdobju, tudi smrti (ali v primeru rente preživetje rentnika), bolezni, invalidnosti, škode na stvareh, poškodovanja druge osebe in prekinitve poslovanja. Določbe tega standarda veljajo, kadar finančni inštrument prevzame obliko zavarovalne pogodbe, vendar v načelu pomeni prenos finančnih tveganj (glejte 52. člen), na primer pri nekaterih vrstah finančnega pozavarovanja in pogodbah o poroštvenih finančnih naložbah, ki jih izdajajo zavarovalnice ali druga podjetja. Podjetja, ki prevzamejo obveznosti iz zavarovalnih pogodb, naj pretehtajo, ali je pri predstavljanju in razkrivanju informacij o omenjenih obveznostih uporaba določb tega standarda primerna.

▼M12

▼M4

8. ***Ta standard velja za pogodbe za nakup ali prodajo nefinančnega sredstva, ki se lahko poravnajo z denarjem ali drugim finančnim inštrumentom, ali z menjavo finančnih inštrumentov, kot če bi bile te pogodbe finančni inštrumenti, razen za pogodbe, ki jih je podjetje sklenilo in jih še naprej poseduje za potrebe prejema ali izročitve nefinančnega sredstva v skladu s pričakovanim nakupom, prodajo ali uporabo.***

9. Obstaja več načinov za poravnavo pogodbe za nakup ali prodajo nefinančnega sredstva z denarjem ali drugim finančnim inštrumentom ali z menjavo finančnih inštrumentov. Ti načini so:

(a) ko pogoji iz pogodbe omogočajo vsaki stranki pravico do poravnave z denarjem ali drugim finančnim inštrumentom, ali z zamenjavo finančnih inštrumentov;

(b) ko sposobnost poravnave z denarjem ali drugim finančnim inštrumentom, ali z menjavo finančnih inštrumentov, ni izrecno podana v pogodbenih pogojih, vendar podjetje običajno poravnava podobne pogodbe z denarjem ali drugim finančnim inštrumentom ali z menjavo finančnih inštrumentov (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;

in

(d) ko je nefinančno sredstvo, ki je predmet pogodbe, takoj pretvorljivo v denar.

Pogodba, za katero velja točka (b) ali (c), ni sklenjena z namenom za prejem ali izročitev nefinančnega sredstva v skladu s pričakovanimi potrebami po nakupu, prodaji ali uporabi v podjetju, in zato spada v področje tega standarda. Druge pogodbe, za katere velja 8. člen, se oceni, da se ugotovi, ali so bile sklenjene in so še naprej v posesti z namenom za

▼M4

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 inštrumentom ali z menjavo finančnih inštrumentov, v skladu s členom 9(a) ali (d), 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 člene AG3-AG24)

11. ***V tem standardu so uporabljeni tile izrazi, katerih pomeni so natančno določeni:***

Finančni inštrument je vsaka pogodba, na podlagi katere nastane finančno sredstvo enega podjetja in finančna obveznost ali kapitalski inštrument drugega podjetja.

Finančno sredstvo je vsako sredstvo, ki je:

(a) ***denar;***

(b) ***kapitalski inštrument 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 inštrumenti podjetja in je:***

(i) ***neizpeljan (inštrument), za katerega je podjetje (lahko) zavezano prejeti spremenljivo število lastnih kapitalskih inštrumentov podjetja;***

ali

(ii) ***izpeljan inštrument, ki se lahko ali se bo poravnal drugače kot z zamenjavo določenega zneska denarja ali drugega finančnega sredstva za določeno število lastnih kapitalskih inštrumentov podjetja. Za ta namen lastni kapitalski inštrumenti podjetja ne zajemajo tudi inštrumentov, ki so sami po sebi pogodbe za prihodnji prejem ali izročitev lastnih kapitalskih inštrumentov podjetja.***

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 inštrumenti podjetja in je:***

(i) ***neizpeljan (inštrument), za katerega je podjetje (lahko) zavezano izročiti spremenljivo število lastnih kapitalskih inštrumentov podjetja;***

ali

(ii) ***izpeljan inštrument, ki se lahko, ali se bo poravnal drugače kot z zamenjavo določenega zneska denarja ali drugega finančnega sredstva za določeno število lastnih kapitalskih inštrumentov podjetja. Za ta namen lastni kapitalski inštrumenti podjetja ne zajemajo tudi inštrumentov, ki so sami po sebi pogodbe za prihodnji prejem ali izročitev lastnih kapitalskih inštrumentov podjetja.***

Kapitalski inštrument je vsaka pogodba, ki dokazuje preostali delež v sredstvih podjetja po odštetju vseh njegovih dolgov.

Poštena vrednost je znesek, s katerim je mogoče zamenjati sredstvo ali poravnati dolg med dobro obveščenima in voljnima strankama v premišljenem poslu.

▼M4

12. Naslednji izrazi so opredeljeni v 9. členu MRS 39 in se uporabljajo v tem standardu v pomenu, ki ga natančno določa MRS 39.

— odplačna vrednost finančnega sredstva ali finančne obveznosti

— za prodajo razpoložljiva finančna sredstva

— odprava pripoznanja

— izpeljani inštrument

— metoda veljavnih obresti

— finančno sredstvo ali finančna obveznost po pošteni vrednosti preko poslovnega izida

— trdna obveza

— napovedani posel

— uspešnost varovanja pred tveganjem

— pred tveganjem varovana postavka

— inštrument za varovanje pred tveganjem

— finančne naložbe v posesti do zapadlosti v plačilo

— posojila in terjatve

— običajen nakup ali prodaja

— stroški poslov.

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 inštrumenti, 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

Dolgovi in kapital (glejte tudi člene AG25-AG29)

15. ***Izdajatelj finančnega inštrumenta mora tak inštrument ali njegove sestavne dele razvrstiti, pri začetnem pripoznanju, kot finančno obveznost, finančno sredstvo ali kapitalski inštrument v skladu z vsebino pogodbenega sporazuma in opredelitvijo pojmov finančna obveznost, finančno sredstvo in kapitalski inštrument.***

16. Ko izdajatelj uporabi opredelitve iz 11. člena, za določitev, ali se finančni inštrument šteje kot kapitalski inštrument in ne kot finančna obveznost, je ta inštrument kapitalski inštrument samo v primeru, če sta izpolnjena oba pogoja (a) in (b) spodaj.

(a) Ta inštrument ne pomeni nobene pogodbene obveze:

(i) izročiti drugemu podjetju denar ali drugačno finančno sredstvo;

ali

(ii) zamenjati z drugim podjetjem finančna sredstva ali finančne obveznosti pod pogoji, ki utegnejo biti neugodni za izdajatelja.

(b) Če se inštrument lahko poravna, ali se bo poravnal, z lastnimi kapitalskimi inštrumenti izdajatelja in je:

(i) neizpeljan inštrument, ki za izdajatelja ne pomeni nobene pogodbene obveznosti izročiti spremenljivo število njegovih lastnih kapitalskih inštrumentov;

ali

(ii) izpeljan inštrument, ki ga bo izdajatelj poravnal samo z zamenjavo določenega zneska denarja ali drugega finančnega sredstva za določeno število izdajateljevih lastnih kapitalskih inštrumentov. Za ta namen lastni kapitalski inštrumenti izdajatelja ne zajemajo tudi inštrumentov, ki so sami po sebi pogodbe za prihodnji prejem ali izročitev izdajateljevih lastnih kapitalskih inštrumentov.

Pogodbena obveznost, tudi tista, ki izhaja iz izpeljanega finančnega inštrumenta, ki bo ali bi lahko povzročil prihodnji prejem ali izročitev izdajateljevih lastnih kapitalskih inštrumentov, vendar pa ne izpolnjuje pogojev iz točke (a) in (b) zgoraj, ni kapitalski inštrument.

▼**M4**

Ni pogodbene obveznosti za izročitev denarja ali drugega finančnega sredstva (člen 16(a))

17. Pomembna značilnost pri razlikovanju med finančno obveznostjo in kapitalskim inštrumentom je obstoj pogodbene obveze ene stranke na podlagi finančnega inštrumenta (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 inštrumenta pravico prejeti sorazmerni delež vseh dividend ali drugih izplačil iz kapitala, izdajatelj nima pogodbene obveze izvršiti taka izplačila, ker se od njega ne more zahtevati izročitve denarja ali drugega finančnega sredstva drugi stranki.

18. Vsebina finančnega inštrumenta in ne njegova pravna oblika je odločujoča za njegovo razvrstitev v bilanci stanja podjetja. Vsebina in pravna oblika morata biti med seboj skladni, vendar ni vedno tako. Nekateri finančni inštrumenti po pravni obliki spadajo med postavke kapitala, po vsebini pa so dolgovi, medtem ko imajo drugi lahko značilnosti kapitalskih inštrumentov in značilnosti finančnih obveznosti. Na primer:

(a) prednostna delnica, katere izdajatelj sprejme obvezo, da bo delnico kasneje tudi odkupil za določen ali določljiv znesek na določen ali določljiv dan v prihodnosti, ali ki daje imetniku pravico zahtevati od izdajatelja odkup inštrumenta na določen dan ali po njem za določen ali določljiv znesek, je finančna obveznost.

(b) finančni inštrument, ki daje imetniku pravico, da ga proda nazaj izdajatelju za denar ali drugo finančno sredstvo („prodajljiv inštrument"), je finančna obveznost. To se dogaja celo takrat, ko se znesek denarja ali drugo finančno sredstvo določi na podlagi nekega indeksa ali druge postavke, ki ima možnost povečanja ali zmanjšanja, ali ko pravna oblika prodajljivega inštrumenta daje imetniku pravico do preostalega deleža v sredstvih izdajatelja. Obstoj opcije za imetnika, da proda finančni inštrument nazaj izdajatelju za denar ali drugo finančno sredstvo, pomeni, da ta prodajljivi inštrument izpolnjuje opredelitev pojma finančna obveznost. Na primer, odprti vzajemni skladi, naložbeni skladi z enotami, osebne družbe in nekatera zadružna podjetja lahko dajo svojim lastnikom enot ali članom pravico do odkupa njihovih deležev v podjetju izdajatelja, ob kateremkoli času, za denar, enak njihovemu sorazmernemu delu vrednosti sredstva izdajatelja. Vendar pa razvrstitev med finančne obveznosti ne izključuje uporabe deskriptorjev, kot so „čista vrednost sredstev, ki se da pripisati lastnikom enot" in „sprememba čiste vrednosti sredstev, ki se da pripisati lastnikom enot" na obrazcu finančnih izkazov podjetja, ki nima ►**M5** vplačan kapital ◄ (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 kapitala, in prodajljive inštrumente, ki ji ne (ustrezajo) (glejte Ponazorilni zgled št. 8).

19. Če podjetje nima nepogojne pravice, da bi se izognilo izročitvi denarja ali drugega finančnega sredstva za poravnavo pogodbene obveze, obveza ustreza opredelitvi finančne obveznosti. Na primer:

(a) omejitev možnosti podjetja, da izpolni svojo pogodbeno obvezo, kot je na primer pomanjkanje deviz ali potreba po pridobitvi dovoljenja uradnega organa za plačilo, ne zanika pogodbene obveze podjetja ali imetnikove pogodbene pravice, ki izhaja iz takega inštrumenta.

(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.

20. Finančni inštrument, 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 inštrument lahko vsebuje nefinančno obvezo, ki jo je treba poravnati samo v primeru, če podjetje ne izvrši izplačil ali odkupi inštrumenta. Če se podjetje lahko izogne prenosu denarnih sredstev ali drugega finančnega sredstva le s poravnavo nefinančne obveze, je finančni inštrument finančna obveznost.

(b) finančni inštrument 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.

▼M4

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 inštrumentih podjetja (člen 16 (b))

21. Pogodba ni kapitalski inštrument zgolj zato, ker lahko povzroči prejem ali izročitev lastnih kapitalskih inštrumentov podjetja. Podjetje ima lahko pogodbeno pravico ali obvezo prejeti ali izročiti neko število svojih lastnih delnic ali drugih kapitalskih inštrumentov, ki se razlikuje, tako da je poštena vrednost lastnih kapitalskih inštrumentov 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 inštrumentov podjetja (npr. obrestna mera, cena blaga ali cena finančnega inštrumenta). Dva primera sta (a) pogodba za izročitev toliko lastnih kapitalskih inštrumentov podjetja, katerih vrednost je enaka 100 DE (*) in (b) pogodba za izročitev toliko lastnih kapitalskih inštrumentov 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 inštrumentov. Ni kapitalski inštrument, ker uporablja podjetje spremenljivo število svojih lastnih kapitalskih inštrumentov kot sredstvo za poravnavo pogodbe. Tako ta pogodba ne dokazuje preostalega deleža v sredstvih podjetja po odštetju vseh njegovih dolgov.

22. Pogodba, ki jo bo podjetje, ki (prejema ali) izroča določeno število svojih lastnih kapitalskih inštrumentov v zamenjavo za določen znesek denarja ali drugega finančnega sredstva, je kapitalski inštrument. 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 inštrument. 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 inštrumentov, ki bodo prejeti ali plačani za poravnavo pogodbe, ne izključujejo tega, da je pogodba kapitalski inštrument. Vsako prejeto nadomestilo (kot premija, prejeta za pisno opcijo ali nakupni bon za lastne delnice podjetja) se doda neposredno h kapitalu. Vsako plačano nadomestilo (kot premija, plačana za kupljeno opcijo) se neposredno odšteje od kapitala. Spremembe poštene vrednosti kapitalskega inštrumenta se ne pripoznajo v računovodskih izkazih.

23. Iz pogodbe, ki podjetju nalaga obvezo, da kupi svoje lastne kapitalske inštrumente za denar ali drugo finančno sredstvo, nastane finančna obveznost za sedanjo vrednost odkupnega zneska (npr., za sedanjo vrednost rokovne cene ponovnega odkupa, pogodbene cene opcije ali drugega odkupnega zneska). Tako je tudi takrat, če je pogodba kapitalski inštrument. Primer za to je obveza podjetja po rokovni pogodbi za nakup svojih lastnih kapitalskih inštrumentov za denar. Ko je finančna obveznost na začetku pripoznana po MRS 39, se njena poštena vrednost (sedanja vrednost odkupnega zneska) prerazvrsti iz kapitala. Zatem se finančna obveznost izmeri v skladu z MRS 39. Če pogodba poteče/zastara/brez izročitve, se knjigovodska vrednost finančne obveznosti prerazvrsti iz kapitala. Iz pogodbene obveze, ki podjetju nalaga nakup svojih lastnih kapitalskih inštrumentov, nastane finančna obveza za sedanjo vrednost odkupnega zneska, četudi je obveznost nakupa pogojna za nasprotno stranko, ki uveljavlja svojo pravico do odkupa (npr. pisna prodajna opcija, ki daje nasprotni stranki pravico prodati lastne kapitalske inštrumente podjetju za določeno stalno ceno).

24. Pogodba, ki jo bo poravnalo podjetje, ki izroča ali prejema določeno število svojih lastnih kapitalskih inštrumentov 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 inštrumentov v zameno za znesek denarja, izračunan kot ustreznik vrednosti 100 unč zlata.

Določbe o možni poravnavi

25. Finančni inštrument lahko zahteva od podjetja, da izroči denar ali drugo finančno sredstvo ali ga poravna tako, da bi nastala finančna obveznost, v primeru pojavljanja ali nepojavljanja negotovih prihodnjih dogodkov (ali po izidu negotovih razmer/okoliščin), ki jih ne obvladuje niti izdajatelj niti imetnik, kot so sprememba borznega indeksa, indeksa cen potrošnega blaga, obrestne mere ali zahtev davčnih oblasti, ali izdajateljevih prihod-

(*) V tem standardu so denarni zneski izraženi v „denarnih enotah” (DE).

▼M4

njih prihodkov, ►M5 poslovni izid ◄ ali dolgovno-kapitalskega razmerja. Izdajatelj takšnega inštrumenta nima nepogojne pravice, da bi se izognil izročitvi denarja ali drugega finančnega sredstva (ali drugače, da bi to poravnal na takšen način, da bi to bilo finančna obveznost). Zato je to finančna obveznost izdajatelja, razen:

(a) če del določbe o možni poravnavi, ki bi lahko zahteval poravnavno v denarju ali z drugim finančnim sredstvom (ali drugače, vendar tako, da bi to bila finančna obveznost), ni pristen (genuine);

ali

(b) če se od izdajatelja zahteva, da poravna obveznost z denarjem ali drugim finančnim sredstvom (ali drugače, da bi to poravnal na takšen način, da bi to bilo finančna obveznost) samo v primeru prenehanja poslovanja/likvidacije izdajatelja.

Možnosti poravnave

26. ***Kadar izpeljani finančni inštrument 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 inštrument.***

27. Primer izpeljanega finančnega inštrumenta 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 inštrumente podjetja spadajo v področje tega standarda, ker se lahko poravnajo bodisi z izročitvijo nefinančnega sredstva ali z denarjem ali drugim finančnim inštrumentom (glejte člene 8 – 10). Takšne pogodbe so finančna sredstva ali finančne obveznosti in ne kapitalski inštrumenti.

Sestavljeni finančni inštrumenti (glejte tudi člene AG30-AG35 in Ponazorilni zgledi 9-12)

28. ***Izdajatelj neizpeljanega finančnega inštrumenta mora oceniti pogoje finančnega inštrumenta, da določi, ali vsebuje različne sestavine. Takšne sestavine se razvrstijo ločeno kot finančne obveznosti, finančna sredstva ali kapitalski inštrumenti v skladu s 15. členom.***

29. Podjetje ločeno pripoznava sestavine finančnega inštrumenta, ki (a) povzroči nastanek finančne obveznosti podjetja, in (b) omogoči imetniku zamenjavo inštrumenta za izdajateljev kapitalski inštrument podjetja. Na primer, obveznica ali podoben inštrument, ki ga imetnik lahko zamenja za določeno število navadnih delnic podjetja, je sestavljen finančni inštrument. S stališča podjetja ima tak inštrument dve sestavini: finančno obveznost (pogodbeni dogovor o izročitvi denarja ali kakega drugega finančnega sredstva) in kapitalski inštrument (nakupno opcijo, ki imetniku za določeno obdobje daje pravico zamenjati jo v določeno število navadnih delnic istega podjetja). Gospodarski učinek izdaje takega inštrumenta je vsebinsko enak hkratni izdaji dolgovnega inštrumenta z določbo o kratkem roku do poravnave obveznosti, in nakupnih bonov za nakup navadnih delnic ali izdaji dolgovnega inštrumenta z nakupnimi boni, ki jih je mogoče odtrgati od takega inštrumenta. V vseh naštetih primerih podjetje v svoji bilanci stanja prikaže sestavino dolgov in sestavino kapitala ločeno.

30. Razvrstitve dolgovnih in kapitalskih sestavin zamenljivega inštrumenta tukaj ne obravnavamo zaradi spremembe verjetnosti, da bo imetnik izkoristil možnost zamenjave za drug inštrument, 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 inštrumenta. Obveza podjetja za bodoča izplačila ostane neporavnana, dokler ne ugasne z zamenjavo, z zapadlostjo inštrumenta v plačilo ali na podlagi kakega drugega posla.

31. MRS 39 obravnava merjenje finančnih sredstev in finančnih obveznosti. Kapitalski inštrumenti so tisti inštrumenti, ki dokazujejo preostali delež v sredstvih podjetja po odštetju vseh njegovih dolgov. Ko se torej začetna knjigovodska vrednost sestavljenega kapitalskega inštrumenta razporedi na njegove sestavine kapitala in sestavine dolgov, se sestavini kapitala dodeli preostali znesek potem, ko se odšteje od poštene vrednosti inštrumenta kot celote znesek, posebej določen za sestavino kapitala. Vrednost izpeljanih možnosti (kot je nakupna opcija), vgrajenih v sestavljeni finančni inštrument, ki ni kapitalska sestavina (kot je opcija zamenjave kapitala) je vključena v dolgovno sestavino. Seštevek knjigovodskih vrednosti, pripisanih sestavinam dolgov in sestavinam kapitala, ko se prvič pripoznajo, je vedno enak pošteni vrednosti, ki bi se pripisala inštrumentu kot celoti. Noben dobiček ali izguba se ne pojavi zaradi začetnega ločenega pripoznanja sestavin takega inštrumenta.

▼**M4**

32. Po prvi metodi, opisani v 31. členu, izdajatelj obveznice, ki jo je mogoče zamenjati za navadne delnice, najprej določi knjigovodsko vrednost dolgovne sestavine, tako da izmeri pošteno vrednost podobne obveznosti (tudi vgrajene nekapitalske izpeljane možnosti), ki nima povezane sestavine kapitala. Knjigovodsko vrednost kapitalskega inštrumenta, ki jo pomeni možnost zamenjave inštrumenta za navadne delnice, je nato mogoče določiti tako, da se od poštene vrednosti sestavljenega finančnega inštrumenta kot celote odšteje poštena vrednost finančne obveznosti.

Trezorske delnice (glejte tudi člen AG36)

33. ***Če podjetje ponovno pridobi svoje lastne kapitalske inštrumente, se ti inštrumenti („trezorske delnice") odštejejo od kapitala. V izkazu poslovnega izida se ob nakupu, prodaji, izdaji ali umiku lastnih kapitalskih inštrumentov podjetja ne pripozna dobiček ali izguba. Takšne trezorske delnice (lastne delnice) lahko pridobi in poseduje podjetje sámo ali člani skupine (uskupinjenega podjetja). Plačano ali prejeto nadomestilo se pripozna neposredno v kapitalu.***

34. Zneski trezorskih delnic v posesti se razkrijejo posebej bodisi v obrazcu bilance stanja bodisi v pojasnilih, v skladu z MRS 1 *Predstavljanje računovodskih izkazov.* Podjetje omogoči razkrivanje v skladu z MRS 24 *Razkrivanje povezanih strank,* če podjetje ponovno pridobi svoje lastne kapitalske inštrumente od povezanih strank.

Obresti, dividende, izgube in dobički (glejte tudi člen AG37)

35. ***Obresti, dividende, izgube in dobičke, ki so povezani s finančnim inštrumentom ali njegovim sestavino, ki je finančna obveznost, je treba prikazati v izkazu poslovnega izida kot prihodke ali odhodke. Izplačila imetnikom kapitalskega inštrumenta bremeni podjetje neposredno kapital, brez z njimi povezanega zneska davka iz dobička. Stroške kapitalskega posla, razen stroškov izdaje kapitalskega inštrumenta, ki jih je mogoče prisoditi neposredno pridobitvi posla (in se morajo obračunati po MRS 22), je treba v čistem znesku obračunati kot odbitek od kapitala, brez z njimi povezanega zneska davka iz dobička.***

36. Razvrstitev finančnega inštrumenta kot finančno obveznost ali kapitalski inštrument odloča o tem, ali bodo obresti, dividende, izgube in dobički, ki so z njim povezani, pripoznane med odhodke ali prihodke v izkazu poslovnega izida. Izplačilo dividend za delnice, v celoti pripoznane kot obveznosti, se torej pripozna kot odhodke, tako kot obresti za obveznice. Podobno izdajatelj v izkazu poslovnega izida pripozna tudi dobiček in izgubo, ki sta povezana z odkupom ali refinanciranjem finančnih obveznosti, odkup ali refinanciranje kapitalskih inštrumentov pa pripozna kot gibanje kapitala. Spremembe poštene vrednosti kapitalskega inštrumenta se ne pripoznajo v računovodskih izkazih.

37. V podjetju se pri izdaji ali pridobivanju lastnih kapitalskih inštrumentov 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. Stroške kapitalskega posla je treba v čistem znesku obračunati kot odbitek od kapitala (brez z njimi povezanega zneska davka iz dobička), kolikor so to dodatni stroški, ki jih je mogoče pripisati neposredno kapitalskemu poslu, ki bi se jim bilo sicer mogoče izogniti. Stroški kapitalskega posla, ki je opuščen, se pripoznajo kot odhodek.

38. Stroške posla v zvezi z izdajo sestavljenega finančnega inštrumenta se razporedi na sestavine dolga in sestavine kapitala inštrumenta v sorazmerju z razporeditvijo iztržka. Stroške posla, ki se nanašajo skupaj na več kot en sam posel (na primer stroške hkratnega ponujanja nekaterih delnic in kotiranje drugih delnic na borzi vrednostnic), se razporedi na takšne posle na podlagi, ki je smiselna in skladna s podobnimi posli.

39. Znesek stroškov posla, ki so obračunani kot odbitek od kapitala v obdobju, se razkrije posebej po MRS 1 *Predstavljanje računovodskih izkazov.* Z njimi povezani znesek davka iz dobička, pripoznan neposredno v kapitalu, se vključi v celotni znesek sprotnega in odloženega davka iz dobička, ki povečuje ali zmanjšuje kapital, in se razkrije po MRS 12 *Davek iz dobička*.

40. Dividende, uvrščene med odhodke, je mogoče prikazati v izkazu poslovnega izida bodisi skupaj z obrestmi za ostale obveznosti bodisi kot ločeno postavko. ►**M12** Razkritje obresti in dividend mora poleg zahtev iz tega standarda izpolnjevati tudi zahteve iz MRS 1 in MSRP 7. ◄ V nekaterih okoliščinah je razlike med obrestmi in dividendami glede zadev, kot so odbitki od davka, smotrno razkriti ločeno v izkazu poslovnega izida. Davčni učinki se razkrivajo v skladu z MRS 12.

41. Dobički in izgube, povezane s spremembami knjigovodske vrednosti finančne obveznosti, se pripoznajo kot prihodek ali odhodek v izkazu poslovnega izida tudi ko se nanašajo na inštrument, ki vsebuje pravico do preostalega deleža v sredstvih podjetja v zameno za denar ali drugo

▼M4

finančno sredstvo (glejte člen 18(b)). Po MRS 1 predstavlja podjetje vse dobičke ali izgube iz ponovnega merjenja takšnega inštrumenta ločeno v obrazcu izkaza poslovnega izida (uspeha), če je ta predstavitev ključna za razumevanje uspešnosti podjetja.

Pobotanje finančnega sredstva in finančne obveznosti (glejte tudi člene AG 38 in AG39)

42. ***Finančno sredstvo in finančno obveznost je treba pobotati ter čisti znesek predstaviti v bilanci stanja, samo takrat, če podjetje:***

(a) ***trenutno ima uradno izvršljivo pravico pobotati pripoznane zneske;***

ter

(b) ***namerava bodisi poravnati čisti znesek ali unovčiti sredstvo in hkrati poravnati svojo obveznost.***

Pri obračunavanju prenosa finančnega sredstva, ki ne izpolnjuje pogojev za odpravo pripoznanja, podjetje ne sme pobotati prenesenega sredstva in povezane obveznosti (glejte MRS 39, 36. člen).

43. Ta standard zahteva predstavljanje finančnih sredstev in finančnih obveznosti v čistem znesku, če to nakazuje pričakovane bodoče denarne tokove podjetja, ki so izid poravnave dveh ali več posameznih finančnih inštrumentov. Če ima podjetje pravico dobiti ali plačati en sam čisti znesek in če to tudi namerava storiti, ima dejansko le eno samo finančno sredstvo ali finančno obveznost. V drugih okoliščinah je treba finančna sredstva in finančne obveznosti predstavljati vsake posebej dosledno glede na njihove značilnosti kot dejavnike ali obveze podjetja.

44. Pobotanje pripoznanega finančnega sredstva in pripoznane finančne obveznosti ter predstavitev čistega zneska se razlikuje od odprave pripoznanja posameznega finančnega sredstva ali finančne obveznosti. Čeprav se pri pobotanju ne pripozna dobiček ali izguba, pa odprava pripoznavanja finančnega inštrumenta povzroči ne le odstranitev prej pripoznane postavke iz bilance stanja, temveč lahko povzroči tudi pripoznanje dobička ali izgube.

45. Pravica do pobotanja je dolžnikova zakonita pravica po pogodbi ali na drugi podlagi, da poravna ali kako drugače izloči celotni znesek ali le del zneska, ki ga dolguje upniku, tako da pri pobotanju tega zneska uporabi znesek, ki mu ga dolguje upnik. V nenavadnih okoliščinah ima lahko dolžnik zakonito pravico uporabiti znesek, ki mu ga dolguje tretja stranka, za poravnavo zneska, ki ga sam dolguje upniku, če obstaja o tem med vsemi tremi strankami dogovor, ki jasno določa dolžnikovo pravico do pobotanja. Ker je pravica do pobotanja zakonita pravica, so lahko okoliščine v prid tej pravici različne od enega pravnega sistema do drugega, zato je treba upoštevati, kateri zakoni veljajo za razmerja med strankami.

46. 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 plačilnosposobnostnim (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. ►**M12** 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 členom 36 MSRP 7. ◄

48. Do hkratne poravnave dveh finančnih inštrumentov 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 plačilnosposobnostnemu tveganju pa sploh ni. V drugačnih okoliščinah lahko podjetje poravna dva inštrumenta tako, da prejme in plača ločena zneska, s tem pa se izpostavi kreditnemu (zaupanjskemu) tveganju za celotni znesek sredstva oziroma plačilnosposobnostnemu tveganju za celotni znesek obveznosti. Tako izpostavljanje tveganju

▼M4

je lahko pomembno, četudi je razmeroma kratko. Spričo tega se udenaritev finančnega sredstva in poravnava finančne obveznosti obravnavata kot hkratni le takrat, ko se posla 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 inštrumentov, da bi posnemali značilnosti enega samega finančnega inštrumenta (pri „zbirnem inštrumentu”);

(b) nastanejo finančna sredstva in finančne obveznosti na podlagi finančnih inštrumentov, ki so enako izvirno izpostavljeni tveganju (na primer sredstva in obveznosti v portfelju rokovnih pogodb ali drugih izpeljanih inštrumentov), 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 sredstva, izločena za vračilo);

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 police.

50. Podjetje, ki se ukvarja z mnogimi posli s finančnimi inštrumenti, 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 inštrumentov, 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 inštitucije, 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. ►**M12** 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 členom 36 MSRP 7. ◄

▼**M12**

▼**M4**

DATUM UVELJAVITVE

96. ***Podjetje mora uporabljati ta standard za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2005 ali kasneje. Njegova uporaba pred tem datumom je dovoljena. Podjetje ne sme uporabljati tega standarda za letna obračunska obdobja pred 1. januarjem 2005, razen če uporablja tudi MRS 39 (izdan decembra 2003). Če podjetje uporablja ta standard za obdobje pred 1. januarjem 2005, mora to razkriti.***

97. ***Ta standard se uporablja za nazaj.***

RAZVELJAVITEV DRUGIH DOLOČIL

98. Ta standard nadomesti MRS 32 *Finančni inštrumenti: Razkrivanje in predstavljanje*, spremenjen v letu 2000►**M12** [1] ◄.

99. Ta standard nadomesti naslednja pojasnila:

(a) SOP-5 *Razvrščanje finančnih inštrumentov - določbe o možnih poravnavah*;

(b) SOP-16 ►**M5** *Vplačan kapital* ◄ *- ponovno pridobljeni lastni delniški inštrumenti (trezorske delnice);*

in

(c) SOP-17 *Kapital - stroški kapitalskih poslov.*

---

[1] Avgusta 2005 je Uprava za mednarodne računovodske standarde (IASB) prenesla vsa razkritja, povezana s finančnimi instrumenti, na MSRP 7 *Finančni instrumenti: razkritja*.

▼**M4**

100. Ta standard umika osnutek SOPovega pojasnila D34 *Finančni inštrumenti – odkupljivi inštrumenti ali pravice za imetnika.*

▼M4

PRILOGA A

Napotki za uporabo MRS 32 Finančni inštrumenti: Razkrivanje in predstavljanje

Ta priloga je sestavni del standarda.

AG1. Ti napotki za uporabo pojasnjujejo uveljavljanje posebnih delov tega standarda.

AG2. Ta standard ne obravnava izkazovanja ali merjenja finančnih inštrumentov. Zahteve o pripoznavanju in merjenju finančnih sredstev in finančnih obveznosti so naštete v MRS 39 *Finančni inštrumenti: Pripoznavanje in merjenje.*

Opredelitve pojmov (členi 11-14)

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 poslovnih dogodkov 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 inštrument 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 inštrument 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 države, ki jih je izdala, da plača denar. Potemtakem je državna obveznica finančno sredstvo njenega imetnika in finančna obveznost njenega izdajatelja.

AG6. „Večni” dolgovni inštrumenti (inštrumenti 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 inštrument, ki zahteva od njega neskončno letno plačevanje zneskov, ki ustrezajo stalni 8-odstotni obrestni meri, nanašajoči se na določen nominalni znesek ali znesek glavnice, enak 1 000 DE (*). Če domnevamo, da je 8 % tržna obrestna mera za inštrument 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 inštrumenta 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 inštrumenta, če na koncu pripelje do prejema ali plačila denarja oziroma do pridobitve ali izdaje kapitalskega inštrumenta.

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

(*) V tem napotku so denarni zneski izraženi v „denarnih enotah” (DE).

▼M4

obveza obstajata zaradi preteklega posla 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.

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 inštrument, 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.

AG12. Obveznosti ali sredstva, ki nimajo pogodbenih značilnosti (na primer davki iz dobička, nastali zaradi zakonskih obveznosti, ki jih določa država), niso finančne zahtev ali finančna sredstva. Obračunavanje davkov iz dobička obravnava MRS 12 *Davek iz dobička*. 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 inštrumenti

AG13. Primeri kapitalskih inštrumentov: vključujejo neprodajljive navadne delnice, nekaj vrst prednostnih delnic (glejte člen AG25 in AG26), in nakupne bone ali pisne nakupne opcije, ki dajejo imetniku pravico do vpisa ali nakupa določenega števila neprodajljivih navadnih delnic pri podjetju, ki jih izdaja, v zameno za določen znesek denarja ali drugega finančnega sredstva. Obveza podjetja za izdajo ali nakup določenega števila svojih lastnih kapitalskih inštrumentov v zamenjavo za določen znesek denarja ali drugega finančnega sredstva, je kapitalski inštrument podjetja. Če takšna pogodba vsebuje obvezo za podjetje, da plača denar ali drugo finančno sredstvo, nastane tudi obveznost za sedanjo vrednost odkupnega zneska (glejte člen AG27(a)). Izdajatelj neprodajljivih navadnih delnic prevzame obveznost, kadar jih izdajatelj uradno razpeča in tako prevzame do delničarjev zakonsko obveznost prenesti sredstva nanje. To se lahko zgodi, potem ko izdajatelj objavi izplačilo dividende ali ko pride do ukinitve podjetja, pri kateri so delničarjem na voljo sredstva podjetja, preostala po poravnavi vseh njegovih obveznosti.

AG14. Kupljena nakupna opcija ali druga podobna pogodba, ki jo pridobi podjetje in mu daje pravico do ponovne pridobitve določenega števila svojih lastnih kapitalskih inštrumentov v zamenjavo za izročitev določenega zneska denarja ali drugega finančnega sredstva, ni finančno sredstvo podjetja. Namesto tega se vsako nadomestilo, plačano za takšno pogodbo, odšteje od kapitala.

Izpeljani finančni inštrumenti (derivativi)

AG15. Med finančne inštrumente spadajo temeljni inštrumenti (kot so terjatve iz poslovanja, obveznosti iz poslovanja in kapitalski inštrumenti), in izpeljani finančni inštrumenti, kot so finančne opcije, rokovne pogodbe (*futures*) in rokovni (terminski) posli (*forwards*), zamenjave obrestnih mer (*swaps*) in valutne zamenjave. Izpeljani finančni inštrumenti ustrezajo opredelitvi pojma finančni inštrument in spadajo spričo tega v področje tega standarda.

▼M4

AG16. Izpeljani finančni inštrumenti povzročajo pravice in obveze, ki pomenijo prenos enega ali več finančnih tveganj, povezanih s prvotnim temeljnim finančnim inštrumentom, med strankami, ki so povezane z zadevnim finančnim inštrumentom. Ob izdaji dajejo izpeljani finančni inštrumenti 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 (*) ne povzročijo prenosa prvotnega temeljnega finančnega inštrumenta ob nastanku pogodbe in tudi ne takrat, ko zapade v plačilo po pogodbi. Nekateri inštrumenti obsegajo tako pravico kot tudi obvezo zamenjave. Ker so pogoji za zamenjavo določeni ob izdaji posameznega izpeljanega inštrumenta, ti pogoji zaradi sprememb cen na finančnih trgih lahko postanejo tako ugodni kot tudi neugodni.

AG17. Prodajna ali nakupna opcija za zamenjavo finančnih sredstev ali finančnih obveznosti (t.j. finančnih inštrumentov, razen lastnih kapitalskih inštrumentov podjetja) daje imetniku pravico do morebitnih bodočih gospodarskih koristi, ki so povezane s spremembami poštene vrednosti temeljnega finančnega inštrumenta 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 inštrumenta. Pogodbena pravica imetnika in obveza izdajatelja ustrezata opredelitvi finančnega sredstva oziroma finančne obveznosti. Finančni inštrument, na podlagi katerega je sklenjena opcijska pogodba, je lahko vsako finančno sredstvo, tudi delnice v drugih podjetjih in inštrumenti, ki se obrestujejo. Opcija lahko od izdajatelja zahteva, naj izda dolgovni inštrument, namesto da prenese posamezno finančno sredstvo, vendar je inštrument, 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 inštrumenta je rokovni posel, ki ga je treba izpeljati v šestih mesecih in pri katerem 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 inštrumente. 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 inštrumentov, na katerih so zasnovane (torej od obveznic in denarja, ki so predmet zamenjave). Obe stranki, ki sta podpisali pogodbo o rokovnem poslu, 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 inštrumentov obsegajo pravico ali obvezo opraviti zamenjavo v prihodnosti; mednje spadajo tudi obrestne in valutne zamenjave (*swaps*), opcije z vnaprej določeno najvišjo sprejemljivo 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 rokovnega posla, v katerem se stranki dogovorita za vrsto prihodnjih zamenjav denarnih zneskov; en znesek se izračuna na podlagi spremenljive obrestne mere, drugi pa na podlagi stalne obrestne

(*) To velja za večino, ne pa za vse izpeljane finančne inštrumente, npr. v nekaterih obrestnih zamenjavah med valutami se glavnica zamenja ob začetku (in ponovno zamenja ob zapadlosti).

▼M4

mere. Standardizirane rokovne pogodbe (*futures*) so še ena različica rokovnih poslov, 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 (členi 8-10)

AG20. Pogodbe za nakup ali prodajo nefinančnih postavk ne izpolnjujejo opredelitve finančnega inštrumenta, 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 pogodba ali rokovni posel za srebro), niso finančni inštrumenti. 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 inštrumenti. 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 inštrumentu. Vendar pa nekatere pogodbe za nakup ali prodajo nefinančnih sredstev, ki se lahko poravnajo z menjavo finančnih inštrumentov, ali pri katerih je nefinančno sredstvo takoj zamenljivo za denar, spadajo v področje tega standarda, kot če bi bile finančni inštrumenti (glejte 8. člen).

AG21. Pogodba, pri kateri gre za prejem ali izročitev opredmetenih sredstev, ne povzroči nastanka finančnega sredstva pri eni stranki in finančne obveznosti pri drugi stranki, razen če je kako z njo povezano plačilo odloženo na čas, ki šele sledi dnevu prenosa omenjenih opredmetenih sredstev. Tako je pri nakupu ali prodaji blaga na up (kredit).

AG22. Nekatere pogodbe so povezane z blagom, vendar pri njih ne gre za poravnavo v obliki fizičnega prejema ali izročitve blaga. V njih je določena poravnava z denarnimi plačili, ki so določena v skladu s formulo iz pogodbe, ne z vnaprej določenimi zneski plačil. Na primer znesek glavnice posamezne dolgoročne obveznice je mogoče izračunati z uporabo tržne cene nafte, ki prevladuje ob zapadlosti obveznice v plačilo, na določeno količino nafte. Glavnica se indeksira z upoštevanjem cene blaga, poravna pa se izključno v denarju. Taka pogodba je finančni inštrument.

AG23. Opredelitev finančnega inštrumenta obsega tudi pogodbo, ki poleg finančnega sredstva ali finančne obveznosti povzroči tudi nefinančno sredstvo ali nefinančno obveznost. Taki finančni inštrumenti 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 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 inštrument, ne glede na druge vrste sredstev in obveznosti, ki se tudi pojavljajo.

▼M12

▼M4

Predstavljanje

Dolgovi in kapital (členi 15-27)

Ni pogodbene obveznosti za izročitev denarja ali drugega finančnega sredstva (člen 17-20)

AG25. Prednostne delnice lahko prinašajo različne pravice. Pri določanju, ali se prednostne delnice razvrstijo kot finančna obveznost ali kapitalski inštrument, 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

▼M4

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 inštrumenta. Če ima izdajatelj sam pravico odločiti se o razdelitvi imetnikom prednostnih delnic, naj gre za nabiralne (kumulativne) ali nenabiralne (nekumulativne) delnice, so delnice kapitalski inštrumenti. Na razvrstitev prednostne delnice kot kapitalskega inštrumenta ali finančne obveznosti pa ne vpliva:

(a) zgodovina izplačil;

(b) namen opraviti izplačila v prihodnje;

(c) možen negativen vpliv na ceno navadnih delnic izdajatelja, če izplačila niso opravljena (zaradi omejitev plačila dividend na navadne 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.

Poravnava v lastnih kapitalskih inštrumentih podjetja (člen 21-24)

AG27. Naslednji primeri ponazarjajo, kako razvrstiti različne vrste pogodb o lastnih kapitalskih inštrumentih 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 inštrument. Tako se vsako nadomestilo, prejeto ali plačano za takšno pogodbo, neposredno prišteje v kapital ali odšteje od njega. Primer za to je izdana delniška opcija, ki daje nasprotni stranki pravico nakupa določenega števila delnic podjetja za določen znesek denarja. Če pa takšna pogodba zahteva od podjetja, da kupi (odkupi) svoje lastne delnice za denar ali drugo finančno sredstvo na določen ali določljiv datum ali na poziv, podjetje tudi pripozna finančno obveznost za sedanjo vrednost odkupnega zneska. Primer za to je obveza podjetja po rokovni pogodbi za kasnejši odkup določenega števila svojih lastnih delnic za določen znesek denarja.

(b) Iz pogodbene obveze, ki podjetju nalaga nakup svojih lastnih delnic za denar, nastane finančna obveznost za sedanjo vrednost odkupnega zneska, četudi število delnic, ki jih mora podjetje odkupiti, ni določeno, ali če je obveza nakupa pogojna za nasprotno stranko, ki uveljavlja svojo pravico do odkupa. Primer za pogojno obvezo je izdana delniška opcija, ki zahteva od podjetja, da odkupi svoje lastne delnice za denar, če nasprotna stranka uveljavi opcijo.

(c) Pogodba, ki bo poravnana z denarjem ali drugim finančnim sredstvom, je finančno sredstvo ali finančna obveznost, pa čeprav znesek denarja ali vrednost drugega finančnega sredstva, ki bo prejet ali izročen, temelji na spremembah v tržni ceni lastnega kapitala podjetja. En primer za to je z denarjem poravnana delniška opcija.

(d) Pogodba, ki jo bo poravnalo podjetje s spremenljivim številom svojih lastnih delnic, katerih vrednost je enaka določenemu znesku ali znesku, ki temelji na spremembah temeljne spremenljivke (npr. cene blaga), je finančno sredstvo ali finančna obveznost. Primer za to je pisna opcija za nakup zlata, ki jo – če bo uveljavljena, poravna podjetje s svojimi lastnimi inštrumenti, tako da izroči toliko teh inštrumentov, 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

▼M4

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. Člen 25 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 inštrumenta. 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 inštrument. 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 inštrumente ustrezna.

Obravnava v skupinskih računovodskih izkazih

AG29. V skupinskih računovodskih izkazih podjetje prikaže deleže ostalih strank v kapitalu in dobičku svojih odvisnih podjetij v skladu z MRS 1 *Predstavljanje računovodsih izkazov* in MRS 27 *Skupinski računovodski izkazi.* Pri razvrščanju finančnega inštrumenta (ali njegove sestavine) v skupinskih računovodsih izkazih, upošteva podjetje vse pogoje in okoliščine, ki so dogovorjeni med člani skupine in imetniki inštrumentov, pri ugotavljanju, ali ima skupina kot celota obvezo izročiti denar ali drugo finančno sredstvo za inštrument, ali ga poravnati na način, ki povzroči razvrstitev med obveznosti. Če odvisno podjetje v skupini izda finančni inštrument in obvladujoče podjetje ali druga skupina podjetij dogovori dodatne pogoje neposredno z imetniki inštrumenta (npr. jamstvo/garancija), potem skupina morda nima popolne pravice odločanja o izplačilih ali ponovnem odkupu. Čeprav lahko odvisno podjetje pravilno razvrsti inštrument ne glede na te dodatne pogoje v svojih posameznih računovodskih izkazih, se učinek drugih dogovorov med člani skupine in imetniki inštrumenta obravnava, da bi zagotovili, da so skupinski finančni izkazi odraz pogodb in poslov, ki jih je sklenila skupina kot celota. v obsegu, da obstaja takšna obveza ali določba o poravnavi, se tak inštrument (ali njegova sestavina, če se obveza nanaša nanjo) razvrsti kot finančna obveznost v skupinskih računovodskih izkazih.

Sestavljeni finančni inštrumenti (členi 28-32)

AG30. 28. člen velja le za izdajatelje neizpeljanih sestavljenih finančnih inštrumentov. Ta člen (28) ne obravnava sestavljenih finančnih inštrumentov s stališča imetnikov. MRS (39) obravnava ločitev vgrajenih izpeljanih inštrumentov s stališča imetnikov sestavljenih finančnih inštrumentov, ki vsebujejo dolgovne in kapitalske značilnosti.

AG31. Običajna oblika sestavljenih finančnih inštrumentov je dolgovni inštrument z vgrajeno možnostjo zamenjave, na primer obveznica, ki jo je mogoče zamenjati v navadne delnice istega izdajatelja, in brez drugih vgrajenih izpeljanih možnosti. Po 28. členu mora izdajatelj takega finančnega inštrumenta v svoji bilanci stanja izkazati posebej tisti del, ki se nanaša na dolg, in posebej tistega, ki se nanaša na kapital, kot sledi:

(a) Izdajateljeva obveza, da izplačuje obresti in glavnico v skladu z rokovnikom, je finančna obveznost toliko časa, dokler se tak inštrument 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 inštrumente, ki imajo primerljivo boniteto in zagotavljajo v bistvu enake denarne tokove pod enakimi pogoji, vendar brez možnosti zamenjave za kak drug inštrument.

(b) Kapitalski inštrument je vgrajena opcija zamenjave obveznosti za kapital izdajatelja inštrumenta. Poštena vrednost te opcije vključuje njeno časovno vrednost in njeno notranjo vrednost, če obstajata. Ta opcija ima vrednost ob začetnem pripoznanju, četudi je „brez denarja" (out of the money).

AG32. Pri zamenjavi zamenljivega inštrumenta ob zapadlosti podjetje odpravi pripoznavo sestavine dolga in ga pripozna kot kapital. Izvirna kapitalska sestavina ostane kot kapital (čeprav se lahko prenese iz ene *one-line* postavke v kapitalu na drugo). Pri pretvorbi ob zapadlosti ni ne dobička ne izgube.

AG33. Če podjetje „izbriše" zamenljiv inštrument pred zapadlostjo z zgodnjim odkupom ali ponovnim odkupom, pri katerem ostanejo izvirne prednosti pri zamenjavi nespremenjene, podjetje razporedi opravljena izplačila in vse stroške posla za odkup ali ponovni odkup na sestavine dolga ali kapitala inštrumenta na dan posla. Metoda, uporabljena pri razporeditvi izplačil in stroškov posla na ločene sestavine, je skladna z metodo,

▼M4

uporabljeno pri izvirni razporeditvi ločenih sestavin iztržkov, ki jih je prejelo podjetje, ko je bil izdan zamenljivi inštrument, v skladu s členi 28-32.

AG34. Ko je razporeditev 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 dolga, se pripozna v poslovnem izidu;

in

(b) znesek izplačil, ki se nanaša na sestavino kapitala, se pripozna v kapitalu.

AG35. Podjetje lahko spremeni pogoje zamenljivega inštrumenta, 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 inštrumenta po spremenjenih pogojih, in pošteno vrednostjo izplačila, ki bi ga imetnik prejel po izvirnih pogojih, se pripozna kot izguba v poslovnem izidu.

Trezorske delnice (členi 33 in 34)

AG36. Lastni kapitalski inštrumenti 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 inštrumente, te inštrumente odšteti od kapitala. Vendar pa, če ima podjetje v posesti svoj lastni kapital v imenu drugih, torej če finančna ustanova poseduje svoj lastni kapital v imenu svojega kupca, imamo tukaj posredniško razmerje in posledično ta delež ni vključen v bilanco podjetja.

Obresti, dividende, izgube in dobički (členi 35-41)

AG37. Naslednji primer ponazarja uporabo 35. člena na sestavljen finančni inštrument. Predpostavimo, da so nenabiralne prednostne delnice obvezno odkupljive za denar v petih letih, vendar se dividende izplačajo po presoji podjetja pred datumom ponovnega odkupa. Takšen inštrument je sestavljen finančni inštrument, pri čemer je dolgovna sestavina enaka sedanji vrednosti odkupne vrednosti. Razreševanje diskonta na to sestavino se pripozna v izkazu poslovnega izida in razvrsti kot strošek obresti. Plačane dividende se nanašajo na sestavino kapitala in se torej pripoznajo kot izplačilo dobička ali izgube. 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 navadnih 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 inštrument dolg. V takem primeru se dividende razvrstijo kot odhodek za obresti.

Pobotanje finančnega sredstva in finančne obveznosti (členi 42-50)

AG38. Za pobot finančnega sredstva in finančne obveznosti mora imeti podjetje takrat izvršljivo pravno pravico, da pobota pripoznane zneske. Podjetje ima lahko pogojno pravico pobotati pripoznane zneske, kot pri splošnem dogovoru o medsebojnem pobotanju ali nekaterih oblikah nevračljivega dolga, vendar so takšne pravice izvršljive le ob pojavu nekega prihodnjega dogodka, običajno neizpolnitve nasprotne stranke. Tako takšen dogovor ne izpolnjuje pogojev za pobot.

AG39. Ta standard ne določa posebnega obravnavanja tako imenovanih „zbirnih inštrumentov”, ki so svežnji ločenih finančnih inštrumentov, pridobljeni in ohranjeni v posesti, da bi imetnik svežnja posnemal značilnosti nekega drugega inštrumenta. 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 inštrumentov, ki skupaj tvorijo „zbirni inštrument”, predstavlja pogodbeno pravico ali obvezo s svojimi pogoji in določbami in jo je mogoče prenesti ali poravnati posebej. Vsak finančni inštrument je izpostavljen tveganjem, ki se lahko razlikujejo od tveganj, ki so jim izpostavljeni drugi finančni inštrumenti. Če je torej en finančni inštrument v „zbirnem inštrumentu” sredstvo, drugi pa je obveznost, se ne pobotata in ne prikažeta v bilanci stanja podjetja v čistem znesku, razen kadar ustrezata sodilom za pobotanje, ki so navedena v 42. členu tega standarda. ►M12 ——————— ◄

▼M12

▼M5

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 33

Čisti dobiček na delnico

VSEBINA

	Odstavek
Namen	1
Področje	2-4
Opredelitve pojmov	5-8
Merjenje	9-63
Osnovni čisti dobiček na delnico	9-29
Čisti dobiček	12-18
Delnice	19-29
Popravljeni čisti dobiček na delnico	30-63
Čisti dobiček	33-35
Delnice	36-40
Popravljalne možnostne (potencialne) navadne delnice	41-63
Opcije, nakupni boni in njihovi ustrezniki	45-48
Zamenljivi inštrumenti	49-51
Pogojno izdajljive obveznice	52-57
Pogodbe, ki se lahko poravnajo z navadnimi delnicami ali z denarjem	58-61
Kupljene opcije	62
Pisne prodajne opcije	63
Prilagoditve za nazaj	64-65
Predstavljanje	66-69
Razkrivanje	70-73
Datum uveljavitve	74
Razveljavitev drugih določil	75-76

Ta spremenjeni standard nadomešča MRS 33 (1997) *Čisti dobiček na delnico* in se uporablja za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2005 ali kasneje. Njegova uporaba pred tem datumom je priporočljiva.

NAMEN

1. Namen tega standarda je predpisati načela za ugotavljanje in predstavljanje čistega dobička na delnico, da bi tako izboljšali primerjave uspešnosti med različnimi podjetji v istem obdobju poročanja in med različnimi obdobji poročanja za isto podjetje. Kljub omejitvam, s katerimi so povezani podatki o čistem dobičku na delnico, ki so posledica različnih računovodskih usmeritev, ki se lahko uporabljajo pri ugotavljanju „čistega dobička”, pa dosledno določen imenovalec vendarle pomeni večjo kakovost računovodskega poročanja. Ta standard se osredotoča na imenovalec v izračunu čistega dobička na delnico.

PODROČJE

2. ***Ta standard morajo uporabljati podjetja, katerih navadne delnice ali možnostne (potencialne) navadne delnice kotirajo na borzi, pa tudi podjetja, ki se pripravljajo izdati navadne delnice ali možnostne navadne delnice na javnih trgih.***

3. ***Podjetje, ki razkriva čisti dobiček na delnico, mora izračunati in razkriti čisti dobiček na delnico v skladu s tem standardom.***

4. ***Kadar podjetje predstavi tako skupinske računovodske izkaze in ločene računovodske izkaze, ki so pripravljeni v skladu z MRS 27Skupinski in ločeni računovodski izkazi, je treba razkritja, ki jih zahteva ta standard, prikazati zgolj na podlagi skupinskih informacij. Podjetje, ki se odloči***

▼M5

razkriti čisti dobiček na delnico na podlagi svojih ločenih računovodskih izkazov, mora predstaviti takšne informacije o čistem dobičku na delnico le v obrazcu svojega ločenega izkaza poslovnega izida. Podjetje ne sme predstaviti takšne informacije o čistem dobičku na delnico v skupinskih računovodskih izkazih.

OPREDELITVE POJMOV

5. ***V tem standardu so uporabljeni tile izrazi, katerih pomeni so natančno določeni:***

Protipopravljanje (protirazvodenitev) je povečanje čistega dobička na delnico ali zmanjšanje čiste izgube na delnico, ki je posledica predpostavke, da se zamenljivi inštrumenti zamenjajo, opcije ali nakupni boni uveljavijo, ali da se navadne delnice izdajo po izpolnitvi določenih pogojev.

Sporazum o pogojnem deležu je sporazum o izdaji delnic, ki je odvisen od izpolnitve določenih pogojev.

Pogojno izdajljive navadne delnice so navadne delnice, ki so izdajljive za malo denarja, ali brez denarja ali drugega povračila, ob izpolnitvi določenih pogojev iz sporazuma o pogojnem deležu.

Popravljanje (razvodenitev) je zmanjšanje čistega dobička na delnico ali povečanje čiste izgube na delnico, ki je posledica predpostavke, da se zamenljivi inštrumenti zamenjajo, opcije ali nakupni boni uveljavijo, ali da se navadne delnice izdajo po izpolnitvi določenih pogojev.

Opcije, nakupni boni in njihovi ustrezniki so finančni inštrumenti, ki dajejo imetniku pravico do nakupa navadnih delnic.

Navadna delnica je kapitalski inštrument, ki je podrejen vsem drugim razredom kapitalskih inštrumentov.

Možnostna (potencialna) navadna delnica je finančni inštrument ali druga pogodba, ki lahko daje imetniku pravico do navadnih delnic.

Prodajne opcije za navadne delnice so pogodbe, ki dajejo imetniku pravico do prodaje navadnih delnic po določeni ceni v danem obdobju.

6. Navadne delnice so udeležene v dobičku obravnavanega obdobja šele za drugimi vrstami delnic, na primer za prednostnimi delnicami. Podjetje ima lahko več kot en razred navadnih delnic. Navadne delnice istega razreda dajejo enake pravice glede dobivanja dividend.

7. Možnostne (potencialne) navadne delnice so na primer:

   (a) finančne obveznosti ali kapitalski inštrumenti, tudi prednostne delnice, ki jih je mogoče zamenjati za navadne delnice;

   (b) opcije in nakupni boni;

   (c) delnice, izdane ob izpolnitvi pogojev, ki izhajajo iz pogodbenih sporazumov, kot je nakup podjetja ali drugih sredstev.

8. Pojmi, opredeljeni v MRS 32 *Finančni inštrumenti: Razkrivanje in predstavljanje* so v tem standardu uporabljeni v pomenu, ki je natančno določen v 11. členu MRS 32, razen če ni označeno drugače. MRS 32 opredeljuje finančni inštrument, finančno sredstvo, finančno obveznost, kapitalski inštrument in pošteno vrednost, ter daje napotke za uporabo teh opredelitev.

MERJENJE

Osnovni čisti dobiček na delnico

9. ***Podjetje mora izračunavati osnovni čisti dobiček na delnico za poslovni izid, ki se nanaša na navadne delničarje (imetnike navadnih delnic) obvladujočega podjetja in, če je predstavljen, na poslovni izid iz ohranjenega poslovanja, ki se nanaša na te lastnike kapitala.***

10. ***Osnovni čisti dobiček na delnico se izračuna tako, da se čisti poslovni izid, ki se nanaša na navadne delničarje obvladujočega podjetja (števec), deli s tehtanim povprečnim številom v obračunskem obdobju uveljavljajočih se navadnih delnic (imenovalec).***

11. Cilj informacije o osnovnem čistem dobičku na delnico je podati merilo za deleže vsake navadne delnice obvladujočega podjetja v uspešnosti podjetja med obravnavanim obdobjem.

Čisti dobiček

12. ***Pri izračunavanju osnovnega čistega dobička na delnico, morajo biti zneski, ki se nanašajo na navadne delničarje obvladujočega podjetja glede:***

▼M5

(a) ***dobička oziroma izgube iz ohranjenega poslovanja, pripisane obvladujočemu podjetju;***

in

(b) ***dobička oziroma izgube, pripisane obvladujočemu podjetju***

prav zneski v točki (a) in (b), preračunani za zneske dividend prednostnih delnic po plačilu davka, razlike, ki se pojavljajo pri poravnavanju prednostnih delnic, in drugi podobni učinki prednostnih delnic, ki so razvrščene med kapital.

13. Vse postavke prihodkov in odhodkov, ki se nanašajo na imetnike navadnih delnic obvladujočega podjetja in so pripoznane v obdobju, tudi odhodki za davek in dividende za prednostne delnice, ki so uvrščene med dolgove, se vključijo v ugotavljanje poslovnega izida obračunskega obdobja, ki se nanaša na navadne delničarje obvladujočega podjetja (glejte MRS 1 *Predstavljanje računovodskih izkazov*).

14. Znesek prednostnih dividend po plačilu davka, ki se odšteje od poslovnega izida, je:

(a) znesek vseh prednostnih dividend za nenabiralne (nekumulativne) prednostne delnice, po plačilu davka, ki jih podjetje prizna v zvezi z obračunskim obdobjem;

ter

(b) znesek prednostnih dividend, po plačilu davka, za nabiralne (kumulativne) prednostne delnice, zahtevane v obračunskem obdobju, naj podjetje omenjene dividende prizna ali ne. Znesek prednostnih dividend za obračunsko obdobje ne vključuje zneska nobenih prednostnih dividend za nabiralne (kumulativne) prednostne delnice, ki jih podjetje izplača ali prizna v tekočem obračunskem obdobju glede na prejšnja obdobja.

15. Prednostne delnice, ki dajejo nizko začetno dividendo za nadomestilo podjetju za prodajo prednostnih delnic s popustom, ali dividendo nad tržno vrednostjo v zadnjih obdobjih za nadomestilo naložbenikom za nakup prednostnih delnic s premijo (nad pariteto), so včasih označuje kot prednostne delnice z rastočo stopnjo. Vsak popust ali premija za prednostne delnice z rastočo stopnjo izvirne izdaje se obračunava na zadržani čisti dobiček, z uporabo metode veljavnih obresti, in obravnava kot prednostna dividenda za namene izračunavanja čistega dobička na delnico.

16. Prednostne delnice je mogoče odkupiti po ponudbi delničarjem za prevzem podjetja. Presežek poštene vrednosti nadomestil, plačanih prednostnim delničarjem, nad knjigovodsko vrednostjo prednostnih delnic predstavlja donos imetnikom prednostnih delnic in strošek za zadržani čisti dobiček za podjetje. Ta znesek se odšteje pri izračunavanju dobička oziroma izgube, pripisanega navadnim delničarjem v obvladujočem podjetju.

17. Podjetje lahko spodbudi zgodnjo zamenjavo zamenljivih prednostnih delnic z ugodnimi spremembami izvirnih pogojev zamenjave ali plačila dodatnega nadomestila. Presežek poštene vrednosti navadnih delnic ali drugih nadomestil, plačanih nad pošteno vrednostjo navadnih delnic, izdajljivih po izvirnih pogojih zamenjave, je donos prednostnih delničarjev in se odšteje pri izračunavanju dobička oz. izgube, pripisanega navadnim delničarjem v obvladujočem podjetju.

18. Vsak presežek knjigovodske vrednosti prednostnih delnic nad pošteno vrednostjo nadomestil, plačanih za njihovo poravnavo, se prišteje pri izračunavanju dobička oz. izgube, pripisanega imetnikom navadnih delnic v obvladujočem podjetju.

Delnice

19. ***Pri izračunavanju osnovnega čistega dobička na delnico mora biti število navadnih delnic tehtano povprečno število navadnih delnic, uveljavljajočih se v obračunskem obdobju.***

20. Uporaba tehtanega povprečnega števila navadnih delnic, uveljavljajočih se v obračunskem obdobju, kaže, da se je znesek delničarskega kapitala v obračunskem obdobju morda spreminjal zaradi večjega ali manjšega števila delnic, uveljavljajočih se v kakem trenutku. Tehtano povprečno število navadnih delnic, uveljavljajočih se med obračunskim obdobjem, je število navadnih delnic, uveljavljajočih se v začetku obračunskega obdobja, popravljeno za število navadnih delnic, ki jih podjetje odkupi ali izda v obračunskem obdobju, in pomnoženo z množiteljem časovnega tehtanja. Množitelj časovnega tehtanja je število dni, ko se delnice uveljavljajo, kot delež celotnega števila dni v obračunskem obdobju; v številnih okoliščinah je primerno uporabiti razumen približek tehtanega povprečja.

▼M5

21. Delnice se običajno vključijo v tehtano povprečno število delnic od dneva, ko zapade v plačilo nadomestilo zanje (običajno je to datum njih izdaje), na primer:

(a) navadne delnice, izdane v zameno za denarna sredstva, se vključijo takrat, ko denarna sredstva zapadejo v plačilo;

(b) navadne delnice, izdane ob prostovoljnem ponovnem naložbenju dividend za navadne ali prednostne delnice, se vključijo ob ponovnem naložbenju (reinvestiranju) dividend;

(c) navadne delnice, izdane zaradi zamenjave dolgovnega inštrumenta za navadne delnice, se vključijo z dnem, ko se obresti prenehajo pripisovati;

(d) navadne delnice namesto obresti ali glavnice za druge finančne inštrumente se vključijo z dnem, ko se obresti prenehajo pripisovati;

(e) navadne delnice, izdane v zameno za poravnavo obveznosti podjetja, se vključijo z dnem poravnave;

(f) navadne delnice, izdane kot nadomestilo za nakup sredstva, ki ni v obliki denarnih sredstev, se vključijo na datum, ko se prizna nakup;

ter

(g) navadne delnice, izdane za opravljanje storitev podjetju, se vključijo takrat, ko so storitve opravljene.

Časovni okvir vključitve navadnih delnic določijo roki in drugi pogoji, ki so povezani z njih izdajo. Ustrezno je treba upoštevati vsebino vsake pogodbe, ki je povezana z izdajo.

22. Navadne delnice, izdane kot del nadomestila za nakup poslovne združitve, ki je prevzem, se vključijo v tehtano povprečno število delnic na datum prevzema. To je posledica dejstva, da prevzemnik izide poslovanja prevzetega podjetja na datum prevzema vključi v svoj izkaz poslovnega izida. Navadne delnice, izdane kot del poslovne združitve, ki je združitev deležev, se vključijo v izračunavanje tehtanega povprečnega števila delnic za vsa predstavljena obračunska obdobja. Tako je, ker se računovodski izkazi sestavljene celote pripravijo, kot da bi to podjetje že ves čas obstajalo. Spričo tega je število navadnih delnic, uporabljeno pri izračunu osnovnega čistega dobička na delnico pri poslovni združitvi, ki je združitev kapitalskih deležev, celotni niz povprečnih tehtanih števil delnic združenih podjetij, preračunan na enakovredne delnice podjetja, katerega delnice se uveljavljajo po združitvi.

23. Navadne delnice, ki jih bo podjetje izdalo ob zamenjavi obvezno zamenljivega inštrumenta, se vključijo v izračun osnovnega čistega dobička na delnico od datuma sklenitve pogodbe.

24. Pogojno izdajljive delnice se obravnavajo kot uveljavljajoče se in se vključijo v izračun osnovnega čistega dobička na delnico šele od datuma izpolnitve vseh potrebnih pogojev (to je, poslovni dogodki so nastali). Delnice, ki so izdajljive izključno po minevanju časa, niso pogojno izdajljive delnice, ker je minevanje časa gotovost.

25. Uveljavljajoče se navadne delnice, ki jih je pod določenimi pogoji treba vrniti (torej so predmet vpoklica), se ne obravnavajo kot uveljavljajoče se in se ne vključijo v izračun osnovnega čistega dobička na delnico vse do datuma, ko niso več predmet vpoklica.

26. ***Tehtano povprečno število v obračunskem obdobju in v vseh predstavljenih obdobjih uveljavljajočih se navadnih delnic je treba preračunati za poslovne dogodke, ki spreminjajo uveljavljajoče se navadne delnice, ne da bi se ustrezno spremenili viri, razen za zamenjave možnostnih (potencialnih) navadnih delnic.***

27. Navadne delnice je dovoljeno izdati ali zmanjšati število uveljavljajočih se navadnih delnic, ne da bi se ustrezno spremenila sredstva. Taki primeri so:

(a) izdaja brezplačnih delnic na podlagi prenosa rezerv v delniški kapital podjetja (*capitalisation issue*) ali kot posebna premija obstoječim delničarjem (*bonus issue*) (včasih imenovana dividende v obliki delnic (*stock dividend*);

(b) premijska sestavina v drugih oblikah izdaj, na primer premijska sestavina pri izdaji pravic obstoječim delničarjem;

(c) razdelitev delnic (*share split*)

in

(d) obratna razdelitev delnic (*reverse share split*), kjer gre za združevanje delnic.

▼M5

28. V primeru izdaje brezplačnih delnic na podlagi prenosa rezerv v delniški kapital ali izdaje kot posebne premije obstoječim delničarjem oziroma razdelitve delnic gre za izdajo navadnih delnic obstoječim delničarjem brez dodatnega nadomestila. Spričo tega se poveča število uveljavljajočih se navadnih delnic, ne da bi se povečala sredstva podjetja. Število uveljavljajočih se navadnih delnic pred opisanim poslovnim dogodkom se preračuna na sorazmerno spremembo števila navadnih uveljavljajočih se delnic, kot da bi poslovni dogodek nastal na začetku prvega predstavljenega obračunskega obdobja. Na primer pri premijski izdaji delnic po načelu dve za eno se pomnoži število uveljavljajočih se delnic pred to izdajo s tri, da se dobi novo skupno število delnic, ali z dve, da se dobi število dodatnih navadnih delnic.

29. Združevanje navadnih delnic na splošno zmanjša število uveljavljajočih se navadnih delnic, ne da bi se ustrezno zmanjšala sredstva. Kadar pa je celotni učinek ponovni nakup delnic po pošteni vrednosti, je zmanjšanje števila uveljavljajočih se navadnih delnic rezultat ustreznega zmanjšanja sredstev. Primer je združevanje delnic, dopolnjen s posebno dividendo. Tehtano povprečno število navadnih delnic, ki se uveljavljajo v obračunskem obdobju, v katerem pride do povezanega posla, se preračuna (popravi) za zmanjšanje števila navadnih delnic od datuma, ko je pripoznana posebna dividenda.

Popravljeni čisti dobiček na delnico

30. ***Podjetje mora izračunavati popravljeni čisti dobiček na delnico za poslovni izid, ki se nanaša na navadne delničarje obvladujočega podjetja in, če je predstavljen, na poslovni izid iz ohranjenega poslovanja, ki se nanaša na te delničarje.***

31. ***Pri izračunavanju popravljenega čistega dobička na delnico mora podjetje dobiček oz. izgubo, ki se nanaša na navadne delničarje obvladujočega podjetja, in tehtano povprečno število uveljavljajočih se delnic prilagoditi za učinke vseh popravljalnih možnostnih (potencialnih) navadnih delnic.***

32. Namen popravljenega čistega dobička na delnico je skladen z namenom osnovnega čistega dobička na delnico - podati merilo za delež vsake navadne delnice v uspešnosti podjetja - pri čemer uveljavlja vse popravljene možnostne (potencialne) navadne delnice, ki so se uveljavljale v obračunskem obdobju. Posledica je:

(a) dobiček ali izguba, ki se nanaša na lastnike kapitala obvladujočega podjetja, se poveča za znesek dividend po plačilu davka in za obresti, pripoznane v obračunskem obdobju v zvezi s popravljalnimi možnostnimi navadnimi delnicami, in se popravi za vse druge spremembe prihodkov ali odhodkov, izhajajoče iz zamenjave popravljalnih možnostnih navadnih delnic;

in

(b) tehtano povprečno število uveljavljajočih se navadnih delnic se poveča za tehtano povprečno število dodatnih navadnih delnic, ki bi bile uveljavljajoče se, če bi prišlo do zamenjave vseh popravljalnih možnostnih navadnih delnic.

Čisti dobiček

33. ***Pri izračunavanju popravljenega čistega dobička na delnico mora podjetje dobiček oz. izgubo, ki se nanaša na navadne delničarje obvladujočega podjetja, kot se izračuna v skladu z 12. členom, prilagoditi za učinek, ki ga povzroči plačilo davka:***

(a) ***za vse morebitne dividende ali druge postavke, povezane s popravljalnimi možnostnimi (potencialnimi) navadnimi delnicami, odštetimi pri izračunavanju dobička ali izgube, ki se nanaša na navadne delničarje obvladujočega podjetja v skladu z 12. členom;***

(b) ***vse morebitne obresti, pripoznane v obračunskem obdobju za popravljalne možnostne navadne delnice;***

in

(c) ***vse druge morebitne spremembe prihodkov ali odhodkov, izhajajoče iz zamenjave popravljalnih možnostnih navadnih delnic.***

34. Po zamenjavi možnostnih (potencialnih) navadnih delnic v navadne delnice ni več postavk, navedenih v členu 33(a)-(c). Namesto njih prinašajo nove navadne delnice pravico do udeležbe v dobičku oziroma izgubi, pripisanem navadnim delničarjem v obvladujočem podjetju. Zato se dobiček oz. izguba, pripisana navadnim delničarjem v obvladujočem podjetju, izračunan v skladu z 12. členom, prilagodi za postavke, navedene v členu 33(a)-(c) in vse povezane davke. Odhodki, ki se nanašajo na možnostne navadne delnice, vključujejo stroške posla in popuste, ki se

▼M5

obračunajo v skladu z metodo veljavnih obresti (glejte 9. člen MRS 39 *Finančni inštrumenti: Pripoznavanje in merjenje,* spremenjen v letu 2003).

35. Zamenjava možnostnih (potencialnih) navadnih delnic lahko povzroči spremembe prihodkov ali odhodkov. Na primer zmanjšanje odhodkov za obresti, ki je povezano z možnostnimi navadnimi delnicami, in iz tega izhajajoče povečanje dobička oz. zmanjšanje izgube lahko povzroči povečanje odhodkov, ki so povezani s programom vnaprej dogovorjene delitve čistega dobička med zaposlence. Pri izračunavanju popravljenega čistega dobička na delnico se popravi poslovni izid, ki se nanaša na navadne delničarje obvladujočega podjetja, za vse tako povzročene spremembe prihodkov ali odhodkov.

Delnice

36. ***Pri izračunavanju popravljenega čistega dobička na delnico mora biti število navadnih delnic tehtano povprečno število navadnih delnic, izračunano v skladu s 19. in 26. členom, plus tehtano povprečno število navadnih delnic, ki bi jih podjetje izdalo ob zamenjavi vseh popravljalnih možnostnih (potencialnih) navadnih delnic v navadne delnice. Za popravljalne možnostne navadne delnice je treba domnevati, da so bile zamenjane v navadne delnice na začetku obračunskega obdobja ali na datum izdaje možnostnih navadnih delnic, če je ta kasneje.***

37. Popravljalne možnostne navadne delnice se določijo neodvisno za vsako predstavljeno obračunsko obdobje. Število popravljalnih možnostnih navadnih delnic, vključenih v podatkih za poslovno leto do danega datuma, ni tehtano povprečje popravljalnih možnostnih navadnih delnic, ki so vključene v vsak konkreten medletni izračun.

38. Možnostne (potencialne) navadne delnice se tehtajo za obračunsko obdobje, v katerem se uveljavljajo. Možnostne navadne delnice, ki jih podjetje razveljavi ali dopusti, da njihova veljavnost poteče v obračunskem obdobju, se vključijo v izračun popravljenega čistega dobička na delnico zgolj v zvezi s tistim delom obračunskega obdobja, v katerem se uveljavljajo. Možnostne navadne delnice, zamenjane za navadne delnice v obdobju, se vključijo v izračun popravljenega čistega dobička na delnico od začetka obračunskega obdobja do datuma zamenjave, od datuma zamenjave pa se dobljene navadne delnice vštejejo tako v osnovni kot tudi popravljeni čisti dobiček na delnico.

39. Število navadnih delnic, ki bi jih podjetje izdalo ob zamenjavi popravljalnih možnostnih (potencialnih) navadnih delnic, se določi na podlagi pogojev, ki veljajo za možnostne navadne delnice. Kadar obstaja več kot ena osnova za zamenjavo, je izračun zasnovan na uporabi najugodnejšega menjalnega razmerja ali izvršitvene cene s stališča imetnika možnostnih navadnih delnic.

40. Odvisno podjetje, skupni podvig ali pridruženo podjetje lahko izda strankam, ki niso obvladujoče podjetje, naložbenik ali podvižnik, možnostne (potencialne) navadne delnice, ki so zamenljive bodisi v navadne delnice obravnavanega odvisnega podjetja, skupnega podviga oziroma pridruženega podjetja ali pa v navadne delnice obvladujočega podjetja, naložbenika ali podvižnika (poročajočega podjetja). Če imajo te možnostne navadne delnice odvisnega podjetja, skupnega podviga ali pridruženega podjetja popravljalni učinek na osnovni čisti dobiček na delnico poročajočega podjetja, se vključijo v izračun popravljenega čistega dobička na delnico.

Popravljalne možnostne (potencialne) navadne delnice

41. ***Možnostne (potencialne) navadne delnice je treba obravnavati kot popravljalne takrat in samo takrat, ko bi njih zamenjava za navadne delnice zmanjšala čisti dobiček na delnico ali povečano izgubo na delnico iz ohranjenega poslovanja.***

42. Podjetje uporablja dobiček oz. izgubo iz ohranjenega poslovanja, ki se pripiše obvladujočemu podjetju, kot „nadzorno številko” za ugotavljanje, ali so možnostne (potencialne) navadne delnice popravljalne ali protipopravljalne. Dobiček oziroma izguba iz ohranjenega poslovanja, pripisan(a) obvladujočemu podjetju, se prilagodi v skladu z 12. členom in izključi postavke, ni se nanašajo na ustavljeno poslovanje.

43. Možnostne (potencialne) navadne delnice so protipopravljalne, če naj bi njih zamenjava za navadne delnice povečala čisti dobiček na delnico ali zmanjšala izgubo na delnico iz ohranjenega poslovanja. Izračun popravljenega čistega dobička na delnico ne predpostavlja zamenjave, uporabe ali druge izdaje možnostnih navadnih delnic, ki bi imele protipopravljalni učinek na čisti dobiček na delnico.

44. Pri ugotavljanju, ali so možnostne (potencialne) navadne delnice popravljalne ali protipopravljalne, je treba upoštevati vsako izdajo ali niz možnostnih navadnih delnic posebej in ne kot celoto. Vrstni red upošte-

▼M5

vanja možnostnih navadnih delnic lahko vpliva na to, ali so popravljalne ali ne. Če naj bi torej dosegli čim večji popravek osnovnega čistega dobička na delnico, je treba upoštevati vsako izdajo ali niz možnostnih navadnih delnic v zaporedju od najbolj popravljalne(ga) do najmanj popravljalne(ga), torej popravljalne možnostne navadne delnice z najnižjim „čistim dobičkom na rastočo delnico" se vključijo v izračun popravljenega čistega dobička na delnico pred tistimi z višjim čistim dobičkom na rastočo delnico. Opcije in nakupni kuponi se na sploh vključijo najprej, ker ne vplivajo na števec v izračunu.

Opcije, nakupni boni in njihovi ustrezniki

45. ***Pri izračunavanju popravljenega čistega dobička na delnico mora podjetje izhajati iz domnevnega izkoristka pravic, ki so povezane s popravljalnimi opcijami in nakupnimi boni obravnavanega podjetja. Domnevni iztržek od omenjenih inštrumentov se obravnava, kot da izhaja iz izdaje navadnih delnic po povprečni tržni ceni za navadne delnice med obravnavanim obdobjem. Razliko med številom izdanih navadnih delnic in številom navadnih delnic, ki bi jih bilo podjetje izdalo po povprečni tržni ceni za navadne delnice med obravnavanim obdobjem, je treba obravnavati kot izdajo navadnih delnic brez nadomestila.***

46. Opcije in nakupni boni so popravljalni, če povzročijo izdajo navadnih delnic za manj kot povprečno tržno ceno navadnih delnic med obravnavanim obdobjem. Znesek popravka je povprečna tržna cena navadnih delnic v obračunskem obdobju, zmanjšan za ceno izdaje. Da bi torej izračunali popravljen čisti dobiček na delnico, se možnostne navadne delnice obravnavajo, kot da sestojijo iz obeh navedenih:

(a) pogodbe za izdajo določenega števila navadnih delnic po njihovi povprečni tržni ceni v obračunskem obdobju. Za takšne navadne delnice velja, da imajo ceno, določeno na podlagi poštene vrednosti, in niso ne popravljalne niti protipopravljalne. V izračunu popravljenega čistega dobička na delnico se ne upoštevajo.

(b) pogodbe za izdajo preostalih navadnih delnic brez nadomestila. Takšne navadne delnice ne ustvarjajo prihodkov in nimajo vpliva na dobiček ali izgubo, ki se nanaša na uveljavljajoče se navadne delnice. Zato so takšne delnice popravljalne in se prištejejo k številu uveljavljajočih se navadnih delnic pri izračunavanju popravljenega čistega dobička na delnico.

47. Opcije in nakupni boni imajo popravljalni učinek le, če povprečna tržna cena navadnih delnic v obračunskem obdobju presega izpolnitveno ceno opcij ali nakupnih bonov (t.j. so „v denarju"). Čisti dobiček na delnico, o katerem se je prej poročalo, se ne prilagodi z veljavo za nazaj, da bi kazal spremembe cene navadnih delnic.

▼M6

47A. Za delniške opcije in druge dogovore za plačilo z delnicami, za katere se uporablja MSRP 2 *Plačilo z delnicami*, vključujeta cena izdaje iz 46. člena in izpolnitvena cena iz 47. člena pošteno vrednost vsega blaga ali storitev, ki jih je treba podjetju dobaviti v prihodnosti v skladu z delniško opcijo ali drugim dogovorom za plačilo z delnicami.

▼M5

48. Delniške opcije za zaposlence z določenimi ali določljivimi pogoji in nezajamčene (neodmerjene) navadne delnice se obravnavajo kot opcije v izračunu popravljenih čistih dobičkov na delnico, četudi so lahko pogojni za odmero. Obravnavajo se kot uveljavljajoče se na datum podelitve. Delniške opcije za zaposlence, zasnovane na izpolnitvi, se obravnavajo kot pogojno izdajljive delnice, ker je njihova izdaja odvisna od izpolnitve določenih pogojev, poleg (minevanja) preteklega časa.

Zamenljivi inštrumenti

49. Popravljalni učinek zamenljivih inštrumentov se odraža v popravljenih čistih dobičkih na delnico v skladu s členi 33 in 36.

50. Zamenljive prednostne delnice so protipopravljalne vedno, ko kaže, da priznani ali nabrani znesek dividende za takšne delnice v tekočem obdobju za navadne delnice, ki jih je mogoče pridobiti ob zamenjavi, presega osnovni čisti dobiček na delnico. Podobno je zamenljivi dolg protipopravljalen vedno, ko njegov delež (brez davka in drugih sprememb v prihodkih ali odhodkih) na navadne delnice, ki jih je mogoče pridobiti ob zamenjavi, presega osnovni čisti dobiček na delnico.

51. Odkup ali spodbujena (inducirana) zamenjava zamenljivih prednostnih delnic lahko vpliva le na del v prejšnjem obdobju uveljavljajočih se zamenljivih prednostnih delnic. V takšnih primerih se vsako presežno nadomestilo, omenjeno v 17. členu, pripiše tistim delnicam, ki so odkup-

▼M5

ljene ali zamenjane, za namen ugotavljanja, ali so preostale uveljavljajoče se prednostne delnice popravljalne. Odkupljene ali zamenjane delnice se obravnavajo ločeno od tistih delnic, ki niso odkupljene ali zamenjane.

Pogojno izdajljive obveznice

52. Tako kot pri izračunu osnovnega čistega dobička na delnico, se pogojno izdajljive delnice obravnavajo kot uveljavljajoče se in se vključijo v izračun popravljenega čistega dobička na delnico, če so izpolnjeni vsi pogoji (to je, poslovni dogodki so nastali). Pogojno izdajljive delnice se upoštevajo od začetka obračunskega obdobja (ali od dneva sporazuma o pogojnem deležu, če je ta kasneje). Če zahtevani pogoji niso izpolnjeni, je število pogojno izdajljivih delnic, vključenih v izračun popravljenega čistega dobička na delnico, zasnovano na številu delnic, ki bi jih podjetje izdalo, če bi bil konec obdobja tudi konec obdobja možnega pojava. Prevrednotenje ni dovoljeno, če pogoji niso izpolnjeni, ko se konča obdobje, za katero veljajo možni pojavi.

53. Če je doseganje ali vzdrževanje določenega zneska čistega dobička za obdobje pogoj za pogojno izdajo in če je ta znesek dosežen ob koncu poročevalskega obdobja, vendar ga je treba ohraniti tudi po koncu poročevalskega obdobja še za dodatno obdobje, se dodatne navadne delnice obravnavajo kot uveljavljajoče se, če je učinek popravljalni, pri izračunavanju popravljenega čistega dobička na delnico. V takem primeru temelji izračun popravljenega čistega dobička na delnico na številu delnic, ki bi jih podjetje izdalo, če bi bil znesek čistega dobička na delnico na koncu obdobja poročanja tudi znesek čistega dobička na delnico ob koncu obdobja možnega pojava. Ker se čisti dobiček lahko v prihodnje spremeni, izračun osnovnega čistega dobička na delnico ne vključuje takšnih pogojno izdajljivih navadnih delnic vse do konca obdobja možnega pojava, ker niso bili izpolnjeni vsi potrebni pogoji.

54. Število navadnih delnic, ki so pogojno izdajljive, je lahko odvisno od prihodnje tržne cene navadnih delnic. V takem primeru, če je učinek popravljalni, temelji izračun popravljenega čistega dobička na delnico na številu delnic, ki bi jih podjetje izdalo, če bi bila tržna cena na koncu obdobja poročanja tudi tržna cena ob koncu obdobja možnega pojava. Če temelji ta pogoj na povprečju tržnih cen v obdobju, ki sega preko konca poročevalskega obdobja, se uporabi povprečje v obdobju, ki je poteklo. Ker se tržna cena lahko v prihodnje spremeni, izračun osnovnega čistega dobička na delnico ne vključuje takšnih pogojno izdajljivih navadnih delnic vse do konca obdobja možnega pojava, ker niso bili izpolnjeni vsi potrebni pogoji.

55. Število navadnih delnic, ki so pogojno izdajljive, je lahko odvisno od prihodnjih cen navadnih delnic. V takšnih primerih temelji število navadnih delnic, vključenih v izračun popravljenega čistega dobička na delnico na obeh pogojih (to je čisti dobiček do tega datuma in trenutno veljavna tržna cena na koncu obdobja poročanja). Pogojno izdajljive navadne delnice niso vključene v izračun popravljenega čistega dobička na delnico, če nista izpolnjena oba pogoja.

56. V drugih primerih pa je število navadnih delnic, ki so pogojno izdajljive, odvisno od drugih pogojev, razen čistega dobička ali tržne cene (na primer, odprtje določenega števila blagovnic v prodaji na drobno). V takih primerih, ob predpostavki, da ostane sedanji status pogoja nespremenjen do konca obdobja možnega pojava, so pogojno izdajljive navadne delnice vključene v izračun popravljenega čistega dobička na delnico skladno s stanjem na koncu obdobja poročanja.

57. Pogojno izdajljive možnostne navadne delnice (razen tistih, ki jih zajema sporazum o pogojnem deležu, kot so pogojno izdajljivi zamenljivi inštrumenti) so vključene v izračun popravljenega čistega dobička na delnico, kot sledi:

(a) podjetje določi, ali je mogoče predpostaviti, da so možnostne navadne delnice izdajljive na podlagi ustreznih pogojev za njihovo izdajo skladno z določbami o pogojnih navadnih delnicah v členih 52-56;

in

(b) če bi se te možnostne navadne delnice odražale v popravljenem čistem dobičku na delnico, določi podjetje njihov vpliv na izračun popravljenega čistega dobička na delnico z upoštevanjem določb o opcijah in nakupnih bonih iz členov45-48, določb o zamenljivih inštrumentih v členih 49-51, določb o pogodbah, ki se lahko poravnajo z navadnimi delnicami ali denarjem, iz členov 58-61, ali drugih določb, kot ustreza.

Vendar pa uporaba ali zamenjava nista predvideni za namen izračunavanja popravljenega čistega dobička na delnico, razen če se predpostavlja uporaba ali zamenjava podobnih uveljavljajočih se možnostnih navadnih delnic, ki niso pogojno izdajljive.

▼M5

Pogodbe, ki se lahko poravnajo z navadnimi delnicami ali z denarjem

58. ***Kadar podjetje izda pogodbo, ki se lahko poravna z navadnimi delnicami ali denarjem po izbiri podjetja, mora le-to predpostaviti, da bo pogodba poravnana z navadnimi delnicami in iz tega izhajajoče možnostne navadne delnice se vključijo v popravljeni čisti dobiček na delnico, če je učinek popravljalni.***

59. Kadar je takšna pogodba predložena za računovodske namene kot sredstvo ali dolg, ali če ima kapitalsko sestavino ali dolgovno sestavino, mora podjetje popraviti števec za vsako spremembo v dobičku ali izgubi, ki bi nastala v obračunskem obdobju, če je bila pogodba razvrščena v celoti kot kapitalski inštrument. Ta prilagoditev je podobna tisti, ki jo zahteva 33. člen.

60. ***Za pogodbe, ki se lahko poravnajo z navadnimi delnicami ali denarjem po izbiri imetnika, se pri izračunu popravljenega čistega dobička na delnico uporabi takšna poravnava (z denarjem in delnicami), ki je bolj popravljalna.***

61. Primer pogodbe, ki se lahko poravna z navadnimi delnicami ali denarjem, je dolgovni inštrument, ki ob zapadlosti daje podjetju neomejeno pravico do poravnave zneska glavnice z denarjem ali z njegovimi lastnimi navadnimi delnicami. Drugi primer je pisna prodajna opcija, ki daje imetniku izbiro poravnave z navadnimi delnicami ali denarjem.

Kupljene opcije

62. Pogodbe, kot so kupljene prodajne opcije in kupljene nakupne opcije (to so opcije, ki jih ima podjetje na svoje lastne navadne delnice), niso vključene v izračun popravljenega čistega dobička na delnico, ker bi njihova vključitev bila protipopravljalna. Prodajna opcija bi se uveljavila samo v primeru, če bi bila izpolnitvena cena višja od tržne cene in bi se nakupna opcija uveljavila le če bi bila izpolnitvena cena nižja od tržne cene.

Pisne prodajne opcije

63. ***Pogodbe, ki zahtevajo od podjetja, da odkupi svoje lastne delnice, kot so pisne prodajne opcije in rokovne pogodbe o nakupu, se odrazijo v izračunu popravljenega čistega dobička na delnico, če je učinek popravljalni. Če so te pogodbe „v denarju" med obdobjem (to je, izpolnitvena ali poravnalna cena je nad povprečno tržno ceno za to obdobje), se možnostni popravljalni učinek na čisti dobiček na delnico izračuna, kot sledi:***

(a) ***predpostavlja se, da bo na začetku obdobja izdano dovolj navadnih delnic (po povprečni tržni ceni med obdobjem), da se poveča iztržek za izpolnitev pogodbe;***

(b) ***predpostavi se, da se iztržek od izdaje uporabi za izpolnitev pogodbe (to je, odkupi navadne delnice);***

in

(c) ***rastoče navadne delnice (razlika med številom navadnih delnic, za katere se domneva, da bodo izdane, in številom navadnih delnic, prejetih za izpolnitev pogodbe) se vključijo v izračun popravljenega čistega dobička na delnico.***

PRILAGODITVE ZA NAZAJ

64. ***Če se število uveljavljajočih se navadnih ali možnostnih (potencialnih) navadnih delnic poveča zaradi izdaje brezplačnih delnic na podlagi prenosa rezerv v delniški kapital podjetja (capitalisation issue) ali posebne premije obstoječim delničarjem (bonus issue) ali razdelitve delnic (share split) oziroma se zmanjša zaradi obratne razdelitve delnic (reverse share split), je treba pozneje popraviti izračun osnovnega in popravljenega čistega dobička na delnico za vsa predstavljena obračunska obdobja. Če do teh sprememb pride po datumu bilance stanja, vendar pred odobritvijo računovodskih izkazov za objavo, morajo biti izračuni na delnico za te, pa tudi za vse morebitne računovodske izkaze za prejšnja obdobja, zasnovani na novem številu delnic. Dejstvo, da izračuni na delnico kažejo take spremembe števila delnic, je treba razkriti. Poleg tega je treba vrednost osnovnega in popravljenega čistega dobička na delnico vseh prikazanih obdobij popraviti za:***

(a) ***učinki napak in popravkov, ki so posledice sprememb računovodskih usmeritev, in se obravnavajo za nazaj;***

in

(b) ***učinke poslovne združitve, ki pomeni združitev kapitalskih deležev.***

▼M5

65. Podjetje ne prevrednoti popravljenega čistega dobička na delnico nobenega prejšnjega obdobja, predstavljenega zaradi sprememb v predpostavkah, uporabljenih pri izračunih čistega dobička na delnico ali za zamenjavo možnostnih (potencialnih) navadnih delnic v navadne delnice.

PREDSTAVLJANJE

66. ***Podjetje mora na prvi strani svojega izkaza poslovnega izida predstaviti osnovni in popravljeni čisti dobiček na delnico za dobiček ali izgubo iz ohranjenega poslovanja, ki se nanaša na navadne delničarje obvladujočega podjetja, in za dobiček ali izgubo, ki se nanaša na navadne delničarje obvladujočega podjetja za obr. obdobje, za vsak razred navadnih delnic, ki je povezan z drugačnimi pravicami do deleža v dobičku obračunskega obdobja. Podjetje mora predstaviti osnovni in popravljeni čisti dobiček na delnico na enako viden način za vsa predstavljena obračunska obdobja.***

67. Čisti dobiček na delnico je predstavljen za vsako obdobje, za katero je predstavljen izkaz poslovnega izida. Če je popravljen čisti dobiček na delnico izkazan vsaj eno obdobje, mora biti izkazan za vsa predstavljena obdobja, čeprav je enak osnovnemu čistemu dobičku na delnico. Če sta osnovni in popravljeni čisti dobiček na delnico enaka, se lahko izpolni dvojna predstavitev v eni vrsti v izkazu poslovnega izida.

68. ***Podjetje, ki izkazuje ustavljeno poslovanje, mora bodisi v obrazcu izkaza poslovnega izida ali v pojasnilih k računovodskim izkazom razkriti osnovni in popravljeni znesek na delnico za ustavljeno poslovanje.***

69. ***Podjetje mora predstaviti osnovni in popravljeni čisti dobiček na delnico, celo če so razkriti zneski negativni (izguba na delnico).***

RAZKRIVANJE

70. ***Podjetje mora razkriti naslednje:***

(a) ***zneske, ki jih uporabi kot števce pri izračunavanju osnovnega in popravljenega čistega dobička na delnico, ter uskladitev teh zneskov s poslovnim izidom, ki se nanaša na obvladujoče podjetje v obračunskem obdobju. Uskladitev mora vključevati posamezni učinek vsake vrste oz. razreda inštrumentov, ki vpliva na čisti dobiček na delnico.***

(b) ***tehtano povprečno število navadnih delnic, ki ga uporabi kot imenovalec pri izračunavanju osnovnega in popravljenega čistega dobička na delnico, ter uskladitev teh imenovalcev med seboj. Uskladitev mora vključevati posamezni učinek vsake vrste oz. razreda inštrumentov, ki vpliva na čisti dobiček na delnico.***

(c) ***inštrumente (tudi pogojno izdajljive delnice), ki bi lahko popravili osnovni čisti dobiček na delnico v prihodnje, vendar niso bili vključeni v izračun popravljenega čistega dobička na delnico, ker so protipopravljalni za predstavljeno obračunsko obdobje oz. obdobja.***

(d) ***opis poslovnih dogodkov, povezanih z navadnimi delnicami ali možnostnimi (potencialnimi) navadnimi delnicami, ki niso obravnavane v skladu s členom 64, ter sledijo datumu bilance stanja in ki bi pomembno spremenile število uveljavljajočih se navadnih delnic ali možnostnih navadnih delnic na koncu obdobja, če bi bili ti posli nastali pred koncem poročevalskega obdobja.***

71. Primeri poslovnih dogodkov v členu 70(d) so na primer:

(a) izdaja delnic za denarna sredstva;

(b) izdaja delnic, pri kateri se iztržek uporabi za odplačilo dolga ali uveljavljajočih se prednostnih delnic na datum bilance stanja;

(c) odkup uveljavljajočih se navadnih delnic;

(d) zamenjava ali uporaba uveljavljajočih se možnostnih navadnih delnic na datum bilance stanja za navadne delnice;

(e) izdaja opcij, nakupnih bonov, ali zamenljivih inštrumentov;

in

(f) izpolnitev pogojev, ki bi povzročili izdajo pogojno izdajljivih delnic.

Zneski čistega dobička na delnico se ne preračunavajo zaradi takih poslovnih dogodkov, ki sledijo datumu bilance stanja, ker taki poslovni dogodki ne vplivajo na znesek kapitala, ki ga podjetje uporabi za ustvarjanje poslovnega izida v obračunskem obdobju.

72. Finančni inštrumenti in druge pogodbe, na podlagi katerih nastanejo možnostne (potencialne) navadne delnice, lahko vsebujejo roke in druge pogoje, ki vplivajo na merjenje osnovnega in popravljenega čistega dobička na delnico. Ti roki in drugi pogoji lahko vplivajo na ugotavljanje, ali so možnostne navadne delnice popravljalne ali ne; če je tako, lahko

▼**M5**

vplivajo tudi na tehtano povprečno število uveljavljajočih se delnic in na morebitne posledične preračune dobička ali izgube, ki se nanaša na navadne delničarje. Razkritje pogojev takšnih finančnih inštrumentov in drugih pogodb je priporočljivo, če ni drugače zahtevano (glejte ►**M12** MSRP 7 *Finančni instrumenti: razkritja* ◄).

73. ***Če podjetje poleg osnovnega in popravljenega čistega dobička na delnico razkrije tudi zneske na delnico, pri katerih uporablja poročevalski sestavni del poslovnega izida, drugačen od zahtevanega v tem standardu, je treba take zneske izračunati z uporabo tehtanega povprečnega števila navadnih delnic, določenega v skladu s tem standardom. Osnovni in popravljeni čisti dobiček na delnico, ki se nanaša na takšno sestavino, je treba razkriti na enako viden način in predstaviti v pojasnilih k računovodskim izkazom. Podjetje mora navesti podlago za opredelitev števca/števcev, tudi to, ali so zneski na delnico pred obdavčitvijo ali po odštetju davka. Če se uporabi sestavni del poslovnega izida, ki ni prikazan kot vrstična postavka v izkazu poslovnega izida, je treba zagotoviti uskladitev med uporabljenim sestavnim delom in vrstično postavko, o kateri se poroča v izkazu poslovnega izida.***

DATUM UVELJAVITVE

74. ***Podjetje mora uporabljati ta standard za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2005 ali kasneje. Njegova uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Če podjetje uporablja ta standard za obdobje pred 1. januarjem 2005, mora to razkriti.***

RAZVELJAVITEV DRUGIH DOLOČIL

75. Ta standard nadomešča MRS 33 *Čisti dobiček na delnico* (izdan 1997).

76. Ta standard nadomešča SOP-24 *Čisti zaslužek na delnico – Finančni inštrumenti in druge pogodbe, ki se lahko poravnajo v delnicah.*

▼M5

PRILOGA A

Napotki za uporabo

Ta priloga je sestavni del standarda.

Dobiček oziroma izguba, pripisana obvladujočemu podjetju

A1. Pri izračunavanju popravljenega čistega dobička na delnico na podlagi skupinskih računovodskih izkazov se dobiček oz. izguba (poslovni izid), pripisana obvladujočemu podjetju, nanaša na poslovni izid uskupinjenega podjetja po preračunu manjšinskih deležev.

Izdaja delniških pravic

A2. Izdaja navadnih delnic ob času uveljavitve ali zamenjave možnostnih navadnih delnic običajno ne povzroči nastanka premije. Tako je, ker so možnostne navadne delnice običajno izdane za polno vrednost, kar povzroči sorazmerno spremembo pri dejavnikih, ki jih ima podjetje na voljo. Pri izdaji delniških pravic pa je izvršitvena/izpolnitvena cena pogosto manjša od poštene vrednosti delnic. Zato, kot je navedeno v členu 27(b), vsebuje takšna izdaja delniških pravic premijsko sestavino. Če se ponudi izdaja delniških pravic vsem obstoječim delničarjem, se število navadnih delnic, ki se uporabi pri izračunu osnovnega in popravljenega čistega dobička na delnico za vsa obdobja pred izdajo delniških pravic, je število uveljavljajočih se navadnih delnic pred izdajo, ki se pomnoži s temle količnikom:

(Poštena vrednost na delnico takoj pred izvršitvijo pravic)/(Teoretična poštena vrednost izvršitvenih pravic na delnico)

Teoretična poštena vrednost izvršitvenih pravic na delnico se izračuna tako, da se celotna tržna vrednost delnic neposredno pred izvršitvijo pravic prišteje iztržku od izvršitve pravic, seštevek pa se deli s številom uveljavljajočih se delnic po izvršitvi pravic. Če je javno trgovanje s pravicami ločeno od delnic še pred izvršitvenim datumom, se poštena vrednost za ta izračun ugotovi konec zadnjega dne trgovanja z delnicami skupaj s pripadajočimi pravicami.

Nadzorna številka

A3. Za ponazoritev uporabe pojma nadzorne številke, opisane v členih 42 in 43, predpostavimo, da ima podjetje dobiček iz ohranjenega poslovanja, ki se nanaša na obvladujoče podjetje v znesku 4 800 DE (*), izgubo iz ustavljenega poslovanja, ki se nanaša na obvladujoče podjetje v znesku (7 200 DE), izgubo, ki se nanaša na obvladujoče podjetje v znesku (2 400 DE), in 2 000 navadnih delnic ter 400 uveljavljajočih se možnostnih navadnih delnic. Osnovni čisti dobiček na delnico je 2,40 DE pri ohranjenem poslovanju, 3,60 DE) pri ustavljenem poslovanju in (1,20 DE) pri izgubi. Teh 400 možnostnih navadnih delnic je vključenih v izračun popravljenega čistega dobička na delnico, ker je čisti dobiček na delnico 2,00 DE za ohranjeno poslovanje popravljalni, brez vpliva na dobiček ali izgubo za teh 400 možnostnih navadnih delnic. Ker je dobiček iz ohranjenega poslovanja, ki ga pripišemo obvladajočemu podjetju, nadzorna številka, vključi podjetje tudi teh 400 možnostnih navadnih delnic v izračun drugih zneskov čistega dobička na delnico, čeprav so iz tega nastali zneski čistega dobička na delnico protipopravljalni za svoje primerljive zneske čistega dobička na delnico, to je, čista izguba na delnico je manj [(3,00 DE) za izgubo iz ustavljenega poslovanja, in (1,00 DE) za delnico za izgubo].

Povprečna tržna cena navadnih delnic

A4. Pri izračunavanju popravljenega čistega dobička na delnico se povprečna tržna cena navadnih delnic, predvidenih za izdajo, izračuna na podlagi povprečne tržne cene navadnih delnic v obračunskem obdobju. Teoretično se lahko vsak tržni posel za navadne delnice podjetja vključi v določitev povprečne tržne cene. Iz praktičnih razlogov pa običajno zadošča navadno povprečje tedenskih ali mesečnih cen.

A5. Na splošno so končne tržne cene ustrezne za izračun povprečne tržne cene. Kadar pa je nihanje cen veliko, pokaže povprečje visokih in nizkih cen običajno bolj odgovarjajočo ceno. Način, uporabljen za izračun povprečne tržne cene, se dosledno uporablja, dokler ni več ustrezen zaradi spremenjenih pogojev. Na primer, podjetje, ki uporablja končne tržne cene za izračun povprečne tržne cene več let zaradi razmeroma stabilnih cen,

(*) V tem napotku so denarni zneski izraženi v „denarnih enotah” (DE).

▼M5

lahko preide na uporabo povprečja visokih in nizkih cen, če začnejo cene močno nihati in končne tržne cene ne pokažejo več reprezentativne povprečne cene.

Opcije, nakupni boni in njihovi ustrezniki

A6. Predpostavlja se, da se opcije ali nakupni boni za neposredni nakup zamenljivih inštrumentov uporabijo za nakup zamenljivega inštrumenta, kadar so povprečne cene obeh, zamenljivega inštrumenta in navadnih delnic, ki se pridobijo ob zamenjavi, nad izvršitveno ceno opcij in nakupnih bonov. Vendar pa izvršitev ni predvidena, če ni predvidena tudi zamenjava podobnih uveljavljajočih se zamenljivih inštrumentov, če obstajajo.

A7. Opcije ali nakupni boni lahko omogočijo ali zahtevajo ponudbo/izročitev dolgovnih ali drugih inštrumentov podjetja (ali njegovega obvladujočega ali odvisnega podjetja) v plačilo celotne izvršitvene cene ali njenega dela. V izračunu popravljalnega čistega dobička na delnico imajo tiste opcije ali nakupni boni popravljalni učinek, če (a) povprečna tržna cena ustreznih navadnih delnic za obdobje presega izvršitveno ceno, ali (b) je prodajna cena inštrumenta, ki se izroči, pod tisto ceno, pri kateri se lahko ta inštrument izroči po opcijski pogodbi ali sporazumu o nakupnih bonih, in postavi pri tem nastali popust (diskont) veljavno izvršitveno ceno pod tržno ceno navadnih delnic, ki se pridobijo ob izvršitvi. Pri izračunavanju popravljenega čistega dobička na delnico se predpostavi, da bodo te opcije ali nakupni boni uveljavljeni in bodo dolgovni ali drugi inštrumenti domnevno izročeni. Če nudi izročanje denarja več prednosti imetniku opcije ali nakupnega bona, in pogodba dovoljuje izročitev denarja, se predpostavi izročitev denarja. Obresti (čisti znesek po odštetju davka) za morebiten dolg, predviden za izročitev, se prištejejo kot popravek v števcu.

A8. Podobna obravnava velja za prednostne delnice, ki imajo podobne določbe, ali za druge inštrumente, ki imajo možnost zamenjave, da omogočajo naložbeniku plačilo v denarju za doseganje ugodnejšega menjalnega razmerja.

A9. Po pogojih, ki veljajo za nekatere opcije ali nakupne bone, se lahko prejeti iztržek iz uveljavitve teh inštrumentov uporabi za ponovni odkup dolgovnih ali drugih inštrumentov podjetja (ali njegovega obvladujočega ali odvisnega podjetja). Pri izračunavanju popravljenega čistega dobička na delnico se predpostavi, da bodo te opcije ali nakupni boni uveljavljeni in bodo iztržki uporabljeni za nakup dolga po njegovi povprečni tržni ceni, in ne za nakup navadnih delnic. Presežek iztržka, prejet pri domnevni uveljavitvi nad zneskom, ki je bil uporabljen za domnevni nakup dolga, se upošteva (to je, da bo predvidoma uporabljen za odkup navadnih delnic) pri izračunu popravljenega čistega dobička na delnico. Obresti (čisti znesek po odštetju davka) za morebiten dolg, predviden za nakup, se prištejejo kot popravek v števcu.

Pisne prodajne opcije

A10. Za ponazoritev uporabe člena 63, predpostavimo, da ima podjetje 120 pisnih prodajnih opcij za svoje navadne delnice z izvršitveno ceno 35 DE. Povprečna tržna cena njegovih navadnih delnic v obračunskem obdobju je 28 DE. Pri izračunu popravljenega čistega dobička na delnico podjetje predpostavi, da je izdalo 150 delnic po ceni 28 DE za delnico na začetku obdobja, da bi izpolnilo svojo prodajno obveznost 4 200 DE. Razlika med 150 izdanimi navadnimi delnicami in 120 navadnimi delnicami, prejetimi iz izpolnitve prodajne opcije (30 rastočih navadnih delnic) se prišteje imenovalcu pri izračunu popravljenega čistega dobička na delnico.

Inštrumenti odvisnih podjetij, skupnih podvigov ali pridruženih podjetij

A11. Možnostne navadne delnice odvisnega podjetja, skupnega podviga ali pridruženega podjetja, ki so zamenljive bodisi v navadne delnice obravnavanega odvisnega podjetja, skupnega podviga oziroma pridruženega podjetja ali pa v navadne delnice obvladujočega podjetja, podvižnika ali naložbenika (poročajočega podjetja), so vključene v izračun popravljenega čistega dobička na delnico, kot sledi:

(a) inštrumenti, ki jih izda odvisno podjetje, skupni podvig ali pridruženo podjetje, ki omogočajo njihovim imetnikom pridobitev navadnih delnic odvisnega podjetja, skupnega podviga oziroma pridruženega podjetja, so vključeni v podatke za izračun popravljenega čistega dobička na delnico odvisnega podjetja, skupnega podviga ali pridruženega podjetja. Ta čisti dobiček na delnico se potem vključi v izračune

▼M5

čistega dobička na delnico poročajočega podjetja, ki temeljijo na tem, da ima poročajoče podjetje v posesti te inštrumente odvisnega podjetja, skupnega podviga ali pridruženega podjetja.

(b) inštrumenti odvisnega podjetja, skupnega podviga ali pridruženega podjetja, ki so zamenljivi v navadne delnice poročajočega podjetja, se upoštevajo med možnostnimi navadnimi delnicami poročajočega podjetja za namen izračuna popravljenega čistega dobička na delnico. Podobno se opcije ali nakupni boni, ki jih izda odvisno podjetje, skupni podvig ali pridruženo podjetje za nakup navadnih delnic poročajočega podjetja, upoštevajo med možnostnimi navadnimi delnicami poročajočega podjetja v izračunu skupinskega popravljenega čistega dobička na delnico.

A12. Za namen določitve učinka čistega dobička na delnico inštrumentov, ki jih je izdalo poročajoče podjetje, ki so zamenljive v navadne delnice odvisnega podjetja, skupnega podviga ali pridruženega podjetja, so inštrumenti predvideni za zamenjavo in števec (dobiček oz. izguba, ki se nanaša na navadne delničarje obvladujočega podjetja), se popravi, kot je potrebno v skladu s 33. členom. Poleg tistih inštrumentov se števec popravi za vsako spremembo v dobičku ali izgubi, ki jo izkaže poročajoče podjetje (kot je prihodek iz dividend ali prihodek po kapitalski metodi), ki je pripisljiva povečanju števila navadnih delnic odvisnega podjetja, skupnega podviga ali pridruženega podjetja, ki se uveljavljajo zaradi domnevne zamenjave. To ne vpliva na imenovalec izračuna popravljenega čistega dobička na delnico, ker se število uveljavljajočih se navadnih delnic poročajočega podjetja ne bi spremenilo ob predvideni zamenjavi.

Udeležbeni kapitalski inštrumenti in navadne delnice dveh razredov

A13. Kapital nekaterih podjetij vsebuje:

(a) inštrumente, ki prinašajo pravice do udeležbe v dividendah pri navadnih delnicah po predhodno določeni formuli (npr. dva za eno) z občasno zgornjo omejitvijo obsega udeležbe (na primer, vse do, vendar ne več kot določen znesek na delnico).

(b) razred navadnih delnic s stopnjo dividende, ki se razlikuje od drugega razreda navadnih delnic, vendar brez prednostnih ali najvišjih pravic.

A14. Pri izračunavanju popravljenega čistega dobička na delnico se predpostavlja zamenjavo za tiste inštrumente, ki so opisani v členu A13, ki so zamenljive v navadne delnice, če je učinek popravljalen. Za tiste inštrumente, ki niso zamenljivi v razred navadnih delnic, se dobiček ali izguba obr. obdobja razporedi na različne razrede delnic in udeležbenih kapitalskih inštrumentov v skladu z njihovimi dividendnimi pravicami in drugimi pravicami do udeležbe v nerazporejenem čistem dobičku. Za izračun osnovnega in popravljenega čistega dobička na delnico:

(a) dobiček ali izguba, ki se nanaša na lastnike kapitala obvladujočega podjetja, se popravi (dobiček se zmanjša in izguba se poveča) za znesek dividend v obdobju, ki je objavljen za vsak razred delnic, in za pogodbeni znesek dividend (ali obresti za udeležbene obveznice), ki ga je treba plačati za obdobje (na primer, neplačane nabiralne (kumulativne) dividende).

(b) preostali dobiček ali izguba se razporedi na navadne delnice in udeležbene kapitalske inštrumente v takšnem obsegu, kot ga ima vsak inštrument v čistem dobičku, če bi se razporedil celotni dobiček ali izguba obravnavanega obdobja. Celotni dobiček ali izguba, ki je razporejen na vsak razred kapitalskih inštrumentov, se ugotovi s seštetjem zneska, ki je razporejen za dividende, in zneskom, razporejenim za možnost udeležbe.

(c) celotni znesek dobička ali izgube, ki je razporejen na vsak razred kapitalskih inštrumentov, se deli s številom uveljavljajočih se inštrumentov, na katere je čisti dobiček razporejen, da se določi čisti dobiček na delnico za ta inštrument.

Za izračun popravljenega čistega dobička na delnico predpostavimo, da uveljavljajoče se delnice vključujejo vse izdane navadne delnice.

Delno plačane delnice

A15. Če se navadne delnice izdajo v obliki, ki ni v celoti plačana, se obravnavajo pri izračunu čistega dobička na delnico kot neznaten del navadne delnice v obsegu, kolikor naj bi prinašale pravico do udeležbe v dividendah, glede na v celoti plačano navadno delnico v obračunskem obdobju.

A16. Kolikor delno plačane delnice ne prinašajo pravice do udeležbe v dividendah v obračunskem obdobju, ko se obravnavajo kot enakovredne nakupnim bonom in opcijam v izračunu popravljenega čistega dobička na

▼M5

delnico. Neplačana razlika naj bi predvidoma predstavljala prihodek, ki se uporabi za nakup navadnih delnic. Število delnic, ki so vključene v popravljalni čisti dobiček na delnico, je razlika med številom vpisanih delnic in številom delnic, ki so predvidene za nakup.

▼M5

PRILOGA B

Spremembe drugih določil

Spremembe v tej prilogi veljajo za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2005 ali kasneje. Če podjetje uporabi ta standard pred tem datumom, veljajo te spremembe tudi za takšno zgodnejše obdobje.

B1. V Mednarodnih standardih računovodskega poročanja, vključno z Mednarodnimi računovodskimi standardi in pojasnili, ki se uporabljajo od decembra 2003, se sklicevanje na veljavno izvedenko MRS 33 *Čisti dobiček na delnico* spremeni v MRS 33 *Čisti dobiček na delnico*.

▼B

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD MRS 34

Medletno računovodsko poročanje

Ta mednarodni računovodski standard je sprejel odbor SMRS februarja 1998 in se je začel uporabljati za računovodske izkaze za obdobja, ki so se začela 1. januarja 1999 ali kasneje.

Aprila 2000 je MRS 40 – Naložbene nepremičnine, spremenil odstavek 7 v dodatku C.

UVOD

1. Ta standard („MRS 34”) obravnava medletno računovodsko poročanje, snov, ki še ni obdelana v nobenem prejšnjem mednarodnem računovodskem standardu. MRS 34 se začne uporabljati za obračunska obdobja, ki se začno 1. januarja 1999 ali kasneje.

2. Medletno računovodsko poročilo je računovodsko poročilo, ki vsebuje bodisi popolne bodisi zgoščene računovodske izkaze za obdobje, krajše od celotnega poslovnega leta podjetja.

3. Ta standard ne določa, katera podjetja naj objavljajo medletna računovodska poročila, kako pogosto ali kako hitro po koncu medletnega obdobja. Po mnenju SMRS morajo o teh zadevah odločiti vlade v posameznih državah, urejevalci vrednostnic, borze vrednostnic in računovodske organizacije. Ta standard se uporablja, če gospodarska družba mora ali se odloči objavljati medletna računovodska poročila v skladu z mednarodnimi računovodskimi standardi.

4. Ta standard:

   (a) opredeljuje najnujnejšo vsebino medletnega računovodskega poročila, tudi razkritij; in

   (b) določa, katera načela računovodskega pripoznavanja in merjenja je treba uporabiti v medletnem računovodskem poročilu.

5. Najnujnejša vsebina medletnega računovodskega poročila je zgoščena bilanca stanja, zgoščeni izkaz poslovnega izida (uspeha), zgoščeni izkaz finančnega izida (finančnih tokov), zgoščeni izkaz sprememb kapitala in izbrana pojasnila.

6. Ob predpostavki, da ima vsakdo, ki bere medletno poročilo podjetja, dostop do njegovega zadnjega letnega poročila, v medletnem računovodskem poročilu ni skoraj nobeno ►M5 pojasnila ◄ ponovljeno ali posodobljeno. Namesto tega je v pojasnilih medletnega računovodskega poročila predvsem razlaga dogodkov in sprememb, pomembnih za razumevanje sprememb finančnega stanja in dosežkov v podjetju po zadnjem letnem poročevalnem datumu.

7. Podjetje uporablja v svojih medletnih računovodskih poročilih iste računovodske usmeritve kot v svojih letnih računovodskih izkazih, razen sprememb računovodskih usmeritev po datumu zadnjih letnih računovodskih izkazov, ki morajo biti vidne v naslednjih letnih računovodskih izkazih. Pogostnost poročanja podjetja – letno, polletno ali četrtletno – naj ne vpliva na merjenje njegovih letnih izidov. Da bi dosegli ta namen, se merjenje za potrebe medletnega poročanja opravi za obravnavano leto do danega datuma.

8. Dodatek k temu standardu daje napotke za uporabo temeljnih načel pripoznavanja in merjenja na medletne datume pri različnih vrstah sredstev, obveznosti do virov sredstev, prihodkov in odhodkov. Odhodek za davek od dobička medletnega obdobja temelji na ocenjeni povprečni dejanski letni stopnji davka od dobička, skladni z letnim obračunom davka.

9. Pri odločanju, kako pripoznati, razvrstiti ali razkriti káko postavko v medletnem računovodskem poročilu, je treba bistvenost ocenjevati v povezavi z računovodskimi podatki medletnega obdobja in ne z načrtovanimi letnimi podatki.

▼B

VSEBINA

	Odstavki
Namen	284
Področje	284
Opredelitve pojmov	284
Vsebina medletnega računovodskega poročila	284
Najnujnejše sestavine medletnega računovodskega poročila	285
Oblika in vsebina medletnih računovodskih izkazov	285
Izbrana razlagalna pojasnila	286
Razkrivanje skladnosti z mednarodnimi računovodskimi standardi	287
Obdobja, za katera je treba predlagati medletne računovodske izkaze	287
Bistvenost	288
Razkrivanje v letnih računovodskih izkazih	288
Pripoznavanje in merjenje	288
Iste računovodske usmeritve kot letne	288
Prihodki, pridobljeni sezonsko, konjunkturno ali priložnostno	290
Stroški, ki se v poslovnem letu pojavljajo neenakomerno	290
Uporaba načel pripoznavanja in merjenja	290
Uporaba ocen	290
Sprememba navedb iz poročil za prejšnja medletna obdobja	290
Datum uveljavitve	291

Standarde, ki so natisnjeni s krepkimi ležečimi črkami, je treba brati v povezavi s temeljnim gradivom in navodili za uporabo v tem standardu ter v povezavi z „Uvodom v določbe mednarodnih računovodskih standardov”. Mednarodni računovodski standardi niso namenjeni za uporabo pri nebistvenih postavkah (glej odstavek 12 Uvoda).

NAMEN

Namen tega standarda je predpisati najnujnejšo vsebino medletnega računovodskega poročila ter načela pripoznavanja in merjenja v popolnih ali 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 plačilno sposobnost.

PODROČJE

1. Ta standard ne določa, pri katerih podjetjih se zahteva objavljanje medletnih računovodskih poročil, kako pogosto ali kako hitro po koncu medletnega obdobja. Vlade, urejevalci vrednostnic, borze vrednostnic in računovodske organizacije pa pogosto zahtevajo, da objavljajo medletna računovodska poročila podjetja, katerih dolžniške ali lastniške vrednostnice so predmet javnega trgovanja. Ta standard se uporablja, če podjetje mora ali se odloči objavljati medletna računovodska poročila v skladu z mednarodnimi računovodskimi standardi. SMRS priporoča podjetjem, katerih vrednostnice so na trgu, naj zagotavljajo medletna računovodska poročila, skladna z načeli pripoznavanja, merjenja in razkrivanja, postavljenimi v tem standardu. Zlasti pa se podjetjem, katerih vrednostnice so na trgu, priporoča, naj:

   (a) pripravijo medletna računovodska poročila najmanj na koncu prve polovice svojega poslovnega leta; in

   (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 računovodskimi standardi. 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 računovodskimi standardi.

3. Če je kako medletno računovodsko poročilo podjetja označeno kot skladno z mednarodnimi računovodskimi standardi, mora biti v skladu z vsemi zahtevami tega standarda. Odstavek 19 zahteva nekatera razkritja v tej zvezi.

▼B

OPREDELITVE POJMOV

4. V tem standardu so uporabljeni naslednji izrazi, katerih pomeni so natančno določeni:

Medletno obdobje je obdobje računovodskega poročanja, ki je krajše od celotnega poslovnega leta.

Medletno računovodsko poročilo je računovodsko poročilo, ki vsebuje bodisi popolne računovodske izkaze (kot je opisano v MRS 1 – Predstavljanje računovodskih izkazov) bodisi zgoščene računovodske izkaze (kot je opisano v tem standardu) za medletno obdobje.

VSEBINA MEDLETNEGA RAČUNOVODSKEGA POROČILA

▼M5

5. MRS 1 določa, da imajo popolni računovodski izkazi tele sestavine:

(a) bilanco stanja,

(b) izkaz poslovnega izida,

(c) izkaz gibanja kapitala, ki kaže ali:

(i) vse spremembe kapitala ali

(ii) spremembe kapitala, ki ne izhajajo iz kapitalskih poslov z lastniki kapitala,

(d) izkaz finančnega izida (finančnih tokov)

ter

(e) pojasnila, ki obsegajo pregled vseh pomembnih računovodskih usmeritev in drugo pojasnjevalno gradivo.

▼B

6. V prid pravočasnosti in prepoznavanju 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 popolnih 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 odstavka 16), pa tudi tista, ki jih zahtevajo drugi mednarodni računovodski standardi.

Najnujnejše sestavine medletnega računovodskega poročila

8. Medletno računovodsko poročilo ima najmanj naslednje sestavine:

(a) zgoščeno bilanco stanja;

(b) zgoščen izkaz poslovnega izida (uspeha);

(c) zgoščen izkaz, ki kaže (i) vse spremembe kapitala ali (ii) spremembe kapitala razen tistih iz kapitalskih poslov z lastniki in razdelitve njim;

(d) zgoščen izkaz finančnega izida (finančnih tokov); in

(e) izbrana razlagalna pojasnila.

Oblika in vsebina medletnih računovodskih izkazov

9. Če podjetje objavi v svojem medletnem računovodskem poročilu popolne računovodske izkaze, 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 naj bodo vključena, če bi bili zaradi njih opustitve medletni računovodski izkazi lahko zavajajoči.

11. Temeljni in popravljeni čisti dobiček na delnico je treba predstaviti v popolnem ali zgoščenem obrazcu izkaza poslovnega izida (uspeha) za medletno obdobje.

▼M5

12. MRS 1 daje napotek o sestavi računovodskih izkazov. Napotki za uporabo MRS 1 podajajo zglede, kako je mogoče predstaviti bilanco stanja, izkaz poslovnega izida in izkaz sprememb kapitala.

13. MRS 1 zahteva, da se izkaz gibanja kapitala predstavi kot ločena sestavina računovodskih izkazov podjetja, in dovoljuje, da so informacije o tistih spremembah kapitala, ki izhajajo iz kapitalskih poslov z lastniki kapitala (vključno z izplačili lastnikom kapitala), predstavljene bodisi v obrazcu izkaza bodisi v pojasnilih. Podjetje v svojem medletnem izkazu prikaže spremembe kapitala na isti način kot v zadnjem letnem računovodskem izkazu.

▼B

14. Če so bili zadnji letni računovodski izkazi podjetja skupinski, se medletno računovodsko poročilo pripravi kot skupinsko. Ločeni računovodski izkazi obvladujočega podjetja niso združljivi ali primerljivi s skupinskimi izkazi v zadnjem letnem računovodskem poročilu. Če je letno računovodsko poročilo podjetja vsebovalo ločene računovodske izkaze obvladujočega podjetja kot dodatek skupinskim računovodskim izkazom, ta standard niti ne zahteva niti ne preprečuje vključitve ločenih izkazov obvladujočega podjetja v medletno računovodsko poročilo podjetja.

Izbrana razlagalna pojasnila

15. Uporabnik medletnega računovodskega poročila podjetja ima dostop tudi do zadnjega letnega računovodskega poročila tega podjetja. Zato ni treba, da so v pojasnilih medletnega računovodskega poročila razmeroma nepomembne posodobitve informacij, ki so že bile sporočene v pojasnilih zadnjega letnega poročila. Na medletni datum je koristnejša razlaga poslov in drugih poslovnih dogodkov, ki so pomembni za razumevanje sprememb finančnega stanja in dosežkov podjetja po zadnjem letnem poročevalnem datumu.

16. Podjetje mora vključiti v pojasnila svojih medletnih računovodskih izkazov najmanj naslednje informacije, če so bistvene in niso razkrite drugje v medletnem računovodskem poročilu. Informacije je praviloma treba sporočiti za poslovno leto do danega datuma. Vendar lahko podjetje razkrije tudi vse dogodke ali posle, bistvene za razumevanje vsakokratnega medletnega obdobja:

(a) izjavo, da so bile v medletnih računovodskih izkazih uporabljene iste računovodske usmeritve in metode izračunavanja kot v zadnjih letnih računovodskih izkazih ali – če so se usmeritve ali metode spremenile – opis narave in posledic spremembe;

(b) pojasnjevalne razlage o sezonskosti ali konjunkturnosti medletnega delovanja;

(c) naravo in znesek postavk, ki vplivajo na sredstva, dolgove, kapital, ►M5 poslovni izid ◄ ali denarne tokove in so zaradi svoje narave, obsega ali pojavitve nenavadne;

(d) naravo in znesek sprememb ocen zneskov, o katerih je poročalo v prejšnjih medletnih obdobjih istega poslovnega leta, ali sprememb ocen zneskov, o katerih je poročalo v prejšnjih poslovnih letih, če takšne spremembe bistveno vplivajo na obravnavano medletno obdobje;

(e) izdaje, ponovne odkupe in izplačila dolžniških in lastniških vrednostnic;

(f) plačane dividende (skupaj ali na delnico) ločeno za redne in druge delnice;

(g) prihodke in poslovne izide področnih ali območnih odsekov, tistih, ki so za podjetje glavno izhodišče za poročanje po odsekih (v medletnem računovodskem poročilu podjetja se zahteva razkritje podatkov po odsekih, samo če MRS 14 – Poročanje po odsekih, zahteva, da podjetje razkrije podatke po odsekih v svojih letnih računovodskih izkazih);

(h) bistvene dogodke po koncu medletnega obdobja, ki niso bili izkazani v računovodskih izkazih za medletno obdobje;

▼M3

(i) posledice sprememb ustroja podjetja v medletnem obdobju, tudi poslovnih združitev, prevzemov ali odtujitev odvisnih podjetij in dolgoročnih finančnih naložb, prestrukturiranja in ustavljenega poslovanja. V primeru poslovnih združitev podjetje razkrije informacije, ki jih je treba razkriti v skladu s členi 66 - 73 MSRP 3 Poslovne združitve;

in

▼B

(j) spremembe pogojnih obveznosti ali pogojnih sredstev po datumu zadnje letne bilance stanja.

▼M5

17. Ta člen navaja zglede vrst razkritij, ki jih zahteva 16. člen. Posamezni standardi in pojasnila dajejo napotke glede razkritij za številne od teh postavk:

(a) delni odpisi zalog do čiste iztržljive vrednosti in razveljavitev takega odpisa,

(b) pripoznanje izgube zaradi oslabitve opredmetenih osnovnih sredstev, neopredmetenih dolgoročnih sredstev ali drugih sredstev ter razveljavitev take izgube zaradi oslabitve,

(c) razveljavitev vseh rezervacij stroškov prestrukturiranja,

(d) prevzemi in odtujitve opredmetenih osnovnih sredstev,

(e) obveze za nakup zemljišč, zgradb in opreme,

(f) poravnave pravd,

(g) popravilo napak iz preteklih obdobij,

(h) [Črtano.],

(i) neodplačevanje posojila ali kršitev posojilne pogodbe, ki na dan bilance stanja ali pred tem ni odpravljena,

in

(j) posle s povezanimi strankami.

▼M3

18. Drugi standardi podrobno določajo, katera razkritja so potrebna v računovodskih izkazih. V tem sobesedilu so računovodski izkazi popolni računovodski izkazi, kakršni so praviloma vključeni v letno računovodsko poročilo in včasih v druga poročila. Razkritja, ki jih zahtevajo ti drugi standardi, razen člena 16(i), niso potrebna, če se medletno računovodsko poročilo podjetja sestoji samo iz zgoščenih računovodskih izkazov in izbranih razlagalnih pojasnil, ne pa iz popolnih računovodskih izkazov.

▼B

Razkrivanje skladnosti z mednarodnimi računovodskimi standardi

19. Če je medletno računovodsko poročilo podjetja v skladu z mednarodnim računovodskim standardom, je treba to dejstvo razkriti. Medletno računovodsko poročilo ne more biti opisano kot skladno z mednarodnimi računovodskimi standardi, če ni v skladu z vsemi zahtevami vsakega ustreznega standarda in z vsakim ustreznim pojasnilom Strokovnega odbora za pojasnjevanje.

Obdobja, za katera je treba predlagati medletne računovodske izkaze

20. Medletna poročila vključujejo medletne računovodske izkaze (zgoščene ali popolne) za naslednja obdobja:

(a) bilanco stanja na koncu obravnavanega medletnega obdobja in primerjalno bilanco stanja na koncu prejšnjega poslovnega leta;

(b) izkaze poslovnega izida (uspeha) za obravnavano medletno obdobje in nabiralno (kumulativno) za obravnavano poslovno leto do danega datuma ter primerjalne izkaze poslovnega izida (uspeha) za primerljiva medletna obdobja (za obravnavano in za poslovno leto do danega datuma) prejšnjega poslovnega leta;

(c) izkaz, ki predstavlja spremembe kapitala nabiralno (kumulativno) za obravnavano poslovno leto do danega datuma, s primerjalnim izkazom za primerljivo obdobje prejšnjega poslovnega leta do danega datuma; in

(d) izkaz finančnega izida (finančnih tokov) nabiralno (kumulativno) v obravnavanem poslovnem letu do danega datuma s primerjalnim izkazom za primerljivo obdobje prejšnjega poslovnega leta do danega datuma.

21. Pri podjetju, katerega poslovanje je močno sezonsko, so koristne informacije za dvanajst mesecev, ki se končajo z datumom medletnega poročanja, in primerljive informacije za prejšnjih dvanajst mesecev. Zatorej se podjetjem z močno sezonskim poslovanjem priporoča, naj razmislijo o poročanju o takšnih informacijah poleg informacij, o katerih je govor v prejšnjem odstavku.

22. Dodatek A ponazarja obdobji, ki ju mora upoštevati podjetje, ki sestavlja polletna poročila, in podjetje, ki sestavlja četrtletna poročila.

▼B

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.

▼M5

24. MRS 1 – *Predstavljanje računovodskih izkazov* – in MRS 8 – *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake* – določata, da je postavka bistvena takrat, ko lahko njena opustitev ali napačna navedba vpliva na poslovne odločitve uporabnikov računovodskih izkazov. MRS 1 zahteva ločeno razkrivanje bistvenih postavk, vključno z npr. ustavljenim poslovanjem, in MRS 8 zahteva razkritje sprememb računovodskih ocen, napak in sprememb računovodskih usmeritev. Noben izmed teh dveh standardov pa ne vsebuje napotkov za merjenje bistvenosti.

25. Medtem ko se pri ocenjevanju bistvenosti vedno zahteva presoja, izhaja ta standard pri odločanju o pripoznavanju in razkrivanju zaradi razumljivosti medletnih številk iz podatkov za medletno obdobje. Tako se na primer nenavadne postavke, spremembe računovodskih usmeritev ali ocen in napake pripoznajo in razkrijejo na podlagi bistvenosti v povezavi s podatki za medletno obdobje, da bi se izognili zavajajočim sklepom, ki bi se lahko pojavili, če ne bi bile razkrite. Glavni namen je zagotoviti, da medletno računovodsko poročilo vključuje vse informacije, ki so pomembne za razumevanje finančnega stanja in vrednostno izraženih dosežkov podjetja v medletnem obdobju.

▼B

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.

▼M5

27. MRS 8 zahteva razkritje narave in (če je to izvedljivo) zneska spremembe ocene, ki ima bodisi bistven vpliv v obravnavanem obdobju bodisi se pričakuje, da ga bo imela v naslednjih obdobjih. V členu 16(d) tega standarda je zahteva po podobnem razkritju v medletnem računovodskem poročilu. Take so na primer spremembe ocene v zadnjem medletnem obdobju, ki se nanašajo na odpise zalog, prestrukturiranje ali izgube zaradi oslabitve, ki so bili sporočeni v prejšnjem medletnem obdobju poslovnega leta. Razkritje, ki ga zahteva prejšnji člen, je v skladu z zahtevami MRS 8 in je predvidoma ožje – nanaša se le na spremembo ocene. Od podjetja se ne zahteva, da bi vključilo dodatne računovodske informacije medletnega obdobja v svoje letne računovodske izkaze.

▼B

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 naj ne vpliva na merjenje njegovih letnih izidov. Da bi dosegli ta namen, mora merjenje za potrebe medletnega poročanja temeljiti 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 odstavek 28 potrjuje, da je medletno obdobje del daljšega poslovnega leta. Merjenje v letu do danega datuma lahko vključuje spremembe ocen zneskov, sporočenih v prejšnjih medletnih obdobjih obravnavanega poslovnega leta. Načela za pripoznavanje sredstev, obveznosti do virov sredstev, prihodkov in odhodkov v medletnih obdobjih pa so ista kot v letnih računovodskih izkazih.

30. Za ponazoritev:

(a) načela pripoznavanja in merjenja izgub zaradi delnih odpisov zalog, preustrojevanja (restrukturiranja) ali oslabitve v kakem medletnem obdobju so ista kot tista, ki se jih podjetje drži, kadar pripravlja zgolj letne računovodske izkaze. Če pa so takšne postavke pripoznane in

▼B

izmerjene v enem medletnem obdobju, ocena pa se spremeni v naslednjem medletnem obdobju istega poslovnega leta, se začetna ocena spremeni v naslednjem medletnem obdobju bodisi z vračunanjem dodatnega zneska izgube ali z razveljavitvijo prej pripoznanega zneska;

(b) strošek, ki na koncu medletnega obdobja ne ustreza opredelitvi sredstva, se v bilanci stanja ne odloži, da bi pričakal prihodnje informacije, ali ustreza opredelitvi sredstva, ali da bi ga poravnali s prihodki medletnih obdobij v poslovnem letu; in

(c) odhodki za davek od dobička se pripoznajo v vsakem medletnem obdobju na podlagi najboljše ocene tehtanega povprečja letne stopnje davka od dobička, ki se pričakuje v celotnem poslovnem letu. Obračunane zneske davka od dobička v enem medletnem obdobju je mogoče prilagoditi v kasnejšem medletnem obdobju istega poslovnega leta, če se spremeni ocena letne stopnje davka od 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 bilanco stanja ali izkaz poslovnega izida (uspeha)”. Opredelitve sredstev, obveznosti do virov sredstev, prihodkov in odhodkov so bistvene za pripoznavanje tako na letne kot na medletne datume računovodskega poročanja.

32. Pri sredstvih je treba uporabiti iste preizkuse prihodnjih gospodarskih koristi na medletne datume kot na koncu poslovnega leta podjetja. Stroški, ki po svoji naravi niso sredstva na koncu poslovnega leta, tudi niso na medletne datume. Podobno mora biti dolg na datum medletnega poročanja obstoječa obveznost na ta dan, kot mora biti tudi na dan letnega poročanja.

33. Bistvena značilnost prihodkov in odhodkov je, da je do z njimi povezanih pritokov in odtokov sredstev in obveznosti že prišlo. Če pride do takšnih pritokov ali odtokov, se ustrezni prihodki in odhodki pripoznajo, sicer pa ne. Okvirna navodila pravijo, da se „odhodki pripoznajo v izkazu poslovnega izida (uspeha), če pride do zmanjšanja prihodnjih gospodarskih koristi, ki je povezano z zmanjšanjem posameznega sredstva ali s povečanjem dolga, ki ga je mogoče zanesljivo izmeriti … . Okvirna navodila ne dopuščajo pripoznanja tistih postavk v bilanci stanja, ki ne ustrezajo opredelitvi sredstev ali dolgov”.

34. Pri merjenju sredstev, obveznosti do virov sredstev, prihodkov, odhodkov in finančnega izida (finančnih tokov), o katerih se poroča v računovodskih izkazih, podjetje, ki poroča zgolj letno, lahko upošteva informacije, razpoložljive med poslovnim letom. Njegova merjenja dejansko temeljijo na podatkih za poslovno leto do danega datuma.

35. Podjetje, ki poroča polletno, uporablja informacije, ki so na razpolago ob polletju ali kratek čas potem, kadar opravlja meritve v svojih računovodskih izkazih za prvo šestmesečno obdobje, in informacije, ki so na razpolago na koncu leta ali kratek čas potem, za dvanajstmesečno obdobje. Dvanajstmesečne meritve nakazujejo možne spremembe ocen zneskov, sporočenih za prvih šest mesecev. Zneski, sporočeni v medletnem računovodskem poročilu za prvih šest mesecev, se kasneje ne prilagodijo. Odstavka 16(d) in 26 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. Odstavka 16(d) in 26 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, naj se ne bi pripoznavali vnaprej ali odložili 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.

▼B

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 dodatku B so zgledi uporabe splošnih načel pripoznavanja in merjenja iz odstavkov 28 do 39.

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 pomembne za razumevanje finančnega stanja ali dosežkov podjetja. Medtem ko je merjenje tako v letnih kot v medletnih računovodskih poročilih pogosto zasnovano na sprejemljivih ocenah, zahteva pripravljanje medletnih računovodskih poročil na splošno večjo uporabo metod ocenjevanja kot letna računovodska poročila.

42. V dodatku C so zgledi uporabe ocen v medletnih obdobjih.

SPREMEMBA NAVEDB IZ POROČIL ZA PREJŠNJA MEDLETNA OBDOBJA

▼M5

43. Sprememba računovodske usmeritve, razen če je zanjo v novem standardu ali pojasnilu določeno prehodno obdobje, se mora izraziti:

(a) s spremembo navedb iz računovodskih izkazov preteklih medletnih obdobij v tekočem poslovnem letu in primerjalnih medletnih obdobij preteklih poslovnih let, ki se preračunajo v letnih računovodskih izkazih v skladu z MRS 8,

ali

(b) s prilagoditvijo računovodskih izkazov preteklih medletnih obdobij v tekočem poslovnem letu in primerjalnih medletnih obdobij preteklih poslovnih let z namenom uporabe nove računovodske usmeritve za naprej od datuma, ko je to izvedljivo, in sicer pod pogojem, da nabranih učinkov, ki jih ima uporaba nove računovodske usmeritve na vsa pretekla obdobja, na začetku poslovnega leta ni mogoče določiti.

44. Eden izmed namenov načela iz prejšnjega člena je, da se zagotovi uporaba ene same računovodske usmeritve pri posamezni vrsti poslov v vsem poslovnem letu. Po MRS 8 se sprememba računovodske usmeritve kaže z uporabo za nazaj, pri tem pa se preračunajo računovodski podatki iz tolikih preteklih obdobij, kolikor je izvedljivo. Če pa nabranega zneska prilagoditve, ki se nanaša na pretekla poslovna leta, ni možno določiti, je treba po MRS 8 uporabiti novo usmeritev za naprej od prvega datuma, ko je to izvedljivo. Posledica načela iz 43. člena je zahteva, da se v obravnavanem poslovnem letu vsaka sprememba računovodske usmeritve uporablja za nazaj, v kolikor pa to ni izvedljivo, se uporablja za naprej in ne kasneje od začetka poslovnega leta.

▼B

45. Dovoliti, da se računovodske spremembe kažejo na medletni datum v poslovnem letu, pomeni tudi dovoliti uporabo dveh različnih računovodskih usmeritev pri posamezni vrsti poslov v enem poslovnem letu. Posledice utegnejo biti težave pri medletnem razporejanju, nejasen poslovni izid ter zapleti pri proučevanju in razumevanju informacij za medletno obdobje.

DATUM UVELJAVITVE

46. Ta mednarodni računovodski standard se začne uporabljati za računovodske izkaze za obdobja, ki se začno 1. januarja 1999 ali kasneje. Njegova uporaba pred tem datumom je priporočljiva.

▼M3

MEDNARODNI STANDARD RAČUNOVODSKEGA POROČANJA (MSRP) 5

Nekratkoročna sredstva za prodajo in ustavljeno poslovanje

VSEBINA

	Odstavek
Namen	1
Področje	2-5
Razvrščanje nekratkoročnih sredstev (ali skupin za odtujitev) za prodajo	6-14

▼M3

Nekratkoročna sredstva, ki bodo opuščena	13-14
Merjenje nekratkoročnih sredstev (ali skupin za odtujitev) namenjenih za prodajo	15-29
Merjenje nekratkoročnega sredstva (ali skupine za odtujitev)	15-19
Pripoznavanje izgub in razveljavitev zaradi oslabitve	20-25
Spremembe prodajnega načrta	26-29
Predstavljanje in razkrivanje	30-42
Predstavljanje ustavitve poslovanja	31-36
Dobički in izgube, povezane z ohranjenim poslovanjem	37
Predstavljanje nekratkoročnih sredstev ali skupin za odtujitev, razvrščenih med sredstva za prodajo	38-40
Dodatna razkritja	41-42
Prehodne določbe	43
Datum uveljavitve	44
Umik MRS 35	45

NAMEN

1. Namen tega MSRP je določiti način obračunavanja sredstev za prodajo in predstavitev ter razkritje *ustavljenega poslovanja.* Ta MSRP zahteva predvsem:

   (a) da se sredstva, ki izpolnjujejo sodila za razvrstitev med sredstva za prodajo, merijo po knjigovodski vrednosti ali po *pošteni vrednosti*, zmanjšani za *stroške prodaje* oz. amortizacijo takšnih sredstev do ustavitve, katera je nižja,

   in

   (b) da se sredstva, ki izpolnjujejo sodila za razvrstitev med sredstva za prodajo, predstavijo ločeno v obrazcu bilance stanja ter da se rezultati ustavitve poslovanja predstavijo ločeno v izkazu poslovnega izida.

PODROČJE

2. Razvrstitev in predstavitev zahtev tega MSRP velja za vsa pripoznana *nekratkoročna sredstva* (*) in za vse *skupine za odtujitev* v podjetju. Zahteve po merjenju iz tega MSRP veljajo za vsa pripoznana nekratkoročna sredstva in skupine za odtujitev (kot je določeno v členu 4), razen za tista sredstva, ki so navedena v členu 5, ki se še naprej merijo v skladu z navedenim standardom.

3. Sredstev, ki so v skladu z MRS 1 *Predstavljanje računovodskih izkazov* (spremenjen 2003) opredeljena kot nekratkoročna, ni možno prerazvrstiti med kratkoročna, dokler ne izpolnjujejo sodil za razvrstitev med sredstva za prodajo v skladu s tem MSRP. Sredstva razreda, ki ga podjetje ponavadi obravnava kot nekratkoročnega in se pridobivajo izključno z namenom ponovne prodaje, niso razvrščena med kratkoročna, razen če izpolnjujejo sodila za razvrstitev med sredstva za prodajo v skladu s tem MSRP.

4. Včasih podjetje odtuji skupino sredstev, ponavadi v povezavi z neposrednimi dolgovi, v eni sami transakciji. Takšna skupina za odtujitev je lahko skupina *denar ustvarjajočih enot*, posamezna denar ustvarjajoča enota, ali del denar ustvarjajoče enote. (**) Skupina lahko vključuje kakršnakoli sredstva in kakršnekoli obveznosti podjetja, vključno s kratkoročnimi sredstvi, kratkoročnimi obveznostmi in sredstvi, ki so na podlagi člena 5 izključena iz zahtev po merjenju v tem MSRP. Če je kratkoročno sredstvo v okviru zahtev po merjenju iz tega MSRP del skupine za odtujitev, potem zahteve po merjenju iz tega MSRP veljajo za skupino kot celoto, tako da se skupina meri po knjigovodski vrednosti ali *pošteni vrednosti,* zmanjšani za *stroške prodaje*, katera je nižja. Zahteve po merjenju posameznih sredstev in obveznosti znotraj skupine za odtujitev so določene v členih 18, 19 in 23.

(*) Za sredstva razvrščena na podlagi predstavitve preoblikovalnosti so nekratkoročna sredstva tista, ki vključujejo zneske, za katere se pričakuje, da bodo poravnani kasneje kot v dvanajstih mesecih po datumu bilance stanja. Za razvrstitev takšnih sredstev velja člen 3.

(**) Kadar pa se pričakuje, da bo finančni tok iz naslova skupine sredstev pritekal predvsem od prodaje in ne od nadaljnje uporabe, postanejo sredstva s tem manj odvisna od finančnih tokov iz drugih sredstev, skupina za odtujitev, ki je bila del denar ustvarjajoče enote, pa postane ločena enota, ki ustvarja denar.

▼M3

5. Določbe o merjenju iz tega MSRP (*) ne veljajo za naslednja sredstva, ki jih pokrivajo navedeni standardi, bodisi kot posamezna sredstva ali kot del skupine za odtujitev:

(a) odloženih terjatev za davke (MRS 12 - *Davek iz dobička*);

(b) sredstev, ki izhajajo iz zaslužkov zaposlencev (MRS 19 - *Zaslužki zaposlencev*);

(c) finančna sredstva v okviru MRS 39 *Finančni instrumenti:Pripoznavanje in merjenje;*

(d) nekratkoročna sredstva, obračunana v skladu z modelom poštene vrednosti v MRS 40 *Naložbene nepremičnine.*

(e) nekratkoročna sredstva, ki so izmerjena po pošteni vrednosti, zmanjšani za ocenjene stroške v trenutku prodaje, v skladu z MRS 41 – *Kmetijstvo;*

(f) pogodbene pravice iz naslova zavarovalnih pogodb, kot so določene v MSRP 4 *Zavarovalne pogodbe*.

RAZVRŠČANJE NEKRATKOROČNIH SREDSTEV (ALI SKUPIN ZA ODTUJITEV) ZA PRODAJO

6. **Podjetje razvrsti nekratkoročno sredstvo (ali skupino za odtujitev) za prodajo, če bo njegova knjigovodska vrednost poravnana predvsem s prodajo, in ne z nadaljnjo uporabo.**

7. Tak primer nastopi takrat, ko je sredstvo (ali skupina za odtujitev) na razpolago za takojšnjo prodajo v trenutnem stanju in odvisno le od običajnih pogojev za prodajo takšnih sredstev (ali skupin za odtujitev), pri čemer pa mora biti njegova prodaja *zelo verjetna.*

8. Prodaja je zelo verjetna v primeru, ko ustrezna raven poslov vodstva dosledno izpolnjuje in sledi načrtu za prodajo sredstva (ali skupine za odtujitev) in že poteka celoten načrt in aktiven program za iskanje kupca. Prav tako mora potekati aktivno trženje sredstva (ali skupine za odtujitev) in prizadevanje za dosego cene, ki odgovarja njegovi trenutni pošteni vrednosti. Nadalje mora prodaja spadati v okvir postavk, ki bodo v roku enega leta od razvrstitve pripoznane kot zaključene prodaje, razen v primerih, ki jih predpostavlja člen 9, aktivnosti, potrebne za izpolnitev načrta, pa morajo predpostavljati, da ni verjetno, da bo prišlo do bistvenih sprememb načrta, ali da bo načrt umaknjen.

9. Zaradi posebnih dogodkov in okoliščin se lahko obdobje zaključka prodaje podaljša na več kot eno leto. Podaljšanje obdobja zaključka prodaje ne onemogoča razvrstitve sredstva (ali skupine za odtujitev) med sredstva za prodajo, če zamik povzročijo dogodki ali okoliščine, na katere podjetje ne more vplivati, obstajajo pa zadostni dokazi, da podjetje dosledno izpolnjuje načrt prodaje sredstva (ali skupine za odtujitev). To se zgodi v primeru, ko so izpolnjena sodila iz Priloge B.

10. Prodajne transakcije vključujejo zamenjavo nekratkoročnih sredstev z drugimi nekratkoročnimi sredstvi, kadar ima takšna zamenjava trgovalen značaj v skladu z MRS 16 *Opredmetena osnovna sredstva.*

11. Če podjetje pridobi nekratkoročno sredstvo (ali skupino za odtujitev) izključno z namenom prihodnje odtujitve, mora takšno nekratkoročno sredstvo (ali skupino za odtujitev) razvrstiti med sredstva za prodajo na datum pridobitve le, če je izpolnjena zahteva po enoletnem obdobju iz člena 8 (razen kadar to dovoljuje člen 9) in je zelo verjetno, da bodo katerekoli druge zahteve iz členov 7 in 8, ki na ta datum niso izpolnjene, izpolnjene kmalu po pridobitvi (ponavadi v roku treh mesecev).

12. Če so sodila iz členov 7 in 8 izpolnjeni po datumu bilance stanja, podjetje ne razvrsti nekratkoročnega sredstva (ali skupine za odtujitev) med sredstva za prodajo ob izdaji računovodskih izkazov. Če pa so ta sodila izpolnjena po datumu bilance stanja, vendar pred odobritvijo izdaje računovodskih izkazov, podjetje razkrije informacije, opredeljene v členu 41 (a), (b) in (d) v pojasnilih.

Nekratkoročna sredstva, ki bodo opuščena

13. Podjetje med sredstva za prodajo ne razvršča nekratkoročnih sredstev (ali skupin za odtujitev), ki bodo opuščena. To pa zato, ker bo njihova knjigovodska vrednost povrnjena predvsem s stalno uporabo. Če pa skupina za odtujitev izpolnjuje sodila iz člena 32(a) – (c), bo podjetje predstavilo rezultate in finančni tok skupine za odtujitev kot ustavljeno poslovanje v skladu s členi 33 in 34 na tisti datum, ko se preneha uporabljati. Nekratkoročna sredstva (ali skupine za odtujitev), ki bodo opuščena, vključujejo

(*) Razen členov 18 in 19, ki zahtevajo merjenje teh sredstev v skladu z drugimi veljavnimi IFRS.

▼M3

nekratkoročna sredstva (ali skupine za odtujitev), ki se morajo uporabljati do konca dobe gospodarne uporabe in nekratkoročna sredstva (ali skupine za odtujitev), ki jih je treba ukiniti in ne prodati.

14. Podjetje ne obračuna nekratkoročnega sredstva, ki je začasno vzeto iz uporabe, ker je bilo opuščeno.

MERJENJE NEKRATKOROČNIH SREDSTEV (ALI SKUPIN ZA ODTUJITEV) NAMENJENIH ZA PRODAJO

Merjenje nekratkoročnega sredstva (ali skupine za odtujitev)

15. **Podjetje meri nekratkoročno sredstvo (ali skupino za odtujitev), razvrščeno med sredstva za prodajo po knjigovodski vrednosti ali pošteni vrednosti, zmanjšani za stroške prodaje, katera je nižja.**

16. Če na novo pridobljeno sredstvo (ali skupina za odtujitev) izpolnjuje sodila za razvrstitev med sredstva za prodajo (glej člen 11), uporaba člena 15 pomeni, da bo sredstvo (ali skupina za odtujitev) ob začetnem pripoznavanju merjeno po knjigovodski vrednosti, če ni bilo razvrščeno med taka sredstva, oz. pošteni vrednosti zmanjšani za stroške prodaje, katera je nižja. Če je sredstvo (ali skupina za odtujitev) pridobljeno kot del poslovne združitve, mora biti izmerjeno po pošteni vrednosti, zmanjšani za stroške prodaje.

17. Če se pričakuje prodaja po izteku enega leta, mora podjetje meriti stroške prodaje po sedanji vrednosti. Vsako povečanje sedanje vrednosti stroškov prodaje, ki je rezultat pretečenega časa, se predstavi v izkazu poslovnega izida kot strošek financiranja.

18. Neposredno pred začetnim razvrščanjem sredstva (ali skupine za odtujitev) za prodajo, se knjigovodska vrednost sredstva (ali vseh sredstev in obveznosti v skupini) meri v skladu z veljavnimi MSRP.

19. Ob kasnejšem ponovnem merjenju skupine za odtujitev se knjigovodske vrednosti katerihkoli sredstev in dolgov, ki ne spadajo v okvir zahtev po merjenju iz tega MSRP, so pa vključene v skupino za odtujitev, razvrščeno med sredstva za prodajo, ponovno merijo v skladu z veljavnimi MSRP, še preden se ponovno izmeri poštena vrednost skupine za odtujitev, zmanjšana za stroške prodaje.

Pripoznavanje izgub in razveljavitev zaradi oslabitve

20. Podjetje pripozna izgubo zaradi oslabitve iz naslova začetnih ali naknadnih odpisov sredstva (ali skupine za odtujitev) do poštene vrednosti, zmanjšane za stroške prodaje, če ta ni bila pripoznana v skladu s členom 19.

21. Podjetje pripozna dobiček v primeru naknadnega povečanja poštene vrednosti, zmanjšane za stroške prodaje, ki pa ne sme presegati nabrane izgube zaradi oslabitve, pripoznane bodisi v skladu s tem MSRP ali predhodno v skladu z MRS 36 *Oslabitev sredstev.*

22. Podjetje pripozna dobiček v primeru naknadnega povečanja poštene vrednosti, zmanjšane za stroške prodaje, skupine za odtujitev:

(a) če ta ni bila pripoznana v skladu s členom 19,

toda

(b) ta ne sme presegati nabrane izgube zaradi oslabitve, pripoznane bodisi v skladu s tem MSRP ali predhodno v skladu z MRS 36, v zvezi z nekratkoročnimi sredstvi, ki spadajo v okvir zahtev po merjenju iz tega MSRP.

23. Izguba zaradi oslabitve (ali kakršenkoli kasnejši dobiček), pripoznana za skupino za odtujitev, znižuje knjigovodsko vrednost nekratkoročnih sredstev v skupini, ki spadajo v okvir zahtev po merjenju iz tega MSRP, po takšnem vrstnem redu razporejanja, kot ga določata člena 104(a) in (b) ter 122 v MRS 36 (spremenjen 2004).

24. Dobiček ali izguba, ki predhodno ni bila pripoznana do datuma prodaje nekratkoročnega sredstva (ali skupine za odtujitev), bo pripoznana na datum odprave pripoznanja. Zahteve glede odprave pripoznanja so določene v:

(a) členih 67-72 v MRS 16 (spremenjen 2003) za opredmetena osnovna sredstva

in

(b) členih 112-117 v MRS 38 *Neopredmetena sredstva* (spremenjen 2004) za neopredmetena sredstva.

▼M3

25. Podjetje ne amortizira nekratkoročnega sredstva, dokler ga vodi kot sredstvo za prodajo ali dokler je del skupine za odtujitev, razvrščene med sredstva za prodajo. Obresti in drugi stroški, ki jih je mogoče pripisati dologvom skupine za odtujitev, razvrščene med sredstva za prodajo, se pripoznavajo še naprej.

Spremembe prodajnega načrta

26. Če podjetje razvrsti sredstvo (ali skupino za odtujitev) med sredstva za prodajo, vendar pa ta ne izpolnjujejo več sodil iz členov 7-9, podjetje ne sme več razvrščati tega sredstva (ali skupine za odtujitev) med sredstvi za prodajo.

27. Podjetje meri nekratkoročno sredstvo, ki ga ne vodi več kot sredstvo za prodajo (ali ni več del skupine za odtujitev, razvrščene med sredstva za prodajo), po nižji izmed naslednjih vrednosti:

(a) knjigovodska vrednost pred razvrstitvijo sredstva (ali skupine za odtujitev) med sredstva za prodajo, prilagojena za morebitno amortizacijo ali prevrednotenje, ki bi bila pripoznana v primeru, da sredstvo (ali skupina za odtujitev) ne bi bilo razvrščeno med sredstva za prodajo,

in

(b) *nadomestljiva vrednost* na datum naknadne odločitve, da sredstvo ne bo prodano. (*)

28. Podjetje vključi morebitne zahtevane prilagoditve knjigovodske vrednosti nekratkoročnega sredstva, ki ne spada več med sredstva za prodajo, med prihodke (**) iz nadaljnje uporabe v obdobju, v katerem niso več izpolnjena sodila iz členov 7-9. Podjetje takšno prilagoditev predstavi v istem izkazu poslovnega izida, kjer predstavlja tudi morebitni dobiček ali izgubo, pripoznano v skladu s členom 37.

29. Če podjetje odstrani posamezno sredstvo ali dolg iz skupine za odtujitev, razvrščene med sredstva za prodajo, se preostala sredstva in dolgovi iz skupine za odtujitev, razvrščene med sredstva za prodajo, še naprej merijo kot skupina le, če taka skupina izpolnjuje sodila iz členov 7-9. Preostala nekratkoročna sredstva skupine, ki posamično izpolnjujejo sodila za razvrščanje med sredstva za prodajo, se merijo ločeno po knjigovodski vrednosti oz. pošteni vrednosti, zmanjšani za stroške prodaje, katera je nižja na ta datum. Vsa nekratkoročna sredstva, ki ne izpolnjujejo sodil, se ne smejo razvrščati med sredstva za prodajo v skladu s členom 26.

PREDSTAVLJANJE IN RAZKRIVANJE

30. **Podjetje predstavi in razkrije informacije, ki uporabnikom računovodskih izkazov omogočajo ocenjevanje denarno izraženih učinkov ustavitve poslovanja in odtujitve nekratkoročnih sredstev (ali skupin za odtujitev).**

Predstavljanje ustavitve poslovanja

31. *Sestavni del* podjetja vključuje poslovanje in finančne tokove, ki jih je mogoče jasno razlikovati po delovanju in za namene računovodskega poročanja od ostalega dela podjetja. Z drugimi besedami, sestavni del podjetja je v času uporabe denar ustvarjajoča enota ali skupina enot, ki ustvarjajo denar.

32. Ustavljeno poslovanje je sestavni del podjetja, ki je bil odtujen ali razvrščen med sredstva za prodajo

in

(a) predstavlja samostojen važnejši program področja ali območja poslovanja,

(b) je del enotnega usklajenega načrta odtujitve samostojne važnejše smeri področja ali območja delovanja,

ali

(c) je odvisno podjetje, pridobljeno izključno z namenom ponovne prodaje.

33. Podjetje mora razkriti:

(a) en sam znesek na obrazcu izkaza poslovnega izida, ki je vsota:

(*) Če je nekratkoročno sredstvo del denar ustvarjajoče enote, je njegova nadomestljiva vrednost enaka knjigovodski vrednosti, ki bi bila pripoznana po razporeditvi morebitne izgube zaradi oslabitve v zvezi z omenjeno denar ustvarjajočo enoto, v skladu z MRS 36.

(**) Razen kadar je sredstvo opredmeteno osnovno sredstvo ali neopredmeteno sredstvo, ki je bilo prevrednoteno v skladu z MRS 16 ali MRS 38 pred razvrstitvijo med sredstva za prodajo; v takem primeru se prilagoditev obravnava kot prevrednotovalno povečanje ali zmanjšanje.

▼M3

(i) poslovnega izida ustavljenega poslovanja po obdavčitvi

in

(ii) dobička ali izgube po obdavčitvi, pripoznane ob merjenju poštene vrednosti, zmanjšane za stroške prodaje, ali ob odtujitvi sredstev oz. skupin za odtujitev, ki sestavljajo ustavljeno poslovanje;

(b) razčlenitev skupnega zneska pod (a) na naslednji način:

(i) prihodke, odhodke in poslovni izid ustavljenega poslovanja pred obdavčitvijo;

(ii) povezan strošek davka na dobiček, v skladu z zahtevami člena 81(h) v MRS 12,

(iii) dobička ali izgube, pripoznane ob merjenju poštene vrednosti, zmanjšane za stroške prodaje, ali ob odtujitvi sredstev oz. skupin za odtujitev, ki sestavljajo ustavljeno poslovanje,

ter

(iv) povezan strošek davka na dobiček, v skladu z zahtevami člena 81(h) v MRS 12.

Razčlenitev je lahko predstavljena bodisi v obrazcu izkaza poslovnega izida bodisi v pojasnilih. Če je predstavljena na obrazcu za izkaz poslovnega izida, mora biti vključena v sklop, ki se navezuje na ustavljeno poslovanje, torej ločeno od ohranjenega poslovanja. Razčlenitev se ne zahteva za skupine za odtujitev, ki so jih odvisna podjetja na novo pridobila in izpolnjujejo sodila za razvrstitev med sredstva za prodajo že ob pridobitvi (glej člen 11).

(c) finančni izid (čisti denarni tok), prisojen poslovanju, naložbenju in financiranju ustavljenega poslovanja. Razkritja so lahko predstavljena bodisi v obrazcu izkaza poslovnega izida bodisi v pojasnilih. Razkritje se ne zahteva za skupine za odtujitev, ki so jih odvisna podjetja na novo pridobila in izpolnjujejo sodila za razvrstitev med sredstva za prodajo že ob pridobitvi (glej člen 11).

34. Podjetje predstavi razkritja v členu 33 za predhodna obdobja, predstavljena v računovodskih izkazih, tako da se razkritja navezujejo na celotno ustavljeno poslovanje do dneva bilance stanja za zadnje predstavljeno obdobje.

35. Popravki vrednosti v sedanjem obdobju za zneske, ki so bili predhodno predstavljeni v okviru ustavljenega poslovanja in so neposredno povezani z odtujitvijo ustavljenega poslovanja v predhodnem obdobju, se razvrščajo ločeno med ustavljeno poslovanje. Razkrije se vrsta in znesek takšnih popravkov. Primeri okoliščin, v katerih se pojavijo takšni popravki, vključujejo naslednje:

(a) razreševanje negotovosti, ki izhajajo iz pogojev odtujitve, kot je na primer razreševanje popravkov prodajne cene in povrnitev škode kupcu,

(b) razreševanje negotovosti, ki izhajajo iz ter so neposredno povezane z uporabo sestavine pred odtujitvijo, kot so na primer obveze iz jamstev za proizvode in okolje, za katere odgovarja prodajalec,

(c) poravnavanje obveznosti iz programa zaslužka zaposlencev, če je takšna poravnava neposredno povezana z odtujitvijo.

36. Če podjetje preneha razvrščati sestavino podjetja med sredstva za prodajo, so rezultati uporabe sestavine, ki so bili predhodno prikazani med ustavljenim poslovanjem v skladu s členi 33-35, prerazvrščeni in vključeni v prihodke iz ohranjenega poslovanja za vsa predstavljena obdobja. Zneski predhodnih obdobij so ponovno predstavljeni.

Dobički in izgube, povezane z ohranjenim poslovanjem

37. Vsak dobiček ali izguba ob ponovnem merjenju nekratkoročnega sredstva (ali skupine za odtujitev), razvrščenega med sredstva za prodajo, ki ne izpolnjuje sodil za ustavljeno poslovanje, se vključi v izkaz poslovnega izida iz ohranjenega poslovanja.

Predstavljanje nekratkoročnih sredstev ali skupin za odtujitev, razvrščenih med sredstva za prodajo

38. Podjetje predstavi nekratkoročno sredstvo, ki ga vodi kot sredstvo za prodajo, in sredstva skupine za odtujitev, razvrščene med sredstva za prodajo, ločeno od ostalih sredstev v bilanci stanja. Dolgovi skupine za odtujitev, razvrščene med sredstva za prodajo, so predstavljene ločeno od ostalih dolgov v bilanci stanja. Ta sredstva in dolgovi niso pobotana in predstavljena kot en znesek. Pomembnejši razredi sredstev in dolgov, razvrščenih med sredstva za prodajo, so razkriti ločeno, bodisi na obrazcu bilance stanja ali v pojasnilih, razen v primerih, ki jih predvideva člen 39.

▼M3

Podjetje ločeno predstavi vsak nabrani znesek prihodkov ali odhodkov, pripoznanih neposredno v kapitalu, ki se nanašajo na nekratkoročna sredstva (ali skupino za odtujitev), razvrščena med sredstva za prodajo.

39. Če je skupina za odtujitev na novo pridobljeno odvisno podjetje, ki izpolnjuje sodila za razvrstitev med sredstva za prodajo že ob pridobitvi (glej člen 11), se ne zahteva razkritje pomembnejših razredov sredstev in dolgov.

40. Podjetje ne prerazvršča ali ponovno predstavlja zneskov, predstavljenih za nekratkoročna sredstva, za tista sredstva in dolgove skupin za odtujitev, razvrščena med sredstva za prodajo v bilanci stanja za predhodna obdobja, da bi prikazalo razvrstitev v bilanco stanja za zadnje predstavljeno obdobje.

Dodatna razkritja

41. Podjetje mora v pojasnilih razkriti naslednje informacije v obdobju, ko je bilo nekratkoročno sredstvo (ali skupina za odtujitev) razvrščeno med sredstva za prodajo ali prodano:

(a) opis nekratkoročnega sredstva (ali skupine za odtujitev);

(b) opis dejstev in okoliščin prodaje, oz. tistih, ki vodijo v pričakovano odtujitev ter pričakovan način in časovni okvir odtujitve;

(c) dobiček ali izguba, pripoznana v skladu s členi 20-22 in, če nista predstavljena ločeno na obrazcu za izkaz poslovnega izida, sklop izkaza poslovnega izida, ki vključuje dobiček ali izgubo;

(d) če je potrebno, tudi odsek, v katerem je predstavljeno nekratkoročno sredstvo (ali skupina za odtujitev) v skladu z MRS 14 *Poročanje po odsekih.*

42. Če se uporablja člen 26 ali člen 29, mora podjetje v obdobju, ko je sprejeta odločitev o spremembi načrta za prodajo nekratkoročnega sredstva (ali skupine za odtujitev), razkriti opis dejavnikov in okoliščin, ki so vodile v sprejem takšne odločitve ter učinek odločitve na rezultate poslovanja v trenutnem in morebitnih predhodnih predstavljenih obdobjih.

PREHODNE DOLOČBE

43. MSRP se bo začel uporabljati za nekratkoročna sredstva (ali skupine za odtujitev), ki izpolnjujejo sodila za razvrstitev med sredstva za prodajo in poslovanje, ki izpolnjujejo sodila za razvrstitev med ustavljeno poslovanje po datumu uveljavitve tega MSRP. Podjetje lahko uporablja zahteve MSRP za vsa nekratkoročna sredstva (ali skupine za odtujitev), ki izpolnjujejo sodila za razvrstitev med sredstva za prodajo in poslovanje, ki izpolnjuje sodila za razvrstitev med ustavljeno poslovanje po datumu uveljavitve tega MSRP, če so bila pridobljena vrednotenja in druge informacije, potrebne za uporabo tega MSRP, v trenutku, ko so bila izpolnjena ta sodila.

DATUM UVELJAVITVE

44. Ta MSRP začnejo podjetja uporabljati za letna poslovna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2005 ali kasneje. Uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Če podjetje uporablja ta MSRP za obdobja, ki se začnejo pred 1. januarja 2005, mora to razkriti.

UMIK MRS 35

45. Ta MSRP nadomešča MRS 35 *Ustavljeno poslovanje*.

▼M3

PRILOGA A

Opredeljeni izrazi

Ta priloga je sestavni del tega MSRP.

Denar ustvarjajoča enota	Najmanjša določljiva skupina sredstev, ki ustvarja finančne pritoke, v glavnem neodvisne od finančnih pritokov iz drugih sredstev ali skupin sredstev.
Sestavni del podjetja	Poslovanje in finančni tokovi, ki jih je mogoče jasno razlikovati po delovanju in za namene računovodskega poročanja od ostalega dela podjetja.
Stroški prodaje	Dodatni stroški, ki jih je mogoče neposredno prisoditi odtujitvi sredstva (ali **skupine za odtujitev**), brez stroškov financiranja in davka iz dobička.
Kratkoročno sredstvo	Sredstvo, ki izpolnjuje katerekoli od naslednjih sodil: (a) bo po pričakovanju udenarjeno ali pa je namenjeno za prodajo ali porabo v normalnem poslovnem ciklu podjetja; (b) je namenjeno predvsem za trgovanje; (c) se pričakuje, da bo prodano v dvanajstih mesecih po datumu bilance stanja; ali (d) je denar ali denarni ustreznik, razen če ni dovoljeno za zamenjavo ali poravnavo obveznosti v obdobju naslednjih dvanajstih mesecev po datumu bilance stanja.
Ustavljeno poslovanje	**Sestavni del podjetja**, ki je bil odtujen ali razvrščen med sredstva za prodajo in: (a) predstavlja samostojen važnejši program področja ali območja poslovanja, (b) je del enotnega usklajenega načrta odtujitve samostojne važnejše smeri področja ali območja delovanja, ali (c) je odvisno podjetje, pridobljeno izključno z namenom ponovne prodaje.
Skupina za odtujitev	Skupina sredstev, ki bodo odtujena, s prodajo ali kako drugače, skupaj kot skupina z eno transakcijo, ter obveznosti, ki so neposredno povezane s temi sredstvi in bodo prenesene s transakcijo. Skupina vključuje dobro ime pridobljeno s poslovno združitvijo, če je taka skupina **denar ustvarjajoča** enota, kateri je pripisano dobro ime v skladu z zahtevami členov 80-87 v MRS 36 *Oslabitev sredstev* (spremenjen 2004) ali če je to poslovanje v okviru take denar ustvarjajoče enote.
Poštena vrednost	Znesek, s katerim je mogoče zamenjati sredstvo oziroma poravnati obveznost med dobro obveščenima in voljnima strankama v premišljenem poslu.
Trdna obveza za nakup	Dogovor z nepovezano stranko, zavezujoč za obe stranki in ponavadi zakonsko izvršljiv, ki (a) določa vse bistvene pogoje, vključno s ceno in časovnim okvirom transakcij in (b) vključuje zaviralen učinek za neizpolnitev, ki je tako velik, da je zaradi njega izpolnitev **zelo verjetna**.
Zelo verjeten	Veliko bolj gotov kot **verjeten.**
Nekratkoročno sredstvo	Sredstvo, ki ne ustreza definiciji **kratkoročnega sredstva.**
verjeten	Bolj možen kot ne.
Nadomestljiva vrednost	Tisti znesek, ki je enak **pošteni vrednosti**, zmanjšani za **stroške prodaje** ali njegovi **vrednosti pri uporabi**, odvisno od tega, katera je večja.

▼M3

Vrednost pri uporabi	Sedanja vrednost ocenjenih prihodnjih finančnih tokov, za katere se pričakuje, da se bodo pojavili pri nadaljnji uporabi sredstva in iz njegove odtujitve ob koncu njegove dobe koristnosti.

▼M3

PRILOGA B

Dopolnilo za uporabo

Ta priloga je sestavni del tega MSRP.

PODALJŠANJE OBDOBJA, POTREBNEGA ZA ZAKLJUČEK PRODAJE

B1 Kot je navedeno v členu 9, podaljšanje obdobja zaključka prodaje ne onemogoča razvrstitve sredstva (ali skupine za odtujitev) med sredstva za prodajo, če zamik povzročijo dogodki ali okoliščine, na katere podjetje ne more vplivati, obstajajo pa zadostni dokazi, da podjetje dosledno izpolnjuje načrt prodaje sredstva (ali skupine za odtujitev). Izjema pri zahtevi po enoletnem obdobju iz člena 8 se zato uporablja v naslednjih situacijah, v katerih se pojavijo takšni dogodki ali okoliščine:

(a) na datum, ko podjetje uvede načrt prodaje nekratkoročnega sredstva (ali skupine za odtujitev), utemeljeno pričakuje, da bodo drugi (ne kupec) zahtevali določene pogoje za prenos sredstva (ali skupine za odtujitev), zaradi česar se bo podaljšalo obdobje zaključka prodaje in:

(i) ni možno izvesti ukrepov kot odgovor na te pogoje, dokler ni pridobljena *trdna zaveza za nakup*

ter

(ii) je zelo verjetno, da bo trdna zaveza za nakup pridobljena v roku enega leta.

(b) podjetje pridobi trdno zavezo za nakup, nato pa kupec ali katera druga oseba nepričakovano naloži pogoje za prenos nekratkoročnega sredstva (ali skupine za odtujitev), ki je bila prvotno razvrščena med sredstva za prodajo, zaradi katerih se bo obdobje zaključka prodaje podaljšalo ter:

(i) so bili pravočasno sprejeti potrebni ukrepi

in

(ii) se pričakuje ugodna rešitev zavirajočih dejavnikov.

(c) v začetnem enoletnem obdobju se pojavijo okoliščine, ki so se prej zdele neverjetne, zaradi katerih nekratkoročno sredstvo (ali skupina za odtujitev), ki je bilo razvrščeno med sredstva za prodajo, ne bo prodano do konca tega obdobja in:

(i) je podjetje v začetnem enoletnem obdobju sprejelo potrebne ukrepe kot odgovor na spremenjene okoliščine,

(ii) poteka aktivno trženje nekratkoročnega sredstva (ali skupine za odtujitev) po ceni, ki odgovarja spremenjenim okoliščinam

in

(iii) so izpolnjena sodila iz členov 7 in 8.

▼M3

PRILOGA C

Spremembe drugih MSRP

Spremembe v tej prilogi veljajo za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2005 ali kasneje. Če podjetje uporabi ta MSRP za zgodnejše obdobje, te spremembe veljajo tudi za tako zgodnejše obdobje.

C1 MRS 1 *Predstavljanje računovodskih izkazov* (spremenjen 2003) se spremeni, kot je opisano v nadaljevanju.

Člen 68 se spremeni tako, da se glasi:

68. ***Obrazec bilance stanja mora vključevati najmanj vrstične postavke, ki predstavljajo naslednje zneske, v kolikor niso predstavljeni v skladu s členom 68A:***

(a) **…**

Doda se člen 68A, kot sledi:

68A. ***Obrazec bilance stanja mora vključevati tudi vrstične postavke, ki predstavljajo naslednje zneske:***

(a) ***celotna sredstva, razvrščena med sredstva za prodajo in sredstva, ki so vključena v skupine za odtujitev, razvrščene med sredstva za prodajo v skladu z MSRP 5 Nekratkoročna sredstva za prodajo in ustavljeno poslovanje***

ter

(b) ***dolgovi, vključeni v skupine za odtujitev, razvrščene med sredstva za prodajo v skladu z MSRP 5.***

Člen 81 se spremeni tako, da se glasi:

81. ***Obrazec izkaza poslovnega izida mora vključevati najmanj vrstične postavke, ki predstavljajo naslednje zneske za obdobje:***

…

(d) ***odhodki za davek;***

(e) ***en znesek, ki vključuje seštevek (i) dobička ali izgube po obdavčitvi, iz naslova ustavitve poslovanja in (ii) dobička ali izgube po obdavčitvi, pripoznane ob merjenju poštene vrednosti, zmanjšane za stroške prodaje, ali ob odtujitvi sredstev oz. skupin za odtujitev, ki sestavljajo ustavljeno poslovanje***

ter

(f) ***poslovni izid.***

Člen 87(e) se spremeni tako, da se glasi:

(e) ustavljeno poslovanje;

C2 V MRS 10 *Dogodki po datumu bilance stanja,* člen 22(b) in (c) se spremeni tako, da se glasi:

(b) objava načrta ustavitve poslovanja;

(c) večji nakupi sredstev, razvrstitev med sredstva za prodajo v skladu z MSRP 5 *Nekratkoročna sredstva za prodajo in ustavljeno poslovanje* in odtujitve sredstev ali državne razlastitve večjih sredstev;

C3 MRS 14 *Poročanje po odsekih* se spremeni tako, kot je opisano v nadaljevanju.

Člen 52 se spremeni tako, da se glasi:

52. ***Podjetje mora razkriti rezultat po odsekih za vsak poročan odsek, pri čemer predstavi rezultat ohranjenega poslovanja ločeno od rezultata ustavljenega poslovanja.***

Doda se člen 52A, kot sledi:

52A. ***Podjetje ponovno predstavi rezultate po odsekih za predhodna obdobja, predstavljena v računovodskih izkazih, tako da se razkritja, ki se zahtevajo v skladu s členom 52 glede ustavljenega poslovanja, navezujejo na celotno poslovanje, opredeljeno kot ustavljeno na dan bilance stanja za zadnje predstavljeno obdobje.***

Člen 67 se spremeni tako, da se glasi:

67. ***Podjetje mora predstaviti uskladitev informacij, razkritih za odseke, o katerih se poroča, in celotnih informacij v računovodskih izkazih skupine ali podjetja. Pri predstavitvi uskladitve mora podjetje uskladiti prihodke odsekov s prihodki podjetja od zunanjih odjemalcev (razkriti je treba tudi znesek prihodkov podjetja od zunanjih odjemalcev, ki niso vključeni v prihodke nobenega odseka); poslovni izid odseka iz ohranjenega poslovanja mora biti usklajen s primerjalnim merilom -***

▼M3

dobičkom ali izgubo iz poslovanja podjetja pa tudi s poslovnim izidom ohranjenega poslovanja; poslovni izidi odsekov iz ustavljenega poslovanja morajo biti usklajeni s poslovnim izidom podjetja iz ustavljenega poslovanja; sredstva odsekov so…

C4 MRS 16 *Opredmetena osnovna sredstva* (spremenjen 2003) se spremeni, kot je opisano v nadaljevanju.

Člen 3 se spremeni tako, da se glasi:

3. Ta standard se ne uporablja za:

(a) osnovna sredstva razvrščena med sredstva za prodajo v skladu z MSRP 5 *Nekratkoročna sredstva za prodajo in ustavljeno poslovanje;*

(b) biološka sredstva, …;

ali

(c) rudarske pravice…

Ta standard pa se uporablja za opredmetena osnovna sredstva, ki se uporabljajo za razvijanje ali ohranjanje sredstev iz točke (b) in (c).

Člen 55 se spremeni tako, da se glasi:

55. … Amortizacija sredstva preneha na zgodnejši datum od naslednjih dveh: datum, ko je sredstvo razvrščeno med sredstva za prodajo (ali vključeno v skupino za odtujitev) v skladu z MSRP 5 ali datum, ko je odpravljeno pripoznanje sredstva. Zato amortizacija ne preneha, kadar je sredstvo neizrabljeno ali umaknjeno iz uporabe, razen če je v celoti amortizirano. Toda…

Člen 73(e)(ii) se spremeni tako, da se glasi:

(ii) ***sredstva, namenjena za prodajo ali vključena v skupino za odtujitev, ki je namenjena za prodajo v skladu z MSRP 5 ter druge odtujitve;***

Člen 79(c) se spremeni tako, da se glasi:

(c) knjigovodska vrednost opredmetenih osnovnih sredstev, ki so bila izločena iz uporabe in niso razvrščena med sredstva za prodajo v skladu z MSRP 5;

C5 V MRS 17 *Najemi*, spremenjen 2003, se doda člen 41A, kot sledi:

41A. Sredstvo v finančnem najemu, razvrščeno med sredstva za prodajo (ali vključeno v skupino za odtujitev, ki je razvrščena med sredstva za prodajo) v skladu z MSRP 5, se obračuna v skladu s tem MSRP.

C6 MRS 27 *Skupinski in ločeni računovodski izkazi* se spremeni, kot je opisano v nadaljevanju.

Člen 12 se spremeni tako, da se glasi:

12. ***Skupinski računovodski izkazi vključujejo vsa odvisna podjetja obvladujočega podjetja(*).***

Členu 12 se doda opomba pod črto, in sicer:

(*) Če odvisno podjetje ob pridobitvi izpolnjuje sodila za razvrstitev med sredstva za prodajo v skladu z MSRP 5 *Nekratkoročna sredstva za prodajo in ustavljeno poslovanje*, se obračuna v skladu s tem standardom.

Členi 16-18 se izbrišejo.

Člen 37 se spremeni tako, da se glasi:

37. ***Če se pripravljajo ločeni računovodski izkazi, se naložbe v odvisna podjetja, skupaj obvladovana podjetja in pridružena podjetja, ki niso razvrščene med sredstva za prodajo (ali vključene v skupino za odtujitev, ki je razvrščena med sredstva za prodajo) v skladu z MSRP 5, obračunajo:***

(a) ***po nabavni ceni***

ali

(b) ***v skladu z MRS 39.***

Za vsako kategorijo naložb se uporablja enako obračunavanje. Naložbe v odvisna podjetja, skupaj obvladovana podjetja in pridružena podjetja, ki niso razvrščene med sredstva za prodajo (ali vključene v skupino za odtujitev, ki je razvrščena med sredstva za prodajo) v skladu z MSRP 5, se obračunajo v skladu s tem MSRP.

Člen 39 se spremeni tako, da se glasi:

39. ***Naložbe v skupaj obvladovana podjetja in pridružena podjetja, ki so obračunane v skladu z MRS 39 v skupinskih računovodskih izkazih, se obračunajo na enak način v naložbenikovih ločenih računovodskih izkazih.***

▼M3

Izbriše se člen 40(a) in (b).

C7 MRS 28 *Finančne naložbe v pridružena podjetja* se spremeni tako, kot je opisano v nadaljevanju.

Člen 13 se spremeni tako, da se glasi:

13. ***Finančna naložba v pridruženo podjetje mora biti obračunana po kapitalski metodi, razen kadar:***

(a) ***je finančna naložba razvrščena med sredstva za prodajo v skladu z MSRP 5 Nekratkoročna sredstva za prodajo in ustavljeno poslovanje;***

(b) **…**

Člen 14 se spremeni tako, da se glasi:

14. ***Finančne naložbe, opisane v členu 13(a) se obračunajo v skladu z MSRP 5.***

Člen 15 se spremeni tako, da se po izbrisu sklicevanja na MRS 22 *Poslovne združitve*, ki ga navaja MSRP 3 *Poslovne združitve*, glasi:

15. Če finančna naložba v pridruženo podjetje, ki je bila predhodno razvrščena med sredstva za prodajo, ne izpolnjuje več sodil za takšno razvrstitev, se obračuna z uporabo kapitalske metode od dneva, ko je bila razvrščena med sredstva za prodajo. Računovodski izkazi za obdobja od razvrstitve med sredstva za prodajo se ustrezno spremenijo.

Izbriše se člen 16.

Člen 38 se spremeni tako, da se glasi:

38. ***…razkriti. Ločeno je treba razkriti tudi naložbenikov delež v ustavljenem poslovanju takšnih pridruženih podjetij.***

C8 MRS 31 *Deleži v skupnih podvigih* se spremeni tako, kot je opisano v nadaljevanju.

Člen 2(a) se spremeni tako, da se glasi:

(a) ***delež je razvrščen med sredstva za prodajo v skladu z MSRP 5 Nekratkoročna sredstva za prodajo in ustavljeno poslovanje;***

Člen 42 se spremeni tako, da se glasi:

42. ***Deleži v skupaj obvladovanih podjetjih, ki so razvrščeni med sredstva za prodajo v skladu z MSRP 5, se obračunajo v skladu s tem MSRP.***

Člen 43 se spremeni tako, da se po izbrisu sklicevanja na MRS 22 *Poslovne združitve*, ki ga navaja MSRP 3, glasi:

43. Če delež v skupaj obvladovanih podjetjih, ki je bil predhodno razvrščen med sredstva za prodajo, ne izpolnjuje več sodil za takšno razvrstitev, se obračuna z uporabo metode sorazmernega uskupinjevanja ali kapitalske metode od dneva, ko je bil razvrščen med sredstva za prodajo. Računovodski izkazi za obdobja od razvrstitve med sredstva za prodajo se ustrezno spremenijo.

Izbriše se člen 44.

C9 MRS 36 *Oslabitev sredstev* (izdan 1998) se spremeni tako, kot je opisano v nadaljevanju.

Člen 1 se spremeni tako, da se glasi:

1. ***Ta standard se uporablja pri obračunavanju oslabitve vseh sredstev razen:***

(a) **…**

(f) ***… (glej MRS 40 - Naložbene nepremičnine);***

(g) ***… (glej MRS 41 - Kmetijstvo)***

in

(h) ***nekratkoročna sredstva (ali skupine za odtujitev), razvrščena med sredstva za prodajo v skladu z MSRP 5 Nekratkoročna sredstva za prodajo in ustavljeno poslovanje;***

Člen 2 se spremeni tako, da se glasi:

2. Ta standard ne velja za zaloge, sredstva, ki izhajajo iz pogodb o gradbenih delih, odložene terjatve za davke ali sredstva, ki izhajajo iz zaslužkov zaposlencev, razvrščenih med sredstva za prodajo (ali vključena v skupino za odtujitev, ki je razvrščena med sredstva za prodajo), ker obstoječi standardi, ki veljajo za ta sredstva, že vsebujejo posebne zahteve po pripoznavanju in merjenju takih sredstev.

V členu 5 se spremeni definicija denar ustvarjajoče enote tako, da se glasi:

▼M3

Denar ustvarjajoča enota je najmanjša določljiva skupina sredstev, ki ustvarjajo denarne pritoke, v veliki meri neodvisne od denarnih pritokov iz drugih sredstev ali skupin sredstev.

V zadnjem stavku člena 9(f) se doda opomba pod črto, in sicer:

(*) Ko sredstvo izpolnjuje sodila za razvrstitev med sredstva za prodajo (ali je vključeno v skupino za odtujitev, razvrščeno med sredstva za prodajo) je izključeno iz okvira MRS 36 in se obračuna v skladu z MSRP 5.

C10 MRS 36 *Oslabitev sredstev* (popravljen 2004) se spremeni tako, kot je opisano v nadaljevanju.

Vsa sklicevanja na „čisto prodajno ceno" se nadomestijo s „pošteno ceno, zmanjšano za stroške prodaje".

Člen 2 se spremeni tako, da se glasi:

2. ***Ta standard se uporablja pri obračunavanju oslabitve vseh sredstev razen:***

   (a) **…**

   (i) ***nekratkoročnih sredstev (ali skupine za odtujitev), razvrščenih med sredstva za prodajo v skladu z MSRP 5 Nekratkoročna sredstva za prodajo in ustavljeno poslovanje;***

Člen 3 se spremeni tako, da se glasi:

3. Ta standard ne velja za zaloge, sredstva, ki izhajajo iz pogodb o gradbenih delih, odložene terjatve za davke ali sredstva, ki izhajajo iz zaslužkov zaposlencev, razvrščenih med sredstva za prodajo (ali vključena v skupino za odtujitev, ki je razvrščena med sredstva za prodajo), ker obstoječi standardi, ki veljajo za ta sredstva, vsebujejo posebne zahteve po pripoznavanju in merjenju takih sredstev.

V členu 6 se spremeni definicija denar ustvarjajoče enote tako, da se glasi:

Denar ustvarjajoča enota je najmanjša določljiva skupina sredstev, ki ustvarjajo finančne pritoke, v veliki meri neodvisne od finančnih pritokov iz drugih sredstev ali skupin sredstev.

V zadnjem stavku člena 12(f) se doda opomba pod črto, in sicer:

(*) Ko sredstvo izpolnjuje sodila za razvrstitev med sredstva za prodajo (ali je vključeno v skupino za odtujitev, razvrščeno med sredstva za prodajo) je izključeno iz okvira standarda in se obračuna v skladu z MSRP 5.

C11 V MRS 37 *Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva* se člen 9 spremeni tako, da se glasi:

9. Ta standard velja za rezervacije za reorganiziranje (tudi ustavljeno poslovanje). Kjer reorganiziranje ustreza opredelitvi ustavljenega poslovanja, lahko MSRP 5 - *Nekratkoročna sredstva za prodajo in ustavljeno poslovanje* - zahteva dodatna razkritja.

C12 MRS 38 *Oslabitev sredstev* (izdan 1998) (*) se spremeni tako, kot je opisano v nadaljevanju.

Člen 2 se spremeni tako, da se glasi:

2. …Ta standard se na primer ne uporablja za:

   (a) …

   (e) …;

   (f) ….. in merjenje)

   ter

   (g) nekratkoročna neopredmetena sredstva, razvrščena med sredstva za prodajo (ali vključena v skupine za odtujitev, razvrščene med sredstva za prodajo) v skladu z MSRP 5 *Nekratkoročna sredstva za prodajo in ustavljeno poslovanje.*

Člen 79 se spremeni tako, da se glasi:

79. ***… Amortizacija sredstva preneha na zgodnejši datum od naslednjih dveh: datum, ko je sredstvo razvrščeno med sredstva za prodajo (ali vključeno v skupino za odtujitev) v skladu z MSRP 5 Nekratkoročna sredstva za prodajo in ustavljeno poslovanje ali datum, ko je odpravljeno pripoznanje sredstva.***

Člen 106 se spremeni tako, da se glasi:

(*) Spremenjen z MRS 16 leta 2003.

▼**M3**

106. Amortizacija sredstva ne preneha, če neopredmeteno sredstvo ni več v uporabi, razen če je bilo v celoti amortizirano ali razvrščeno med sredstva za prodajo (ali vključeno v skupino za odtujitev, razvrščeno med sredstva za prodajo) v skladu z MSRP 5.

Člen 107(e)(ii) se spremeni tako, da se glasi:

(ii) sredstva, namenjena za prodajo ali vključena v skupino za odtujitev, ki je namenjena za prodajo v skladu z MSRP 5 ter druge odtujitve;

C13 MRS 38 *Neopredmetena sredstva* (popravljen 2004) se spremeni tako, kot je opisano v nadaljevanju.

Člen 3 se spremeni tako, da se glasi:

3. … Ta standard se na primer ne uporablja za:

(a) …

(h) nekratkoročna neopredmetena sredstva, razvrščena med sredstva za prodajo (ali vključena v skupine za odtujitev, razvrščene med sredstva za prodajo) v skladu z MSRP 5 *Nekratkoročna sredstva za prodajo in ustavljeno poslovanje.*

Člen 97 se spremeni tako, da se glasi:

97. ***… Amortizacija sredstva preneha na zgodnejši datum od naslednjih dveh: datum, ko je sredstvo razvrščeno med sredstva za prodajo (ali vključeno v skupino za odtujitev) v skladu z MSRP 5 Nekratkoročna sredstva za prodajo in ustavljeno poslovanje ali datum, ko je odpravljeno pripoznanje sredstva…***

Člen 117 se spremeni tako, da se glasi:

117. Amortizacija neopredmetenega sredstva s končno dobo koristnosti ne preneha, če neopredmeteno sredstvo ni več v uporabi, razen če je bilo v celoti amortizirano ali razvrščeno med sredstva za prodajo (ali vključeno v skupino za odtujitev, razvrščeno med sredstva za prodajo) v skladu z MSRP 5.

Člen 118(e)(ii) se spremeni tako, da se glasi:

(ii) sredstva, namenjena za prodajo ali vključena v skupino za odtujitev, ki je namenjena za prodajo v skladu z MSRP 5 ter druge odtujitve;

C14 MRS 40 *Naložbene nepremičnine* (popravljen 2003) se spremeni tako, kot je opisano v nadaljevanju.

Člen 9(a) se spremeni tako, da se glasi:

(a) nepremičnine namenjene prodaji v rednem poslovanju…

Člen 56 se spremeni tako, da se glasi:

56. ***Po začetnem pripoznanju mora podjetje, ki izbere model nabavne vrednosti, meriti vse naložbene nepremičnine v skladu z zahtevami MRS 16 za ta model, razen tistih, ki izpolnjujejo sodila za razvrstitev med sredstva za prodajo (ali so vključene v skupino za odtujitev, razvrščeno med sredstva za prodajo) v skladu z MSRP 5 Nekratkoročna sredstva za prodajo in ustavljeno poslovanje.Naložbene nepremičnine, ki izpolnjujejo sodila za razvrstitev med sredstva za prodajo (ali so vključene v skupino za odtujitev, ki je razvrščena med sredstva za prodajo) se merijo v skladu z MSRP 5.***

Člen 76(c) se spremeni tako, da se glasi:

(c) ***sredstva, namenjena za prodajo ali vključena v skupino za odtujitev, ki je namenjena za prodajo v skladu z MSRP 5 ter druge odtujitve;***

Člen 79(d)(iii) se spremeni tako, da se glasi:

(iii) ***sredstva, namenjena za prodajo ali vključena v skupino za odtujitev, ki je namenjena za prodajo v skladu z MSRP 5 ter druge odtujitve;***

C15 MRS 41 *Kmetijstvo* se spremeni tako, kot je opisano v nadaljevanju.

Člen 30 se spremeni tako, da se glasi:

30. ***Obstaja domneva, da je pošteno vrednost biološkega sredstva mogoče zanesljivo izmeriti. To predpostavko pa je mogoče ovreči le ob začetnem pripoznanju biološkega sredstva, za katero niso na razpolago tržno določene cene ali vrednosti in za katero so druge ocene poštene vrednosti očitno nezanesljive. V takšnem primeru se biološka sredstva merijo po nabavni vrednosti, zmanjšani za vso nabrano amortizacijo in vse nabrane izgube zaradi oslabitve. Ko postane poštena vrednost takšnega biološkega sredstva zanesljivo izmerljiva, jo mora podjetje izmeriti in zmanjšati za ocenjene stroške v trenutku prodaje. Ko nekratkoročno biološko sredstvo izpolni sodila za razvrstitev med sredstva za prodajo (ali vključitev v skupino za odtujitev,***

▼M3

razvrščeno med sredstva za prodajo) v skladu z MSRP 5 Nekratkoročna sredstva za prodajo in ustavljeno poslovanje, se predpostavlja, da je možno zanesljivo izmeriti pošteno vrednost.

Člen 50(c) se spremeni tako, da se glasi:

(c) ***zmanjšanja, ki jih je možno pripisati prodaji in biološka sredstva, namenjena za prodajo (ali vključena v skupino za odtujitev, ki je namenjena za prodajo) v skladu z MSRP 5;***

C16 MSRP *1 Prva uporaba Mednarodnih standardov računovodskega poročanja* se spremeni na spodaj opisan način.

Člen 12(b) se spremeni tako, da se glasi:

(b) členi 26-34B prepovedujejo uporabo določenih vidikov drugih MSRP za nazaj.

Člen 26 se spremeni tako, da se glasi:

26. Ta MSRP prepoveduje uporabo določenih vidikov drugih MSRP za nazaj, v povezavi z:

(a) …

(b) obračunavanje varovanja pred tveganjem (členi 28-30);

(c) ocene (členi 31-34)

in

(d) sredstva za prodajo in ustavljeno poslovanje.

Doda se člen 34A, kot sledi:

34A. MSRP 5 zahteva prihodnjo uporabo za nekratkoročna sredstva (ali skupine za odtujitev), ki izpolnjujejo sodila za razvrstitev med sredstva za prodajo in poslovanje, ki izpolnjujejo sodila za razvrstitev med ustavljeno poslovanje po datumu uveljavitve tega MSRP. V skladu z MSRP 5 lahko podjetje uporablja zahteve MSRP za vsa nekratkoročna sredstva (ali skupine za odtujitev), ki izpolnjujejo sodila za razvrstitev med sredstva za prodajo in poslovanje, ki izpolnjujejo sodila za razvrstitev med ustavljeno poslovanje po datumu uveljavitve tega MSRP, če so bila pridobljena vrednotenja in druge informacije, potrebne za uporabo tega MSRP, v trenutku, ko so bila izpolnjena ta sodila.

Doda se člen 34B, kot sledi:

34B. Podjetje, ki preide na MSRP pred 1. januarjem 2005, uporabi prehodne določbe iz MSRP 5. Podjetje, ki preide na MSRP na datum 1. januarja 2005 ali kasneje, uporabi prehodne določbe iz MSRP 5 za nazaj.

C17 MRS 3 *Poslovne združitve* se spremeni tako, kot je opisano v nadaljevanju.

Člen 36 se spremeni tako, da se glasi:

36. **Prevzemnik na dan prevzema razporedi stroške poslovne združitve, tako da pripozna razpoznavna sredstva, dolgove in pogojne obveznosti prevzetega podjetja, ki izpolnjujejo sodila pripoznavanja iz člena 37, po pošteni vrednosti na ta datum, razen za nekratkoročna sredstva (ali skupine za odtujitev), ki so razvrščena med sredstva za prodajo v skladu z MSRP 5 Nekratkoročna sredstva za prodajo in ustavljeno poslovanje, ki se pripoznajo po pošteni vrednosti, zmanjšani za stroške prodaje. Morebitna razlika…**

Člen 75(b) in (d) se spremeni tako, da se glasi:

(b) dodatno dobro ime pripoznano v obdobju, z izjemo dobrega imena, ki je vključeno v skupino za odtujitev, ki je ob pripoznanju izpolnjevala sodila za razvrstitev med sredstva za prodajo v skladu z MSRP 5;

(d) dobro ime, vključeno v skupino za odtujitev, ki je razvrščena med sredstva za prodajo v skladu z MSRP 5 in dobro ime, za katerega je bilo v obdobju odpravljeno pripoznanje, ne da bi bilo prej vključeno v skupino za odtujitev, ki je razvrščena med sredstva za prodajo;

C18 V Mednarodnih standardih računovodskega poročanja, vključno z Mednarodnimi računovodskimi standardi in Pojasnili, ki se začnejo uporabljati na dan 31. marca 2004, se sklicevanje na „opuščeno poslovanje” spremeni v „ustavljeno poslovanje”.

▼M3

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 36

Oslabitev sredstev

VSEBINA

	Odstavek
Namen	1
Področje	2-5
Opredelitve pojmov	6
Prepoznavanje sredstva, ki utegne biti oslabljeno	7-17
Merjenje nadomestljive vrednosti	18-57
Merjenje nadomestljive vrednosti neopredmetenega sredstva z nedoločeno dobo koristnosti	24
Poštena vrednost, zmanjšana za stroške prodaje	25-29
Vrednost pri uporabi	30-57
Podlaga za ocenjevanje prihodnjih denarnih tokov	33-38
Sestavljanje ocen prihodnjih denarnih tokov	39-53
Prihodnji denarni tokovi tujih valut	54
Diskontna mera	55-57
Pripoznavanje in merjenje izgube zaradi oslabitve	58-64
Denar ustvarjajoča enota in dobro ime	65-108
Prepoznavanje denar ustvarjajoče enote, ki ji pripada sredstvo	66-73
Nadomestljiva vrednost in knjigovodska vrednost denar ustvarjajoče enote	74-103
Dobro ime	80-99
Razporejanje dobrega imena denar ustvarjajočim enotam	80-87
Preizkušanje oslabitve denar ustvarjajočih enot in dobrega imena	88-90
Manjšinski delež	91-95
Časovni roki preizkusov oslabitve	96-99
Skupna sredstva	100-103
Izguba zaradi oslabitve pri denar ustvarjajoči enoti	104-108
Razveljavitev izgube zaradi oslabitve	109-125
Razveljavitev izgube zaradi oslabitve posameznega sredstva	117-121
Razveljavitev izgube zaradi oslabitve pri denar ustvarjajoči enoti	122-123
Razveljavitev izgube zaradi oslabitve dobrega imena	124-125
Razkrivanje	126-137
Ocene za merjenje nadomestljive vrednosti denar ustvarjajočih enot, ki vsebujejo dobro ime ali neopredmetena sredstva z nedoločeno dobo koristnosti	134-137
Prehodne določbe in datum uveljavitve	138-140
Razveljavitev MRS 36 – (izdan 1998)	141

Ta spremenjeni standard nadomešča MRS 36 (1998) *Oslabitev sredstev* in se uporablja:

(a) za pridobitve dobrega imena in neopredmetenih sredstev, pridobljenih v poslovnih združitvah z datumom pogodbe 31. marec 2004 ali kasneje.

(b) za vsa druga sredstva za letna obdobja, ki se začno 31. marca 2004 ali kasneje.

Uporaba pred tem datumom je priporočljiva.

NAMEN

1. Namen tega standarda je predpisati postopke, ki jih podjetje uporablja, da bi zagotovilo, da knjigovodska vrednost njegovih sredstev ne bi presegla njihove nadomestljive vrednosti. Knjigovodska vrednost sredstva presega njegovo nadomestljivo vrednost, če presega znesek, ki bo nadomeščen z uporabo ali prodajo sredstva. V takšnem primeru se

▼M3

sredstvo šteje za oslabljeno in ta standard zahteva, da podjetje pripozna izgubo zaradi oslabitve. Ta standard tudi podrobno določa, kdaj naj podjetje razveljavi izgubo zaradi oslabitve, in predpisuje razkritja.

PODROČJE

2. ***Ta standard se uporablja pri obračunavanju oslabitve vseh sredstev razen:***

(a) ***zalog (glejte MRS 2 Zaloge);***

(b) ***sredstev, ki izhajajo iz pogodb o gradbenih delih (glejte MRS 11 Pogodbe o gradbenih delih);***

(c) ***odloženih terjatev za davke (glejte MRS 12 Davek iz dobička);***

(d) ***sredstev, ki izhajajo iz zaslužkov zaposlencev (glejte MRS 19 Zaslužki zaposlencev);***

(e) ***finančna sredstva, ki spadajo v okvir MRS 39 Finančni inštrumenti: Pripoznavanje in merjenje;***

(f) ***naložbenih nepremičnin, izmerjenih po pošteni vrednosti (glejte MRS 40 Naložbene nepremičnine);***

(g) ***bioloških sredstev, povezanih s kmetijsko dejavnostjo, ki so izmerjena po pošteni vrednosti, zmanjšani za ocenjene stroške v trenutku prodaje (glejte MRS 41 Kmetijstvo);***

(h) ***razmejene vrednosti pridobivanja ter neopredmetena sredstva, ki izhajajo iz pogodbenih pravic zavarovatelja v skladu z zavarovalnimi pogodbami, ki spadajo v področje MSRP 4 Zavarovalne pogodbe;***

in

(i) ***nekratkoročnih sredstev (ali skupine za odtujitev), razvrščenih med sredstva za prodajo v skladu z MSRP 5 Nekratkoročna sredstva za prodajo in ustavljeno poslovanje.***

3. Ta standard ne velja za zaloge, sredstva, ki izhajajo iz pogodb o gradbenih delih, odložene terjatve za davke ali sredstva, ki izhajajo iz zaslužkov zaposlencev, razvrščenih med sredstva za prodajo (ali vključena v skupino za odtujitev, ki je razvrščena med sredstva za prodajo), ker obstoječi standardi, ki veljajo za ta sredstva, vsebujejo posebne zahteve po pripoznavanju in merjenju takih sredstev.

4. Ta standard velja za vsa finančna sredstva, uvrščena kot:

(a) odvisna podjetja, kot so opredeljena v MRS 27 *Skupinski in ločeni računovodski izkazi;*

(b) pridružena podjetja, kot so opredeljena v MRS 28 *Finančne naložbe v pridružena podjetja*,

in

(c) skupne podvige, kot so opredeljeni v MRS 31 *Deleži v skupnih podvigih*.

Za oslabitev drugih finančnih sredstev, glejte MRS 39.

5. Ta standard se ne uporablja za finančna sredstva s področja MRS 39, naložbene nepremičnine, ki so izmerjene po pošteni vrednosti v skladu z MRS 40, ali biološka sredstva, povezana s kmetijsko dejavnostjo, ki so izmerjena po pošteni vrednosti in zmanjšana za ocenjene stroške v trenutku prodaje v skladu z MRS 41. Vendar pa ta standard velja za sredstva, ki se izkazujejo v prevrednotenem (revaloriziranem) znesku (to je po pošteni vrednosti) v skladu z drugimi standardi, kot npr. model prevrednotenja v MRS 16 *Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema).* Prepoznavanje, ali je prevrednoteno sredstvo oslabljeno, je odvisno od podlage, uporabljene pri ugotavljanju poštene vrednosti:

(a) če je poštena vrednost sredstva njegova tržna vrednost, je edina razlika med pošteno vrednostjo sredstva in njegovo pošteno vrednostjo, zmanjšano za stroške prodaje, neposredni dodatni strošek odtujitve sredstva:

(i) če so stroški odtujitve zanemarljivi, je nadomestljiva vrednost prevrednotenega sredstva nujno blizu njegove prevrednotene vrednosti (poštene vrednosti) ali večja od nje. V takšnem primeru po uveljavitvi zahtev po prevrednotenju ni verjetno, da je prevrednoteno sredstvo oslabljeno, in njegove nadomestljive vrednosti ni potrebno oceniti.

(ii) če stroški odtujitve niso zanemarljivi, je poštena vrednost prevrednotenega sredstva, zmanjšana za stroške prodaje, nujno manjša od njegove poštene vrednosti. Zato se prevrednoteno

▼M3

sredstvo oslabi, če je njegova vrednost pri uporabi manjša kot njegova prevrednotena vrednost (t.j. poštena vrednost). V takšnem primeru po uveljavitvi zahtev po prevrednotenju podjetje uporabi ta standard za ugotavljanje, ali je prevrednoteno sredstvo morda oslabljeno.

(b) če je poštena vrednost sredstva ugotovljena na podlagi, ki ni njegova tržna vrednost, je prevrednoteni znesek (t.j. poštena vrednost) lahko večji ali manjši od njegove nadomestljive vrednosti. Po uveljavitvi zahtev po prevrednotenju podjetje uporabi ta standard za ugotavljanje, ali je prevrednoteno sredstvo morda oslabljeno.

OPREDELITVE POJMOV

6. ***V tem standardu so uporabljeni tile izrazi, katerih pomeni so natančno določeni:***

Delujoči trgje trg, na katerem obstajajo vse tele okoliščine:

(a) ***predmeti, s katerimi se trguje na trgu, so iste vrste;***

(b) ***praviloma vedno obstajajo voljni kupci in prodajalci;***

in

(c) ***cene so javne.***

Datum sporazuma za poslovno združitev je datum, ko združene stranke dosežejo pomemben sporazum in se, v primeru podjetij, ki kotirajo na borzi, o takem sporazumu obvesti javnost. V primeru sovražnega prevzema je najbolj zgoden datum, na katerega združeni stranki dosežeta pomemben sporazum, tisti datum, na katerega zadostno število lastnikov prevzetega podjetja sprejme ponudbo prevzemnika za prevzem obvladovanja prevzetega podjetja.

Knjigovodska vrednost je znesek, s katerim se sredstvo pripozna po odštetju vseh nabranih amortizacijskih odpisov in nabranih izgub zaradi oslabitve le-tega.

Denar ustvarjajoča enota je najmanjša določljiva skupina sredstev, ki ustvarjajo denarne pritoke, v veliki meri neodvisne od denarnih pritokov iz drugih sredstev ali skupin sredstev.

Skupna sredstva so sredstva razen dobrega imena, ki prispevajo k prihodnjim denarnim tokovom tako proučevane denar ustvarjajoče enote kot tudi drugih denar ustvarjajočih enot.

Stroški odtujitve so dodatni stroški, ki jih je mogoče pripisati neposredno odtujitvi sredstva ali denar ustvarjajoče enot, brez stroškov financiranja in davka iz dobička.

Amortizirljivi znesek je vrednost sredstva ali drug znesek, ki jo nadomešča v računovodskih izkazih, zmanjšan za preostalo vrednost.

Amortiziranje je načrtno razporejanje amortizirljivega zneska sredstva v njegovi dobi koristnosti. (*)

Poštena vrednost zmanjšana za stroške prodaje je znesek, ki ga je mogoče pridobiti s prodajo sredstva ali denar ustvarjajoče enote v premišljenem poslu med dobro obveščenima in voljnima strankama, zmanjšan za stroške odtujitve.

Izguba zaradi oslabitve je znesek, za katerega knjigovodska vrednost sredstva ali denar ustvarjajoče enote presega njegovo nadomestljivo vrednost.

Nadomestljiva vrednost sredstva ali denar ustvarjajoče enote je večja izmed dveh postavk: njegove poštene vrednosti zmanjšane za stroške prodaje, ali njegove vrednost pri uporabi.

Doba koristnosti je bodisi:

(a) ***obdobje, v katerem se pričakuje, da bo podjetje uporabljalo sredstvo,***

ali

(b) ***število proizvodov ali podobnih enot, ki naj bi jih podjetje pridobilo na podlagi uporabe sredstva.***

Vrednost pri uporabi pa je sedanja vrednost prihodnjih denarnih tokov, ki bodo izhajali iz sredstva ali denar ustvarjajoče enote.

(*) V zvezi z neopredmetenim sredstvom se v angleščini praviloma uporablja izraz „amortisation" namesto „depreciation". Obadva izraza pomenita isto.

▼M3

PREPOZNAVANJE SREDSTVA, KI UTEGNE BITI OSLABLJENO

7. V 8.-17. členu je razloženo, kdaj je treba ugotoviti nadomestljivo vrednost. Te zahteve uporabljajo izraz „sredstvo”, vendar veljajo enako za posamezno sredstvo ali denar ustvarjajočo enoto. Preostali del tega standarda je urejen tako:

   (a) členi 18.-57. postavljajo zahteve po merjenju nadomestljive vrednosti. Te zahteve uporabljajo tudi izraz „sredstvo”, vendar veljajo enako za posamezno sredstvo in za denar ustvarjajočo enoto.

   (b) členi 58.-108. postavljajo zahteve po pripoznavanju in merjenju vrednosti oslabitve. Pripoznavanje in merjenje izgub zaradi oslabitve posameznega sredstva, razen dobrega imena, se obravnavata v 58.-64. členu. Členi 65.-108. pa obravnavajo pripoznavanje in merjenje izgub zaradi oslabitve za denar ustvarjajoče enote in dobro ime.

   (c) v členih 109.-116. so zahteve po razveljavitvi izgube zaradi oslabitve, ki se pripozna v prejšnjih obdobjih pri sredstvu ali denar ustvarjajoči enoti. Te zahteve pa spet uporabljajo izraz „sredstvo”, vendar veljajo enako za posamezno sredstvo ali denar ustvarjajočo enoto. Dodatne zahteve so v 117.-121. členu za posamezno sredstvo, v 122. in 123. členu za denar ustvarjajočo enoto in v 124.-125. členu za dobro ime.

   (d) členi 126-133 določajo informacije, ki jih je treba razkriti o izgubah zaradi oslabitve in razveljavitvah izgub zaradi oslabitve pri sredstvih in denar ustvarjajočih enotah. Členi 134-137 določajo dodatne zahteve po razkritju, ki veljajo za denar ustvarjajoče enote, katerim so razporedili dobro ime ali neopredmetena dolgoročna sredstva z nedoločeno dobo koristnosti, da bi preizkusili, ali je dobro ime oslabljeno.

8. Sredstvo je oslabljeno, če njegova knjigovodska vrednost presega njegovo nadomestljivo vrednost. Členi 12-14 opisujejo nekatera znamenja, da je do izgube zaradi oslabitve morda že prišlo. Če obstaja kakšno znamenje možne izgube zaradi oslabitve, mora podjetje formalno oceniti nadomestljivo vrednost. Razen opisanega v 10. členu, pa ta standard ne zahteva, naj podjetje formalno oceni nadomestljivo vrednost, če ni znamenj možne izgube zaradi oslabitve.

9. ***Podjetje na datum vsakega poročanja oceni, ali je kako znamenje, da utegne biti sredstvo oslabljeno. Če je kakršnokoli tako znamenje, mora podjetje oceniti nadomestljivo vrednost sredstva.***

10. ***Ne glede na to, ali obstaja kako znamenje oslabitve, pa mora podjetje tudi:***

   (a) ***preiskusiti neopredmeteno dolgoročno sredstvo z nedoločeno dobo koristnosti ali pa neopredmeteno dolgoročno sredstvo, ki se še ne uporablja, ali gre za oslabitev, tako da vsako leto primerja njegovo knjigovodsko vrednost z njegovo nadomestljivo vrednostjo. Ta preizkus se lahko opravi kadarkoli med letnim obdobjem, vendar vsako leto ob istem času. Oslabitev različnih neopredmetenih dolgoročnih sredstev se lahko preizkusi ob različnem času. Če pa je bilo takšno neopredmeteno dolgoročno sredstvo prvič pripoznano med tekočim letnim obdobjem, se to sredstvo preizkusi na oslabitev pred koncem tekočega letnega obdobja.***

   (b) ***preizkusiti morebitno oslabitev dobrega imena, pridobljenega v poslovni združitvi, vsako leto skladno s členi 80.-99..***

11. Sposobnost neopredmetenega dolgoročnega sredstva ustvariti zadostne bodoče gospodarske koristi, da bi lahko povrnilo svojo knjigovodsko vrednost, je običajno izpostavljena večji negotovosti preden je sredstvo na voljo za uporabo, kot potem, ko je že na voljo za uporabo. Zato ta standard zahteva, da podjetje preizkusi stopnjo oslabitve knjigovodske vrednosti neopredmetenega dolgoročnega sredstva, ki še ni na voljo za uporabo, najmanj vsako leto.

12. ***Pri ocenjevanju, ali je kako znamenje, da utegne biti sredstvo oslabljeno, podjetje upošteva najmanj tale znamenja:***

   iz zunanjih virov informacij

   (a) ***v obdobju se je tržna vrednost sredstva zaradi poteka časa ali običajne uporabe zmanjšala veliko bolj, kot je bilo pričakovano.***

   (b) ***v obdobju so se pojavile, ali se bodo v bližnji prihodnosti pojavile pomembne spremembe v tehnološkem, tržnem, gospodarskem ali pravnem okolju, v katerem deluje podjetje, ali na trgu, ki mu je sredstvo namenjeno, z neugodnim vplivom na podjetje.***

▼M3

(c) ***v obdobju so se povečale tržne obrestne mere ali druge tržne donosnosti naložb, ta povečanja pa bodo verjetno vplivala na diskontno mero, uporabljeno pri izračunu vrednosti pri uporabi, in bistveno zmanjšala nadomestljivo vrednost sredstva.***

(d) ***knjigovodska vrednost čistih sredstev podjetja je večja od njihovega tržnega usredstvovanja.***

Iz notranjih virov informacij

(e) ***na voljo so dokazi o zastarelosti ali fizični poškodovanosti sredstva.***

(f) ***v obdobju so se pojavile ali se v bližnji prihodnosti pričakujejo pomembne spremembe obsega ali načina sedanje ali pričakovane uporabe sredstva z neugodnim vplivom na podjetje. Te spremembe vključujejo neuporabo sredstva, načrte ustavitve ali reorganiziranja poslovanja, ki mu pripada sredstvo, ali odtujitve sredstva pred prej pričakovanim datumom, in ponovna ocena dobe koristnosti neopredmetenega sredstva kot končne in ne kot nedoločene dobe.*** (*)

(g) ***iz notranjega poročanja so na voljo dokazi, ki kažejo, da je ali bo gospodarska uspešnost sredstva manjša, kot je bilo pričakovano.***

13. Seznam v 12. členu ni izčrpen. Podjetje lahko prepozna druga znamenja, da utegne biti sredstvo oslabljeno, in tudi ta zahtevajo, da ugotovi nadomestljivo vrednost sredstva, ali, v primeru dobrega imena, opravi preizkus oslabitve v skladu s členi 80.-99..

14. Dokazi iz notranjega poročanja, ki nakazujejo, da utegne biti kako sredstvo oslabljeno, so:

(a) denarni tokovi za pridobitev sredstva ali kasnejše potrebe po denarju za njegovo delovanje ali vzdrževanje so pomembno večji, kot je bilo prvotno načrtovano;

(b) dejanski čisti denarni tokovi ali poslovni izid iz poslovanja, ki priteka iz sredstva, so pomembno slabši, kot so bili načrtovani;

(c) pomembno zmanjšanje načrtovanih čistih denarnih tokov ali dobička iz poslovanja ali pomembno povečanje načrtovane izgube, ki pritekajo iz sredstva;

ali

(d) izgube iz poslovanja ali čisti denarni odtoki sredstva, če se zneski za obravnavano obdobje združijo z načrtovanimi zneski za prihodnost.

15. Zato ta standard v 10. členu zahteva, da podjetje najmanj vsako leto preizkusi stopnjo oslabitve neopredmetenega dolgoročnega sredstva z nedoločeno dobo koristnosti, ki še ni na voljo za uporabo, in dobrega imena. Razen v primerih uporabe 10. člena se pri prepoznavanju, ali je treba oceniti nadomestljivo vrednost sredstva, uporablja načelo bistvenosti. Če na primer prejšnji izračuni kažejo, da je nadomestljiva vrednost sredstva pomembno večja od njegove knjigovodske vrednosti, podjetju ni treba ponovno oceniti nadomestljive vrednosti sredstva, če se ni zgodilo nič, kar bi odpravilo to razliko. Podobno lahko prejšnje analize kažejo, da nadomestljiva vrednost sredstva ni občutljiva za eno (ali več) znamenj(e), navedenih v 12. členu.

16. Ponazoritev 15. člena: če se tržna obrestna mera ali druga tržna mera donosa naložb v obdobju poveča, podjetje ni dolžno formalno oceniti nadomestljive vrednosti sredstva v tehle primerih:

(a) če je malo verjetno, da bi na diskontno mero, uporabljeno pri izračunu vrednosti pri uporabi, vplivalo povečanje teh tržnih mer. Na primer, povečanja kratkoročnih obrestnih mer ne vplivajo nujno bistveno na diskontno mero, uporabljeno pri sredstvu, ki ima še dolgo preostalo dobo koristnosti.

(b) če je malo verjetno, da bi na diskontno mero, uporabljeno pri izračunu vrednosti pri uporabi, vplivalo povečanje teh tržnih mer, pač pa prejšnja proučitev občutljivosti nadomestljive vrednosti kaže, da:

(i) je malo verjetno, da se bo bistveno zmanjšala nadomestljiva vrednost, ker je tudi verjetno, da se bodo povečali prihodnji denarni tokovi (v nekaterih primerih je podjetje na primer sposobno dokazati, da prilagaja svoje prihodke, da bi odtehtali vsako povečanje tržnih cen);

(*) 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.*

▼M3

ali

(ii) je malo verjetno, da bi zaradi zmanjšanja nadomestljive vrednosti nastala bistvena izguba zaradi oslabitve.

17. Če je kako znamenje, da je sredstvo oslabljeno, lahko to nakazuje, da bo preostalo dobo koristnosti, metodo amortiziranja ali preostanek vrednosti sredstva treba pregledati in prilagoditi standardu, ki velja za to sredstvo, celo če se pri sredstvu ne pripozna izguba zaradi oslabitve.

MERJENJE NADOMESTLJIVE VREDNOSTI

18. Po tem standardu je nadomestljiva vrednost sredstva ali denar ustvarjajoče enote večja izmed dveh postavk: njegove poštene vrednosti zmanjšane za stroške prodaje, ali njegove vrednost pri uporabi. Členi 19-57 postavljajo zahteve po merjenju nadomestljive vrednosti. Te zahteve uporabljajo izraz „sredstvo", vendar veljajo enako za posamezno sredstvo ali denar ustvarjajočo enoto.

19. Ni vedno nujno ugotoviti tako poštene vrednosti sredstva, zmanjšane za stroške prodaje, kot tudi njegove vrednosti pri uporabi. Če kateri od teh zneskov presega knjigovodsko vrednost sredstva, potem sredstvo ni oslabljeno in drugega zneska ni treba oceniti.

20. Možno je določiti pošteno vrednost, zmanjšano za stroške prodaje, celo če se s sredstvom ne trguje na delujočem trgu. Vendar včasih ni možno določiti poštene vrednosti zmanjšane za stroške prodaje, ker ni podlage za zanesljivo ocenitev zneska, ki bi ga bilo mogoče dobiti s prodajo sredstva v premišljenem poslu med dobro obveščenima in voljnima strankama. V takšnem primeru lahko podjetje šteje vrednost sredstva v uporabi kot njegovo nadomestljivo vrednost.

21. Če ni razloga za mnenje, da vrednost pri uporabi bistveno presega pošteno vrednost sredstva, zmanjšano za stroške prodaje, je kot njegovo nadomestljivo vrednost mogoče vzeti pošteno vrednost sredstva, zmanjšano za stroške prodaje. To pogosto velja za primer, če je sredstvo posedovano za odtujitev, ker je njegova vrednost sestavljena v glavnem iz čistega dobička iz odtujitve, saj se prihodnji denarni tokovi iz nadaljnje uporabe sredstva do trenutka njegove odtujitve ponavadi zanemarijo.

22. Nadomestljiva vrednost se ugotovi za posamezno sredstvo, razen če sredstvo ustvarja denarne pritoke, v glavnem neodvisne od tistih, ki jih ustvarjajo druga sredstva ali skupine sredstev. V takšnem primeru se nadomestljiva vrednost ugotovi za denar ustvarjajočo enoto, ki ji pripada sredstvo (glejte 65.-103. člen), razen če je

(a) poštena vrednost sredstva, zmanjšana za stroške prodaje, večja od njegove knjigovodske vrednosti;

ali

(b) vrednost sredstva v uporabi mogoče oceniti tako, da je blizu njegovi pošteni vrednosti, zmanjšani za stroške prodaje, in je le-to mogoče določiti.

23. V nekaterih primerih se lahko z ocenami, povprečji in računskimi bližnjicami doseže sprejemljiv približek podrobnejšim izračunom, ki so pojasnjeni v tem standardu za določanje poštene vrednosti, zmanjšane za stroške prodaje, ali vrednosti sredstva v uporabi.

Merjenje Nadomestljive Vrednosti Neopredmetenega Sredstva Z Nedoločeno Dobo Koristnosti.

24. Po 10. členu je treba preizkusiti neopredmeteno dolgoročno sredstvo z nedoločeno dobo koristnosti ali pa neopredmeteno dolgoročno sredstvo, ki se še ne uporablja, ali gre za oslabitev, tako da vsako leto primerja njegovo knjigovodsko vrednost z njegovo nadomestljivo vrednostjo, ne glede na morebiten obstoj kakršnegakoli znamenja oslabitve sredstva. Vendar pa se najnovejši podroben izračun nadomestljive vrednosti takšnega sredstva, opravljen v predhodnem obdobju, lahko uporabi za preizkus morebitne oslabitve tega sredstva v tekočem obdobju, če so izpolnjeni spodaj našteti pogoji:

(a) če neopredmeteno sredstvo ne more ustvarjati denarnih pritokov iz trajne uporabe, v veliki meri neodvisnih od tistih iz drugih sredstev in je torej preizkus oslabitve opravljen v okviru denar ustvarjajoče enote, ki ji pripada, pa se sredstva in obveznosti, ki sestavljajo to enoto, niso bistveno spremenila od njegovega najnovejšega izračuna nadomestljive vrednosti;

(b) zadnji izračun nadomestljive vrednosti je izkazal znesek, ki presega knjigovodsko vrednost sredstva za znatno razliko v ceni;

in

▼M3

(c) na podlagi proučitve poslovnih dogodkov in spremenjenih okoliščin od zadnjega izračuna nadomestljive vrednosti, je le malo verjetno, da bi bila ugotovljena sedanja nadomestljiva vrednost tega sredstva manjša, kot je njegova knjigovodska vrednost.

Poštena Vrednost, Zmanjšana Za Stroške Prodaje

25. Najboljši dokaz za pošteno vrednost sredstva, zmanjšano za stroške prodaje, je cena po obvezujoči pogodbi o prodaji pri premišljenem poslu, popravljena za dodatne stroške, ki jih je mogoče pripisati neposredno odtujitvi sredstva.

26. Če ne obstaja obvezujoča pogodba o prodaji, temveč se sredstvo proda na delujočem trgu, je poštena vrednost, zmanjšana za stroške prodaje, tržna cena sredstva, zmanjšana za stroške odtujitve. Ustrezna tržna cena je navadno trenutna ponujena cena. Če ponujene cene niso na voljo, je cena zadnjega posla podlaga za ocenitev poštene vrednosti, zmanjšane za stroške prodaje, če se med datumom posla in datumom ocenitve niso pomembno spremenile gospodarske okoliščine.

27. Če ne obstaja obvezujoča pogodba o prodaji ali delujoči trg za sredstva, je poštena vrednost, zmanjšana za stroške prodaje, zasnovana na najboljši razpoložljivi informaciji, ki kaže znesek, ki bi ga podjetje lahko dobilo na dan bilance stanja iz odtujitve sredstva v premišljenem poslu med dobro obveščenima in voljnima strankama po odštetju stroškov odtujitve. Pri ugotavljanju takšnega zneska upošteva podjetje izid zadnjih poslov pri podobnih sredstvih v isti dejavnosti. Poštena vrednost, zmanjšana za stroške prodaje, ne priča o prisilni prodaji, razen če je ravnateljstvo prisiljeno k takojšnji prodaji.

28. Stroški odtujitve, razen tistih, ki so bili pripoznani kot dolg, se odštejejo od poštene vrednosti, zmanjšane za stroške prodaje. Takšni stroški so na primer pravni stroški, kolkovina in podobne dajatve, stroški odtujitve sredstva in neposredni dodatni stroški, povezani s pripravljanjem sredstev za prodajo. Vendar odpravnine (kot so opredeljene v MRS 19 - *Zaslužki zaposlencev*) in stroški, ki so povezani z zmanjšanjem ali reorganiziranjem poslovanja po odtujitvi sredstva, niso neposredni dodatni stroški odtujitve sredstva.

29. Včasih mora kupec zaradi odtujitve sredstva prevzeti dolg in je na voljo le ena poštena vrednost, zmanjšane za stroške prodaje, tako za sredstvo kot za dolg. V 78. členu je pojasnjeno, kako ravnati v takšnih primerih.

Vrednost pri uporabi

30. ***Izračun vrednosti sredstva v uporabi pokaže naslednje sestavine:***

(a) ***oceno prihodnjih denarnih tokov, ki jih podjetje pričakuje iz tega sredstva;***

(b) ***pričakovanja o možnih razlikah vrednosti ali časovnega okvira teh prihodnjih denarnih tokov;***

(c) ***časovno vrednost denarja, ki jo predstavlja sedanja tržna obrestna mera brez tveganja;***

(d) ***ceno za prevzem negotovosti, ki so del sredstva;***

in

(e) ***druge dejavnike, kot na primer neudenarljivost, ki bi jih udeleženci na trgu upoštevali pri določanju cene prihodnjih denarnih tokov, ki jih podjetje pričakuje iz tega sredstva;***

31. Ocenjevanje vrednosti pri uporabi obsega ta dva koraka:

(a) ocenitev prihodnjih denarnih pritokov in odtokov, ki bodo izhajali iz nadaljnje uporabe sredstva in iz njegove končne odtujitve,

ter

(b) uporabo ustrezne diskontne mere pri teh prihodnjih denarnih tokovih.

32. Sestavine iz člena 30(b), (d) in (e) se lahko kažejo bodisi kot prilagoditve prihodnjih denarnih tokov, ali kot prilagoditve diskontne mere. Katerikoli pristop izbere podjetje za odraz svojih pričakovanj o možnih spremembah vrednosti ali časovnem okviru prihodnjih denarnih tokov, pa rezultat pokaže pričakovano sedanjo vrednost prihodnjih denarnih tokov, to je tehtano povprečje vseh možnih izidov. Priloga A podaja dodatne napotke glede uporabe metod sedanje vrednosti pri merjenju vrednosti sredstva, ki je v uporabi.

Podlaga za ocenjevanje prihodnjih denarnih tokov

33. ***Pri merjenju vrednosti pri uporabi mora podjetje:***

▼M3

(a) ***zasnovati projekcije denarnih tokov na razumnih in sprejemljivih predpostavkah, ki predstavljajo najboljšo poslovodsko oceno spleta gospodarskih okoliščin, ki bodo obstajale v preostali dobi koristnosti sredstva. Zunanjim dokazom je treba pripisati večjo težo.***

(b) ***zasnovati projekcije denarnih tokov na zadnjih finančnih predračunih/napovedih, ki jih je sprejelo ravnateljstvo, toda izključiti oceno prihodnjih denarnih pritokov in denarnih odtokov, katere je pričakovati iz prihodnjih reorganizacij ali iz izboljšanja ali povečanja uspešnosti sredstva. Projekcije na podlagi teh predračunov/napovedi morajo zajeti največ petletno obdobje, razen če je daljše obdobje upravičeno.***

(c) ***oceniti projekcije denarnih tokov za daljše obdobje, kot ga pokrivajo zadnji predračuni/napovedi, in sicer z ekstrapoliranjem projekcij, ki so zasnovane na predračunih/napovedih z uporabo ustaljenega ali padajočega odstotka rasti za naslednja leta, razen če je upravičen rastoči odstotek. Ta stopnja rasti ne sme preseči povprečnega dolgoročnega odstotka rasti pri proizvodih, v dejavnostih ali v državi (državah), kjer podjetje posluje, ali na trgih, na katerih se sredstvo uporablja, razen če je višji odstotek upravičen.***

34. Ravnateljstvo oceni sprejemljivost domnev, na katerih temeljijo njegove projekcije denarnih tokov, tako da pregleda vzroke razlik med preteklimi projekcijami denarnih tokov in dejanskimi denarnimi tokovi. Ravnateljstvo mora tudi zagotoviti, da so domneve, na katerih temeljijo njegove projekcije denarnih tokov, skladne z dejanskimi preteklimi izidi, s pogojem, da to ustreza učinkom kasnejših poslovnih dogodkov ali okoliščin, ki niso obstajale ob času ustvarjanja teh dejanskih denarnih tokov.

35. Podrobni, nedvoumni in zanesljivi računovodski predračuni/napovedi prihodnjih denarnih tokov za obdobja, daljša od pet let, na splošno niso na voljo. Zato so ocene ravnateljstva o prihodnjih denarnih tokovih zasnovane na zadnjih predračunih/napovedih za največ pet let. Ravnateljstvo lahko uporablja projekcije denarnih tokov, zasnovane na računovodskih predračunih/napovedih za obdobja, daljša od pet let, če je prepričano, da so takšne projekcije zanesljive, in lahko dokaže svojo na preteklih izkušnjah temelječo sposobnost za točno napovedovanje denarnih tokov za takšno daljše obdobje.

36. Projekcije denarnih tokov do konca dobe koristnosti sredstva se ocenijo z ekstrapoliranjem projekcij denarnih tokov, zasnovanih na računovodskih predračunih/napovedih, z uporabo odstotka rasti za naslednja leta. Ta odstotek je ustaljen ali pada, razen če se dvig odstotka ujema z nepristranskimi informacijami o uporabnosti proizvoda ali dejavnosti. Po potrebi je odstotek rasti nič ali negativen.

37. Kadar so okoliščine ugodne, je verjetno, da se bodo na trgu pojavili tekmeci in omejili rast. Zato bodo podjetja težko dlje časa (na primer dvajset let) presegala povprečni pretekli odstotek rasti pri proizvodih, v dejavnostih ali v državi (državah), kjer poslujejo, ali na trgih, na katerih se sredstvo uporablja.

38. Pri uporabi informacij iz računovodskih predračunov/napovedi podjetje upošteva, ali informacije nakazujejo sprejemljive predpostavke, ki se dajo podpreti in so najboljša ocena ravnateljstva o gospodarskih okoliščinah v preostali dobi koristnosti sredstva.

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).

▼M3

41. Projekcije denarnih odtokov vključujejo tiste stroške, potrebne za vsakodnevno vzdrževanje sredstva, kot tudi prihodnje splošne stroške, ki se lahko utemeljeno in dosledno pripišejo neposredni uporabi sredstva ali razporedijo nanjo.

42. Če knjigovodska vrednost sredstva ne vključuje vseh denarnih odtokov, ki so se pojavili, preden je bilo usposobljeno za uporabo ali prodajo, vključuje ocena prihodnjih denarnih odtokov oceno vseh nadaljnjih denarnih odtokov, za katere se pričakuje, da se bodo pojavili, preden bo sredstvo usposobljeno za uporabo ali prodajo. Tako je na primer pri zgradbi v gradnji ali pri razvojnem projektu, ki še ni dokončan.

43. Da bi se izognili dvakratnemu upoštevanju, ocene prihodnjih denarnih tokov ne vključujejo:

(a) denarnih pritokov iz sredstev, ki ustvarjajo denarne pritoke, pretežno neodvisne od denarnih pritokov iz proučevanega sredstva (na primer finančnih sredstev, kot so terjatve),

in

(b) denarnih odtokov, ki se nanašajo na obveze, že pripoznane kot obveznosti (na primer do dobaviteljev in zaposlencev, za pokojnine ali rezervacije).

44. ***Prihodnje denarne tokove je treba oceniti po sedanjem stanju sredstva. Ocene prihodnjih denarnih tokov ne vključujejo ocenjenih prihodnjih denarnih pritokov ali odtokov, za katere se pričakuje, da se bodo pojavili iz:***

(a) ***prihodnjega reorganiziranja, za katero podjetje še ni zavezano,***

ali

(b) ***izboljšanja ali povečanja storilnosti sredstva.***

45. Ker se prihodnji denarni tokovi ocenijo po sedanjem stanju sredstva, vrednost pri uporabi ne nakazuje:

(a) prihodnjih denarnih odtokov ali ustreznih prihrankov stroškov (na primer zmanjšanj stroškov osebja) ali koristi, ki bodo pritekle iz prihodnjega reorganiziranja, za katero podjetje še ni zavezano,

ali

(b) prihodnjih denarnih odtokov, ki bodo izboljšali ali povečali storilnost sredstva, ali prvotno ocenjeno normalno učinkovitost sredstva.

46. Reorganiziranje je program, ki ga načrtuje in obvladuje ravnateljstvo in bistveno spreminja obseg poslovanja, s katerim se ukvarja podjetje, ali način vodenja poslovanja. MRS 37 *Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva* vsebuje napotke, ki razjasnijo, kdaj je podjetje zavezano za reorganiziranje.

47. Ko postane podjetje zavezano za reorganiziranje, utegne to vplivati na nekatera sredstva. Ko je podjetje zavezano za reorganiziranje:

(a) nakazujejo njegove ocene prihodnjih denarnih pritokov in denarnih odtokov, za namen ugotavljanja vrednosti pri uporabi, prihranke stroškov in druge koristi od reorganizacije (na podlagi zadnjih računovodskih predračunov/napovedi, ki jih je sprejelo ravnateljstvo),

ter

(b) so njegove ocene prihodnjih denarnih odtokov za reorganiziranje vključene pri rezervaciji za reorganiziranje po MRS 37.

Ponazoritveni zgled 5 ponazarja vpliv prihodnjega reorganiziranja na izračun vrednosti pri uporabi.

48. Dokler ima podjetje denarne odtoke, ki izboljšujejo ali povečajo storilnost sredstev, ocene prihodnjih denarnih tokov ne vključujejo ocenjenih prihodnjih denarnih pritokov, za katere se pričakuje, da se bodo pojavili iz takšnega povečanja gospodarskih koristi, ki so povezane z denarnim odtokom (glejte zgled 6).

49. Ocene prihodnjih denarnih tokov vsebujejo prihodnje denarne odtoke, potrebne za ohranitev ravni gospodarskih koristi, za katere se pričakuje, da se bodo pojavile iz sredstva v njegovem sedanjem stanju. Kadar ima denar ustvarjajoča enota sredstva z različno ocenjeno dobo koristnosti in so vsa bistvenega pomena za nadaljevanje poslovanja enote, se pri ocenjevanju prihodnjih denarnih tokov, ki so povezani z enoto, nadomestitev sredstev s krajšo dobo koristnosti obravnava kot del vsakodnevnega vzdrževanja enote. Podobno se, če posamezno sredstvo vsebuje sestavine z različno ocenjeno dobo koristnosti, pri ocenje-

▼M3

vanju prihodnjih denarnih tokov, ki jih ustvari to sredstvo, nadomestitev sestavin s krajšo dobo koristnosti obravnava kot del vsakodnevnega vzdrževanja sredstva.

50. ***Ocene prihodnjih denarnih tokov ne smejo vsebovati:***

(a) ***denarnih pritokov ali odtokov iz financiranja***

ali

(b) ***prejemkov ali izdatkov v zvezi z davkom iz dobička.***

51. Ocenjeni prihodnji denarni tokovi nakazujejo predpostavke, ki so skladne z načinom določitve diskontne mere. Sicer bi bil učinek nekaterih predpostavk upoštevan dvakrat ali prezrt. Ker se časovna vrednost denarja upošteva z diskontiranjem ocenjenih prihodnjih denarnih tokov, takšni denarni tokovi izključujejo denarne pritoke ali odtoke iz financiranja. Diskontna mera se določi na podlagi postavk pred obdavčitvijo, zato se tudi prihodnji denarni tokovi ocenijo na enak način.

52. ***Ocena čistih denarnih tokov, ki bodo prejeti (ali plačani) pri odtujitvi sredstva na koncu njegove dobe koristnosti, je znesek, ki ga podjetje pričakuje pri odtujitvi sredstva v premišljenem poslu med dobro obveščenima in voljnima strankama po odštetju ocenjenih stroškov odtujitve.***

53. Čisti denarni tokovi, ki bodo prejeti (ali plačani) pri odtujitvi sredstva konec njegove dobe koristnosti, se ocenijo podobno kot poštena vrednost sredstva, zmanjšana za stroške prodaje, razen da podjetje pri ocenjevanju takšnih čistih denarnih tokov:

(a) uporablja cene, prevladujoče na dan ocenitve pri podobnih sredstvih, ki so dosegla konec svoje dobe koristnosti in so delovala v okoliščinah, podobnih tistim, v katerih se bo sredstvo uporabljalo.

(b) prilagaja njihove cene učinku tako prihodnjih podražitev zaradi splošne inflacije kot posebnih prihodnjih podražitev ali pocenitev. Če pa ocene prihodnjih denarnih tokov iz nadaljnje uporabe sredstva in diskontna mera izključujejo vpliv splošne inflacije, podjetje izključi tak vpliv tudi iz ocene čistih denarnih tokov ob odtujitvi.

Prihodnji denarni tokovi tujih valut

54. Prihodnji denarni tokovi se ocenijo v valuti, v kateri bodo ustvarjeni, in se nato diskontirajo z uporabo diskontne mere, ki ustreza takšni valuti. Podjetje prevede sedanjo vrednost z uporabo dnevnega menjalnega tečaja na dan izračuna vrednosti sredstva v uporabi.

Diskontna mera

55. ***Diskontna mera (ali diskontne mere) je mera (so mere) pred obdavčitvijo, ki kaže(jo) obstoječe tržne ocene:***

(a) ***časovne vrednosti denarja,***

ter

(b) ***tveganja, značilna za sredstvo, katerim niso bile prilagojene ocene prihodnjega denarnega toka.***

56. Mera, ki kaže sprotne tržne ocene časovne vrednosti denarja in tveganja, značilna za sredstvo, opredeljuje donos, ki ga naložbenik zahteva, če lahko izbira naložbo, ki bi ustvarila denarne tokove v znesku, v roku in s tveganjem, ki so enakovredni tistim, ki jih podjetje pričakuje pri sredstvu. Ta mera se oceni na podlagi mere, vključene v sprotne tržne posle s podobnimi sredstvi, ali na podlagi tehtanega povprečja stroškov kapitala na borzi nastopajočega podjetja, ki ima eno sredstvo (ali niz sredstev), ki je (so) po možnem delovanju in tveganjih podobno (podobna) proučevanemu sredstvu. Vendar pa diskontna mera (diskontne mere), uporabljena/e pri merjenju vrednosti sredstva, ne sme(jo) kazati tveganj, ki so jim bile prilagojene ocene prihodnjega denarnega toka. Sicer bi bil učinek nekaterih predpostavk upoštevan dvakrat.

57. Če se mera za kako sredstvo ne dobi neposredno na trgu, uporablja podjetje za ocenitev diskontne mere nadomestke. Priloga A vsebuje dodatne napotke o ocenjevanju diskontne mere v takih okoliščinah.

Pripoznavanje in merjenje izgube zaradi oslabitve

58. Členi 59-64 opredeljujejo zahteve po pripoznavanju in merjenju izgub zaradi oslabitve posameznega sredstva, razen dobrega imena. Pripoznavanje in merjenje izgub zaradi oslabitve denar ustvarjajoče enote in dobrega imena je obravnavano v členih 65-108.

▼M3

59. ***Kadar in zgolj kadar je nadomestljiva vrednost sredstva manjša od njegove knjigovodske vrednosti, je treba knjigovodsko vrednost sredstva zmanjšati na njegovo nadomestljivo vrednost. Takšno zmanjšanje je izguba zaradi oslabitve.***

60. ***Izguba zaradi oslabitve se takoj pripozna v izkazu poslovnega izida, razen če je sredstvo izkazano po prevrednotenem znesku na podlagi drugega standarda (na primer po metodi prevrednotenja iz MRS 16 Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema)). Vsako izgubo zaradi oslabitve prevrednotenega sredstva je treba obravnavati kot zmanjšanje iz ponovnega ovrednotenja po tem ali po drugem standardu.***

61. Izguba zaradi oslabitve neprevrednotenega sredstva se pripozna v izkazu poslovnega izida. Vendar izguba zaradi oslabitve prevrednotenega sredstva bremeni neposredno vsak presežek iz ponovnega ovrednotenja sredstva, dokler ne preseže zneska, ki obstaja pri presežku iz ponovnega ovrednotenja tega sredstva.

62. ***Če je ocenjeni znesek izgube zaradi oslabitve večji kot knjigovodska vrednost sredstva, na katero se nanaša, mora podjetje pripoznati obveznost, kadar in zgolj kadar to zahteva drug mednarodni računovodski standard.***

63. ***Po pripoznanju izgube zaradi oslabitve je treba v prihodnjih obdobjih tako prilagoditi amortiziranje, da se popravljena knjigovodska vrednost sredstev, zmanjšana za morebitno preostalo vrednost, premišljeno razporeja v preostali dobi koristnosti.***

64. Če se pripozna izguba zaradi oslabitve, je vse s tem povezane odložene terjatve za davke ali obveznosti za davke treba ugotoviti skladno MRS 12 *Davek iz dobička* s primerjavo popravljene knjigovodske vrednosti sredstva z njegovo davčno vrednostjo (glejte Ponazorilni zgled 3).

DENAR USTVARJAJOČA ENOTA IN DOBRO IME

65. V členih 66 - 108 so zahteve po prepoznavanju denar ustvarjajoče enote, ki ji pripada sredstvo, ter ugotavljanju knjigovodske vrednosti denar ustvarjajočih enot in dobrega imena ter pripoznavanju njihovih izgub zaradi oslabitve.

Prepoznavanje denar ustvarjajoče enote, ki ji pripada sredstvo

66. ***Če obstaja kako znamenje, da utegne biti kako sredstvo oslabljeno, je treba oceniti njegovo nadomestljivo vrednost. Če ni mogoče oceniti nadomestljive vrednosti takega sredstva, mora podjetje ugotoviti nadomestljivo vrednost denar ustvarjajoče enote, ki ji sredstvo pripada (denar ustvarjajoče enote sredstva).***

67. Nadomestljive vrednosti posameznega sredstva ni mogoče ugotoviti, če:

(a) vrednost pri uporabi, ki jo ima proučevano sredstvo, ne more biti ocenjena blizu njegove poštene vrednosti, zmanjšane za stroške prodaje (na primer, če prihodnjih denarnih tokov iz trajne uporabe sredstva ni mogoče oceniti kot zanemarljive)

in

(b) sredstvo ne ustvarja denarnih pritokov, v glavnem neodvisnih od pritokov, ki jih ustvarjajo druga sredstva ali skupine sredstev.

V takšnih primerih je vrednost pri uporabi in potemtakem nadomestljivo vrednost mogoče ugotoviti zgolj za denar ustvarjajočo enoto sredstva.

Zgled

Rudarsko podjetje ima zasebno železnico za prevažanje v rudniku. Zasebna železnica se lahko proda zgolj po vrednosti odpadkov in ne ustvarja denarnih pritokov, ki bi bili v veliki meri neodvisni od denarnih pritokov iz drugih sredstev rudnika.

Nadomestljive vrednosti zasebne železnice ni mogoče oceniti, ker njene vrednosti pri uporabi ni mogoče ugotoviti in je verjetno drugačna od vrednosti odpadkov. Zato podjetje oceni nadomestljivo vrednost denar ustvarjajoče enote, ki ji pripada zasebna železnica, to je rudnika kot celote.

68. Kot je opredeljeno v 6. členu, je denar ustvarjajoča enota, ki ji pripada neko sredstvo, najmanjša skupina sredstev, ki vključuje sredstvo in ustvarja denarne pritoke, v veliki meri neodvisne od denarnih pritokov iz drugih sredstev ali skupin sredstev. Prepoznavanje denar ustvarjajoče

▼M3

enote sredstva vključuje presojanje. Če nadomestljive vrednosti ni mogoče ugotoviti za posamezno sredstvo, ugotovi podjetje najmanjši skupek sredstev, ki ustvarja v veliki meri neodvisne denarne pritoke.

Zgled

Avtobusno podjetje opravlja storitve po pogodbi z mestno občino, ki zahteva najmanjši obseg storitev na vsaki od petih prog posebej. Sredstva, namenjena vsaki progi, in denarne tokove iz posameznih prog je mogoče razločiti. Ena izmed prog prinaša pomembno izgubo.

Ker podjetje ne more okrniti nobene avtobusne proge, so najnižja raven prepoznavnih denarnih pritokov, v veliki meri neodvisnih od denarnih pritokov drugih sredstev ali skupin sredstev, denarni pritoki, ki jih ustvarja pet prog skupaj. Denar ustvarjajoča enota za vsako progo je avtobusno podjetje kot celota.

69. Denarni pritoki so pritoki denarja in denarnih ustreznikov, dobljenih od strank zunaj podjetja. Pri prepoznavanju, ali so denarni pritoki iz sredstva (ali skupine sredstev) v veliki meri neodvisni od denarnih pritokov iz drugih sredstev (ali skupin sredstev), upošteva podjetje različne dejavnike, tudi to, kako ravnateljstvo spremlja poslovanje podjetja (na primer po skupinah proizvodov, področjih, posameznih razmestitvah, okoliših ali območjih) ali kako ravnateljstvo odloča o ohranjanju ali odtujevanju sredstev in poslovanju podjetja. Ponazorilni zgled 1 prikazuje primere prepoznavanja denar ustvarjajoče enote.

70. ***Če obstaja delujoči trg za učinke, ki jih ustvarja kako sredstvo ali skupina sredstev, se to sredstvo ali skupina sredstev prepozna kot denar ustvarjajoča enota, celo če se nekateri ali vsi učinki uporabijo znotraj podjetja. Če na denarne pritoke, ki jih ustvari denar ustvarjajoča enota, vplivajo notranje prenosne cene, mora podjetje pridobiti najboljšo ocenitev ravnateljstva o prihodnjih cenah, ki bi jih lahko dosegli pri premišljenih poslih, in jo uporabiti pri oceni:***

(a) ***prihodnjih denarnih pritokov, ki se uporabljajo pri ugotavljanju vrednosti sredstva v uporabi konkretne denar ustvarjajoče enote;***

in

(b) ***prihodnjih denarnih odtokov za ugotavljanje vrednosti vseh drugih sredstev v uporabi ali vseh denar ustvarjajočih enot, na katere vplivajo notranje prenosne cene.***

71. Celo če del učinkov ali vse učinke, ki jih ustvarja kako sredstvo ali skupina sredstev, uporablja(jo) druge enote poročajočega podjetja (na primer proizvode na vmesni stopnji proizvajanja), tvori to sredstvo ali skupina sredstev posebno denar ustvarjajočo enoto, če podjetje lahko proda učinke na delujočem trgu. To pa zaradi tega, ker to sredstvo ali skupina sredstev lahko ustvarja denarne pritoke, v veliki meri neodvisne od denarnih pritokov iz drugih sredstev ali skupin sredstev. Pri uporabi informacij, zasnovanih na računovodskih predračunih/napovedih, ki se nanašajo na takšno denar ustvarjajočo enoto ali na katerokoli sredstvo ali denar ustvarjajočo enoto, podvrženo vplivom notranjih prenosnih cen, podjetje prilagodi te informacije, če notranje prenosne cene ne odražajo najboljše ocene ravnateljstva o prihodnjih tržnih cenah učinkov, ki bi jih lahko taka denar ustvarjajoče enota dosegla v običajnem premišljenem poslu.

72. ***Denar ustvarjajoče enote se prepoznavajo dosledno iz obdobja v obdobje za isto sredstvo ali vrsto sredstev, razen če je sprememba upravičena.***

73. Če podjetje odloči, da kako sredstvo pripada drugi denar ustvarjajoči enoti kot v prejšnjih obdobjih, ali če se spremenijo vrste sredstev, združene v denar ustvarjajočo enoto, zahteva 130. člen nekatera razkritja o denar ustvarjajoči enoti, če se izguba zaradi oslabitve denar ustvarjajoče enote pripozna ali razveljavi za konkretno denar ustvarjajočo enoto.

Nadomestljiva Vrednost In Knjigovodska Vrednost Denar

74. Nadomestljiva vrednost denar ustvarjajoče enote je večja izmed dveh postavk: poštena vrednost, zmanjšana za stroške prodaje, ali vrednost pri uporabi. Za namene ugotavljanja nadomestljive vrednosti denar ustvarjajoče enote je treba vsako omembo „sredstva” v členih 19-57 brati kot „denar ustvarjajočo enoto”.

75. ***Knjigovodsko vrednost denar ustvarjajoče enote je treba ugotoviti na dosledno enaki podlagi, kot je bila ugotovljena nadomestljiva vrednost denar ustvarjajoče enote.***

▼M3

76. Knjigovodska vrednost denar ustvarjajoče enote:

(a) vključuje knjigovodsko vrednost samo tistih sredstev, ki jih je mogoče pripisati neposredno denar ustvarjajoči enoti ali jih utemeljeno in dosledno razporediti nanjo ter ki bodo ustvarila prihodnje denarne pritoke, uporabljene pri ugotavljanju vrednosti pri uporabi, ki jo ima denar ustvarjajoča enota;

ter

(b) ne vključuje knjigovodske vrednosti nobene pripoznane obveznosti, razen če se nadomestljiva vrednost denar ustvarjajoče enote ne more ugotoviti brez upoštevanja te obveznosti.

Poštena vrednost, zmanjšana za stroške prodaje, in vrednost pri uporabi, ki jo ima denar ustvarjajoča enota, sta določeni ob izločitvi denarnih tokov, povezanih s sredstvi, ki niso del denar ustvarjajoče enote, in obveznosti, ki so bile pripoznane (glejte 28. in 43. člen).

77. Kjer se sredstva skupinijo zaradi ocenitve nadomestljivosti, je pomembno vključiti v denar ustvarjajočo enoto vsa sredstva, ki ustvarjajo ali se uporabljajo za ustvarjanje ustreznih denarnih pritokov. Sicer bi se lahko zdela denar ustvarjajoča enota v celoti nadomestljiva, čeprav se je dejansko pojavila izguba zaradi oslabitve. Čeprav nekatera sredstva prispevajo k ocenjenim prihodnjim denarnim tokovom denar ustvarjajoče enote, jih v nekaterih primerih ni mogoče utemeljeno in dosledno razporediti na denar ustvarjajočo enoto. To se utegne zgoditi pri dobrem imenu ali skupnih sredstvih, kot so sredstva na sedežu gospodarske družbe. V členih 80-103 je pojasnjeno, kako ravnati s takšnimi sredstvi pri preizkušanju denar ustvarjajoče enote v zvezi z oslabitvijo.

78. Da bi ugotovili nadomestljivo vrednost denar ustvarjajoče enote, utegne biti potrebno upoštevati nekatere pripoznane obveznosti. To se lahko zgodi, če bi odtujitev denar ustvarjajoče enote zahtevala, da kupec prevzame obveznost. V takšnem primeru je poštena vrednost, zmanjšana za stroške prodaje (ali ocenjeni denarni tok iz dokončne odtujitve) denar ustvarjajoče enote seštevek ocenjenih prodajnih cen za sredstva denar ustvarjajoče enote in obveznosti, zmanjšan za stroške odtujitve. Da bi bila primerjava med knjigovodsko vrednostjo denar ustvarjajoče enote in njeno nadomestljivo vrednostjo smiselna, je treba pri ugotavljanju tako njene vrednosti pri uporabi kot tudi njene knjigovodske vrednosti odšteti knjigovodsko vrednost obveznosti.

Zgled

Gospodarska družba upravlja rudnik v državi, v kateri zakonodaja zahteva, da po končanju rudarjenja lastnik vrne zemljišče v prejšnje stanje. Stroški vrnitve v prejšnje stanje vključujejo vrnitev vrhnjih plasti, ki so bile odstranjene, preden se je začelo rudarjenje. Rezervacija za stroške vrnitve v prejšnje stanje je bila pripoznana, takoj ko so bile vrhnje plasti odstranjene. Potrebni znesek je bil pripoznan kot del stroškov rudarjenja in je bil amortiziran v dobi koristnosti rudnika. Knjigovodska vrednost rezervacije za stroške vrnitve v prejšnje stanje je 500 DE (*), kar je enako sedanji vrednosti stroškov vrnitve v prejšnje stanje.

Podjetje preizkuša, ali je rudnik oslabljen. Denar ustvarjajoča enota za rudarjenje je rudnik kot celota. To podjetje je prejelo različne ponudbe za nakup rudnika po ceni okrog 800 DE. V tej ceni je upoštevno dejstvo, da bo kupec prevzel obvezo, da povrne vrhnje plasti na prejšnje mesto. Stroški odtujitve rudnika so zanemarljivi. Vrednost pri uporabi znaša pri rudniku približno 1 200 DE, brez stroškov vrnitve v prejšnje stanje. Knjigovodska vrednost rudnika je 1 000 DE.

Poštena vrednost denar ustvarjajoče enote, zmanjšane za stroške prodaje, je 800 DE. V tej vrednosti so upoštevani stroški povrnitve v prejšnje stanje, za katere je že poskrbljeno. Zaradi tega je vrednost pri uporabi, ki jo ima denar ustvarjajoča enota, ugotovljena po upoštevanju stroškov vrnitve v prejšnje stanje in je ocenjena na 700 DE (1 200 minus 500). Knjigovodska vrednost denar ustvarjajoče enote je 500 DE, kar je knjigovodska vrednost rudnika (1 000 DE) manj knjigovodska vrednost rezervacije za stroške vrnitve v prejšnje stanje (500 DE). Zato je nadomestljiva vrednost denar ustvarjajoče enote večja kot njena knjigovodska vrednost.

79. Zaradi uresničljivosti se nadomestljiva vrednost denar ustvarjajoče enote včasih ugotovi po upoštevanju sredstev, ki niso del denar ustvarjajoče enote (na primer terjatev ali drugih finančnih sredstev), ali

(*) V tem standardu so bili denarni zneski izraženi v „denarnih enotah” (DE).

▼M3

obveznosti, ki so že pripoznane v računovodskih izkazih (na primer obveznosti do dobaviteljev ali zaposlencev, pokojnine in druge rezervacije). V takšnih primerih se knjigovodska vrednost denar ustvarjajoče enote poveča za knjigovodsko vrednost takšnih sredstev in zmanjša za knjigovodsko vrednost takšnih obveznosti.

Dobro ime

Razporejanje dobrega imena denar ustvarjajočim enotam

80. ***Za namen preizkusa oslabitve se dobro ime, ki je pridobljeno v poslovni združitvi, od dneva pridobitve razporedi na vsako prevzemnikovo denar ustvarjajočo enoto ali skupino takšnih enot, ki pričakujejo, da bodo pridobile koristi od sinergij združitve ne glede na to, ali so druga sredstva ali dolgovi prevzetega podjetja pripisana tem enotam ali skupinam enot. Vsaka enota ali skupina enot, na katere se razporedi dobro ime:***

(a) ***mora predstavljati najnižjo raven v podjetju, pri kateri se dobro ime nadzira za interne namene odločanja;***

ter

(b) ***ne sme biti večje kot odsek, zasnovan na temeljni ali dodatni obliki poročanja podjetja, kot določa MRS 14 Poročanje po odsekih.***

81. Dobro ime, pridobljeno s poslovno združitvijo, predstavlja plačilo, ki ga izvede prevzemnik v pričakovanju prihodnjih gospodarskih koristi od sredstev, ki jih ni mogoče posamično opredeliti in ločeno pripoznati. Dobro ime ne ustvarja denarnih tokov neodvisno od drugih sredstev ali skupin sredstev in pogosto prispeva k denarnim tokovom več denar ustvarjajočih enot. Dobrega imena včasih ni mogoče nepristransko razporediti na posamezne denar ustvarjajoče enote, ampak le na skupine denar ustvarjajočih enot. Zaradi tega so včasih na najnižji ravni v podjetju, pri kateri se dobro ime spremlja za notranje namene odločanja, zajete številne denar ustvarjajoče enote, na katere se dobro ime nanaša, vendar se ne more razporediti nanje. Sklicevanje v členih 83 - 99 na denar ustvarjajočo enoto, na katero se razporedi dobro ime, je treba brati tudi kot sklicevanje na skupino denar ustvarjajočih enot, na katere je razporejeno dobro ime.

82. Z uporabo zahtev iz 80. člena dobimo dobro ime, katerega oslabitev preizkušamo na takšni ravni, da odraža način, kako podjetje ravna s svojimi poslovnimi enotami, s katerimi bo dobro ime gotovo povezano. Zato razvoj dodatnih ureditev poročanja praviloma ni potreben.

83. Denar ustvarjajoča enota, na katero je dobro ime razporejeno za namen preizkušanja oslabitve, morda ne sovpada z ravnjo, na katero je dobro ime razporejeno skladno z MRS 21 *Vplivi sprememb deviznih tečajev* za namen merjenja deviznih dobičkov in izgub (tečajnih razlik). Na primer, če mora podjetje po MRS 21 razporediti dobro ime na razmeroma nizke ravni za merjenje deviznih dobičkov in izgub (tečajnih razlik), mu ni potrebno preizkusiti, ali je njegovo dobro ime oslabljeno na isti ravni, razen če tudi spremlja dobro ime na tej ravni za notranje odločevalne namene.

84. ***Če se začetna razporeditev dobrega imena, pridobljenega v poslovni združitvi, ne more dokončati pred koncem letnega obdobja, v katerem je prišlo od poslovne združitve, se ta začetna razporeditev dokonča pred koncem prvega letnega obdobja, ki se začne z dnem prevzema.***

85. Če se po MSRP 3 *Poslovne združitve* lahko začetno obračunavanje za poslovne združitve določi le začasno na koncu obdobja, v katerem se izvede združitev, prevzemnik:

(a) obračuna združitev z uporabo teh začasnih vrednosti,

in

(b) pripozna vsako prilagoditev teh začasnih vrednosti kot rezultat zaključka začetnega obračunavanja v dvanajstih mesecih po datumu prevzema.

V takšnih okoliščinah morda ne bo možno dokončati začetne razporeditve dobrega imena, pridobljenega v poslovni združitvi, pred koncem letnega obdobja, v katerem se izvede združitev. Kadar je tako, razkrije podjetje informacije, kot jih zahtev 133. člen.

86. ***Če je bilo dobro ime razporejeno na denar ustvarjajočo enoto, in ta enota odtuji posel v svojem okviru, bo dobro ime, povezano s to poslovno enoto, kot sledi:***

(a) ***vključeno v knjigovodsko vrednost posla pri ugotavljanju dobičkov ali izgub pri odtujitvi;***

in

▼M3

(b) ***izmerjeno na podlagi sorazmernih vrednosti odtujenega posla in dela, ki ga denar ustvarjajoče enote zadrži, razen če ta enota lahko prikaže, da kakšna druga metoda bolje odraža dobro ime, ki je povezano z odtujenim poslom.***

Zgled

Podjetje proda za 100 DE posel, ki je bil del denar ustvarjajoče enote, na katero je bilo razporejeno dobro ime. Dobro ime, razporejeno na to enoto, ne more biti ugotovljeno ali povezano s skupino sredstev na ravni, ki je nižja od te enote, razen arbitrarno. Nadomestljiva vrednost dela denar ustvarjajoče enote, ki je bila zadržana, je 300 DE.

Ker dobro ime, razporejeno na denar ustvarjajočo enoto, ne more biti nepristransko ugotovljeno ali povezano s skupino sredstev na ravni, nižji kot ta enota, se dobro ime, povezano z odtujenim poslom, meri na podlagi sorazmernih vrednosti odtujenega posla in zadržanega dela enote. Zato je 25 % dobrega imena, razporejenega na denar ustvarjajočo enoto, vključenega v knjigovodsko vrednost prodanega posla.

87. ***Če podjetje reorganizira svoj ustroj poročanja tako, da spremeni sestavo ene ali več denar ustvarjajočih enot, na katere je bilo razporejeno dobro ime, se le-to ustrezno prerazporedi na tiste enote, s katerimi je povezano. Ta prerazporeditev se opravi z metodo sorazmerne vrednosti, ki je podobna metodi, uporabljeni takrat, ko podjetje odtuji posel v okviru denar ustvarjajoče enote, razen če podjetje lahko prikaže, da kakšna druga metoda bolje odraža dobro ime, ki je povezano z reorganiziranimi enotami.***

Zgled

Dobro ime je bilo prej razporejeno na denar ustvarjajočo enoto A. Dobro ime, razporejeno na to enoto, ne more biti ugotovljeno ali povezano s skupino sredstev na ravni A, razen arbitrarno. A se bo razdelila in povezala v tri druge denar ustvarjajoče enote B, C in D.

Ker dobro ime, razporejeno na enoto A, ne more biti nepristransko ugotovljeno ali povezano s skupino sredstev na ravni, nižji kot enota A, se dobro ime prerazporedi na enote B, C in D na podlagi sorazmernih vrednosti teh treh delov A preden se le-ti povežejo z B, C in D

Preizkušanje oslabitve denar ustvarjajočih enot in dobrega imena

88. ***Kadar se po 81. členu dobro ime nanaša na denar ustvarjajočo enoto, vendar ni bilo še razporejeno na to enoto, se v tej enoti izvede preizkus oslabitve, kadar obstaja znamenje, da je ta enota morda oslabljena, s primerjanjem knjigovodske vrednosti te enote brez vključenega dobrega imena, z njeno nadomestljivo vrednostjo. Vsaka izguba zaradi oslabitve se pripozna v skladu s 104. členom.***

89. Če denar ustvarjajoča enota, opisana v 88. členu, vsebuje v svoji knjigovodski vrednosti neopredmeteno dolgoročno sredstvo z nedoločeno dobo koristnosti, ki še ni na voljo za uporabo, in se to sredstvo preizkusi za oslabitev le kot del denar ustvarjajoče enote, zahteva 10. člen, da podjetje najmanj vsako leto preizkusi tudi stopnjo oslabitve te enote.

90. ***V denar ustvarjajoči enoti, na katero je bilo dobro ime razporejeno, se izvede preizkus oslabitve vsako leto in kadar obstaja znamenje, da je ta enota morda oslabljena, s primerjanjem knjigovodske vrednosti te enote vključno z dobrim imenom, z nadomestljivo vrednostjo te enote. Če nadomestljiva vrednost enote presega knjigovodsko vrednost enote, se enota in dobro ime, razporejeno na to enoto, štejeta kot neoslabljena. Če knjigovodska vrednost enote presega nadomestljivo vrednost enote, mora podjetje pripoznati izgubo zaradi oslabitve v skladu s 104. členom***

Manjšinski delež

91. V skladu z MSRP 3 predstavlja dobro ime, pripoznano v poslovni združitvi, bolj dobro ime, ki ga pridobi obvladujoče podjetje na podlagi svojega lastniškega deleža in ne kot dobro ime, ki ga obvladuje obvladujoče podjetje zaradi poslovne združitve. Zato se dobro ime, pripisljivo manjšinskemu deležu, ne pripozna v skupinskih računovodskih

▼M3

izkazih obvladujočega podjetja. Če torej obstaja manjšinski delež v denar ustvarjajoči enoti, kateri je bilo razporejeno dobro ime, zajema knjigovodska vrednost te enote:

(a) oba deleža, delež obvladujočega podjetja in manjšinski delež v prepoznavnih čistih sredstvih enote,

ter.

(b) delež obvladujočega podjetja v dobrem imenu.

Vendar pa je del nadomestljive vrednosti denar ustvarjajoče enote, ugotovljen po tem standardu, pripisljiv manjšinskemu deležu v dobrem imenu.

92. Iz tega sledi, da se za namen preizkusa oslabitve denar ustvarjajoče enote, ki ni v polni lasti, a zajema dobro ime, knjigovodska vrednost te enote namišljeno prilagodi, preden se jo primerja z njeno nadomestljivo vrednostjo. To dosežemo z izračunom povečanja na kosmato vrednost knjigovodske vrednosti dobrega imena, ki je razporejeno na to enoto, da bi vključili dobro ime, pripisljivo manjšinskemu deležu. Namišljeno prilagojena knjigovodska vrednost se potem primerja z nadomestljivo vrednostjo enote, da bi ugotovili, ali je denar ustvarjajoča enota oslabljena. Če je oslabljena, razporedi podjetje izgubo zaradi oslabitve v skladu s 104. členom, da zmanjša knjigovodsko vrednost dobrega imena, ki je razporejeno na to enoto.

93. Ker pa je dobro ime pripoznano le v obsegu lastniškega deleža obvladujočega podjetja, se morebitna izguba, povezana z dobrim imenom, porazdeli med izgubo, pripisljivo obvladujočemu podjetju, in tisto, ki pripada manjšinskemu deležu, pri čemer je le prva pripoznana kot izguba zaradi oslabitve dobrega imena.

94. Če je celotna izguba zaradi oslabitve, ki se nanaša na dobro ime, manjša od vrednosti, za katero namišljeno prilagojena knjigovodska vrednost denar ustvarjajoče enote presega njeno nadomestljivo vrednost, zahteva 104. člen, da se preostala presežna vrednost razporedi drugim sredstvom enote sorazmerno na podlagi knjigovodske vrednosti vsakega sredstva v tej enoti.

95. Ponazorilni zgled 7 prikazuje preizkušanje oslabitve denar ustvarjajoče enote z dobrim imenom, ki ni v celotni lasti.

Časovni roki preizkusov oslabitve

96. ***Letni preizkus oslabitve za denar ustvarjajočo enoto, kateri je bilo razporejeno dobro ime, se lahko opravi kadarkoli med letnim obdobjem, vendar vsako leto ob istem času. Oslabitev različnih denar ustvarjajočih enot se lahko preizkusi ob različnem času. Če pa je bilo dobro ime, ki je delno ali v celoti razporejeno na denar ustvarjajočo enoto, pridobljeno s poslovno združitvijo med tekočim letnim obdobjem, se ta enota preizkusi na oslabitev pred koncem tekočega letnega obdobja.***

97. ***Če se sredstva, ki sestavljajo denar ustvarjajočo enoto, na katero je bilo razporejeno dobro ime, preizkusijo na oslabitev ob istem času kot enota, ki ima to dobro ime, se mora ta preizkus oslabitve opraviti prej kot v tej enoti, ki vsebuje dobro ime. Podobno je, če se denar ustvarjajoče enote, ki sestavljajo skupino denar ustvarjajočih enot, na katero je bilo razporejeno dobro ime, preizkusijo na oslabitev ob istem času kot skupina enot z dobrim imenom, se morajo posamezni preizkusi oslabitve opraviti prej kot v tej skupini enot z dobrim imenom.***

98. Ob času preizkušanja oslabitve denar ustvarjajočih enot, na katere je razporejeno dobro ime, morda obstaja znamenje oslabitve sredstva v enoti, ki vsebuje dobro ime. V takšnih okoliščinah izvede enota preizkus oslabitve najprej za to sredstvo in pripozna morebitno izgubo zaradi oslabitve najprej temu sredstvu, preden opravi preizkus oslabitve na denar ustvarjajoči enoti z dobrim imenom. Podobno se lahko pojavi znamenje oslabitve posamezne denar ustvarjajoče enote v skupini enot z dobrim imenom. V takšnih okoliščinah izvede enota preizkus oslabitve najprej za to denar ustvarjajočo enoto in pripozna morebitno izgubo zaradi oslabitve najprej tej enoti, preden opravi preizkus oslabitve na skupini denar ustvarjajočih enot, katerim je razporejeno dobro ime.

99. ***Zadnji podroben izračun nadomestljive vrednosti takšne denar ustvarjajoče enote z dobrim imenom, opravljen v predhodnem obdobju, se lahko uporabi za preizkus morebitne oslabitve te enote v tekočem obdobju, če so izpolnjena spodaj našteta sodila:***

(a) ***sredstva in obveznosti, ki sestavljajo to enoto, se niso pomembno spremenila od zadnjega izračuna nadomestljive vrednosti;***

▼M3

(b) ***zadnji izračun nadomestljive vrednosti je izkazal znesek, ki presega knjigovodsko vrednost te enote za znatno razliko v ceni (dobiček);***

in

(c) ***na podlagi analize poslovnih nastalih dogodkov in spremenjenih okoliščin od zadnjega izračuna nadomestljive vrednosti, je le malo verjetno, da bi bila ugotovljena sedanja nadomestljiva vrednost te enote manjša, kot je njena sedanja knjigovodska vrednost.***

Skupna sredstva

100. Skupna sredstva so skupinska ali oddelčna sredstva, kot so zgradbe sedeža ali oddelka podjetja, oprema za računalniško obdelovanje podatkov ali raziskovalno središče. Ustroj podjetja določa, ali kako sredstvo zadošča opredelitvi skupnega sredstva za posamezno denar ustvarjajočo enoto po tem standardu. Razlikovalne značilnosti skupnih sredstev so, da ne ustvarjajo denarnih pritokov neodvisno od drugih sredstev ali skupin sredstev in njihove knjigovodske vrednosti ni mogoče v celoti pripisati proučevani denar ustvarjajoči enoti.

101. Ker skupna sredstva ne ustvarjajo ločenih denarnih tokov, ni mogoče ugotoviti nadomestljive vrednosti posameznega skupnega sredstva, razen če se ravnateljstvo odloči sredstvo odtujiti. Če obstaja kako znamenje, da utegne biti skupno sredstvo oslabljeno, se zato nadomestljiva vrednost ugotovi za denar ustvarjajočo enoto ali skupino takih enot, ki jim skupno sredstvo pripada, in se primerja s knjigovodsko vrednostjo te denar ustvarjajoče enote ali skupine enot. Vsaka izguba zaradi oslabitve se pripozna v skladu s 104. členom.

102. ***Pri preizkušanju, ali je denar ustvarjajoča enota oslabljena, mora podjetje prepoznati vsa skupna sredstva, ki se nanašajo na proučevano denar ustvarjajočo enoto. Če se del knjigovodske vrednosti skupnih sredstev:***

(a) ***lahko utemeljeno in dosledno razporedi na proučevano denar ustvarjajočo enoto, mora podjetje primerjati knjigovodsko vrednost te enote, vključno z delom knjigovodske vrednosti skupnega sredstva, razporejenega na to enoto, z njeno nadomestljivo vrednostjo. Vsaka izguba zaradi oslabitve se pripozna v skladu s 104. členom.***

(b) ***ne more utemeljeno in dosledno razporediti na to enoto, mora podjetje:***

(i) ***primerjati knjigovodsko vrednost enote, brez skupnega sredstva, z njeno nadomestljivo vrednostjo, in pripoznati izgubo zaradi oslabitve v skladu s 104. členom;***

(ii) ***prepoznati najmanjšo skupino denar ustvarjajočih enot, ki vključujejo proučevano denar ustvarjajočo enoto, na katero se lahko utemeljeno in dosledno razporedi del knjigovodske vrednosti skupnega sredstva;***

in

(iii) ***primerja knjigovodsko vrednost te skupine denar ustvarjajočih enot, vključno z delom knjigovodske vrednosti skupnega sredstva, razporejenega na to skupino enot, z njeno nadomestljivo vrednostjo skupine enot. Vsaka izguba zaradi oslabitve se pripozna v skladu s 104. členom.***

103. Ponazorilni zgled 8 ponazarja uporabo teh zahtev o skupnih sredstvih.

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 temle zaporedju:***

(a) ***prvič, zmanjšati knjigovodsko vrednost dobrega imena, razporejenega na denar ustvarjajočo enoto (skupino enot);***

in

(b) ***končno na druga sredstva enote (skupine enot) sorazmerno s knjigovodsko vrednostjo vsakega sredstva v enoti (skupini enot).***

Takšna zmanjšanja knjigovodske vrednosti je treba obravnavati kot izgube zaradi oslabitve posameznih sredstev in pripoznati v skladu z 60. členom.

▼**M3**

105. ***Pri razporejanju izgube zaradi oslabitve po 104. členu podjetje ne sme zmanjšati knjigovodske vrednosti posameznega sredstva pod največjo od tehle:***

(a) ***njegovo pošteno vrednost, zmanjšano za stroške prodaje (če jo je mogoče ugotoviti);***

(b) ***njegovo vrednost pri uporabi (če jo je mogoče ugotoviti)***

in

(c) ***nič.***

Znesek izgube zaradi oslabitve, ki bi bil sicer razporejen na sredstvo, je treba sorazmerno razporediti na druga sredstva enote (skupine enot).

106. Če ocenitev nadomestljive vrednosti vsakega posameznega sredstva denar ustvarjajoče enote ni izvedljiva, zahteva ta standard poljubno razporeditev izgube zaradi oslabitve na sredstva takšne enote razen na dobro ime, kajti vsa sredstva denar ustvarjajoče enote delujejo skupaj.

107. Če nadomestljive vrednosti posameznega sredstva ni mogoče ugotoviti (glejte 67. člen):

(a) se izguba zaradi oslabitve sredstva pripozna, če je njegova knjigovodska vrednost večja od večje izmed tehle dveh: poštene vrednosti, zmanjšane za stroške prodaje, ali izidov postopkov razporejanja, opisanih v 104. in 105. členu;

ter

(b) se izguba zaradi oslabitve sredstva ne pripozna, če ustrezna denar ustvarjajoča enota ni oslabljena. To velja celo takrat, če je poštena vrednost sredstva, zmanjšana za stroške prodaje, manjša od njegove knjigovodske vrednosti.

Zgled

Stroj je bil fizično poškodovan, vendar še vedno deluje, čeprav ne več tako dobro, kot pred poškodbo. Poštena vrednost stroja, zmanjšana za stroške prodaje, je manjša od njegove knjigovodske vrednosti. Stroj ne ustvarja neodvisnih denarnih tokov. Najmanjša prepoznavna skupina sredstev, ki vključuje stroj in ustvarja denarne tokove, v veliki meri neodvisne od denarnih tokov iz drugih sredstev, je proizvajalna linija, ki ji pripada stroj. Nadomestljiva vrednost skupine proizvodov kaže, da proizvajalna linija kot celota ni oslabljena.

Predpostavka 1: predračuni/napovedi, ki jih je sprejelo ravnateljstvo, ne kažejo nikakršne njegove obveze, da bi nadomestilo stroj.

Nadomestljive vrednosti stroja samega ni mogoče oceniti, ker se vrednost pri uporabi, ki jo ima stroj:

(a) *lahko razlikuje od njegove poštene vrednosti, zmanjšano za stroške prodaje;*

in

(b) *lahko ugotovi le za denar ustvarjajočo enoto, ki ji pripada stroj (proizvajalno linijo)*

Proizvajalna linija ni oslabljena. Zato se ne pripozna izgube zaradi oslabitve stroja. Kljub temu lahko podjetje ponovno oceni amortizacijsko obdobje ali metodo amortiziranja stroja. Morda je potrebno krajše amortizacijsko obdobje ali hitrejša metoda amortiziranja, da se pokaže pričakovana preostala doba koristnosti stroja ali vzorec, po katerem bo podjetje predvidoma porabilo gospodarske koristi.

Predpostavka 2: Predračuni/napovedi, ki jih je sprejelo ravnateljstvo, kažejo njegovo obvezo, da nadomesti stroj in ga v bližnji prihodnosti proda. Denarni tokovi iz nadaljnje uporabe stroja do njegove odtujitve so ocenjeni kot zanemarljivi.

Vrednost pri uporabi, ki jo ima stroj, se lahko oceni blizu njegove poštene vrednosti, zmanjšane za stroške prodaje. Zato je mogoče nadomestljivo vrednost stroja ugotoviti in se ne upošteva denar ustvarjajoča enota, ki ji stroj pripada (t.j. proizvajalna linija). Ker je poštena vrednost stroja, zmanjšana za stroške prodaje, manjša od njegove knjigovodske vrednosti, se pri stroju pripozna izguba zaradi oslabitve.

108. ***Potem ko so izpolnjene zahteve iz 104. in 105. člena, je treba za vsak preostali znesek izgube zaradi oslabitve denar ustvarjajoče enote pripoznati obveznost, kadar in zgolj kadar to zahteva drug standard.***

▼M3

RAZVELJAVITEV IZGUBE ZARADI OSLABITVE

109. V členih 110.-116. so zahteve po razveljavitvi izgube zaradi oslabitve, ki se pripozna pri sredstvu ali denar ustvarjajoči enoti v prejšnjih obdobjih. Te zahteve uporabljajo izraz „sredstvo", vendar veljajo enako za posamezno sredstvo ali denar ustvarjajočo enoto. Dodatne zahteve so v 117.-121. členu za posamezno sredstvo, v 122. in 123. členu za denar ustvarjajočo enoto in v 124.-115. členu za dobro ime.

110. ***Podjetje na dan vsakega poročanja oceni, ali je kako znamenje, da izgube zaradi oslabitve kakega sredstva, razen dobrega imena, pripoznane v prejšnjih obdobjih, morda ni več ali da se je zmanjšala. Če je kakršnokoli tako znamenje, mora podjetje oceniti nadomestljivo vrednost tega sredstva.***

111. ***Pri ocenjevanju, ali je kako znamenje, da izgube zaradi oslabitve, pripoznane pri sredstvu – razen dobrega imena - v prejšnjih obdobjih, ni več ali da se je zmanjšala, podjetje upošteva najmanj tale znamenja:***

iz zunanjih virov informacij:

(a) ***v obdobju se je tržna vrednost sredstva pomembno povečala.***

(b) ***v obdobju so se pojavile ali se bodo v bližnji prihodnosti pojavile pomembne spremembe v tehnološkem, tržnem, gospodarskem ali pravnem okolju, v katerem deluje podjetje, ali na trgu, ki mu je sredstvo namenjeno, z ugodnim vplivom na podjetje.***

(c) ***v obdobju so se zmanjšale tržne obrestne mere ali druge tržne mere donosnosti naložb, ta zmanjšanja pa bodo verjetno vplivala na diskontno mero, uporabljeno pri izračunu vrednosti pri uporabi, in bistveno povečala nadomestljivo vrednost sredstva.***

Iz notranjih virov informacij

(d) ***v obdobju so se pojavile ali se v bližnji prihodnosti pričakujejo pomembne spremembe obsega ali načina sedanje ali pričakovane uporabe sredstva z ugodnim vplivom na podjetje. Te spremembe vključujejo stroške izboljšanja ali povečanja storilnosti sredstva, ali reorganiziranja delovanja, ki mu sredstvo pripada.***

(e) ***iz notranjega poročanja so na voljo dokazi, ki kažejo, da je ali bo gospodarska storilnost sredstva večja, kot je bilo pričakovano.***

112. Znamenja možnega zmanjšanja izgube zaradi oslabitve v 111. členu pretežno zrcalijo znamenja možne izgube zaradi oslabitve iz 12. člena.

113. Če je kako znamenje, da pripoznane izgube zaradi oslabitve sredstva, razen dobrega imena, morda ni več ali da se je zmanjšala, je to lahko znamenje, da je treba preostalo dobo koristnosti, metodo amortiziranja ali preostalo vrednost sredstva preveriti in prilagoditi v skladu s standardom, ki velja za sredstvo, celo če pri njem ni razveljavljena nobena izguba zaradi oslabitve.

114. ***Izgube zaradi oslabitve, pripoznane pri sredstvu, razen dobrega imena, v prejšnjih obdobjih, je treba razveljaviti, kadar in zgolj kadar se je spremenila ocena, uporabljena za ugotovitev nadomestljive vrednosti sredstva, potem ko je bila pripoznana zadnja izguba zaradi oslabitve. V takšnem primeru je treba knjigovodsko vrednost sredstva, razen kot opisano v 117. členu, povečati na njegovo nadomestljivo vrednost. Takšno povečanje je razveljavitev izgube zaradi oslabitve.***

115. Razveljavitev izgube zaradi oslabitve kaže povečanje ocenjene storitvene zmožnosti sredstva iz uporabe ali prodaje po datumu, ko je podjetje zadnjikrat pripoznalo izgubo zaradi oslabitve takšnega sredstva. Po 130. členu mora podjetje prepoznati spremembo ocene, ki povzroči povečanje ocenjene storitvene zmožnosti. Spremembe ocen so na primer:

(a) sprememba podlage za nadomestljivo vrednost (to je ali je nadomestljiva vrednost zasnovana na pošteni vrednosti, zmanjšane za stroške prodaje, ali vrednosti pri uporabi);

(b) sprememba zneska ali roka ocenjenih prihodnjih denarnih tokov ali diskontne mere, če je bila nadomestljiva vrednost zasnovana na vrednosti pri uporabi;

ali

(c) sprememba ocene sestavin poštene vrednosti, zmanjšane za stroške prodaje, če je bila nadomestljiva vrednost zasnovana na pošteni vrednosti, zmanjšani za stroške prodaje.

116. Vrednost pri uporabi, ki jo ima sredstvo, lahko postane večja od njegove knjigovodske vrednosti preprosto zato, ker se sedanja vrednost prihodnjih denarnih pritokov povečuje, ko se ji približujejo. Storitvena zmožnost sredstva pa ni večja. Potemtakem se izguba zaradi oslabitve

▼M3

ne razveljavi samo zaradi poteka časa (včasih imenovanega „odmotavanje" diskonta), celo če nadomestljiva vrednost sredstva postane večja od njegove knjigovodske vrednosti.

Razveljavitev izgube zaradi oslabitve posameznega sredstva

117. ***Ob razveljavitvi izgube zaradi oslabitve sredstva, razen dobrega imena, povečana knjigovodska vrednost ne poveča knjigovodske vrednosti, ki bi bila ugotovljena (po odštetju amortizacijskega odpisa), če pri sredstvu v prejšnjih letih ne bi bila pripoznana izguba zaradi oslabitve.***

118. Vsako povečanje knjigovodske vrednosti sredstva, razen dobrega imena, nad knjigovodsko vrednost, ki bi bila ugotovljena (po odštetju amortizacijskega odpisa), če pri sredstvu v prejšnjih letih ne bi bila pripoznana izguba zaradi oslabitve, je prevrednotenje. Pri obračunu takšnega prevrednotenja uporabi podjetje standard, ki velja za sredstvo.

119. ***Razveljavitev izgube zaradi oslabitve sredstva, razen dobrega imena, se takoj pripozna v izkazu poslovnega izida, razen če je sredstvo izkazano po prevrednotenem znesku na podlagi drugega standarda (na primer po metodi prevrednotenja iz MRS 16 Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema)). Vsako razveljavitev izgube zaradi oslabitve prevrednotenega sredstva je treba obravnavati kot povečanje iz ponovnega ovrednotenja po tem drugem standardu.***

120. Razveljavitev izgube zaradi oslabitve prevrednotenega sredstva je treba pripisati neposredno kapitalu v postavki z naslovom presežek iz ponovnega ovrednotenja. Kolikor pa je bila izguba zaradi oslabitve istega prevrednotenega sredstva prej pripoznana v izkazu poslovnega izida, je razveljavitev takšne izgube zaradi oslabitve tudi treba pripoznati v izkazu poslovnega izida.

121. ***Po pripoznanju razveljavitve izgube zaradi oslabitve je treba amortiziranje sredstva v prihodnjih obdobjih prilagoditi prevrednoteni knjigovodski vrednosti sredstva, zmanjšani za njegovo (morebitno) preostalo vrednost za premišljeno razporejanje v preostali dobi njegove koristnosti.***

Razveljavitev izgube zaradi oslabitve pri denar ustvarjajoči enoti

122. ***Razveljavitev izgube zaradi oslabitve denar ustvarjajoče enote je treba razporediti kot povečanje knjigovodske vrednosti sredstev – razen dobrega imena - te enote sorazmerno s knjigovodskimi vrednostmi teh sredstev. Povečanja knjigovodske vrednosti se obravnavajo kot razveljavitve izgub zaradi oslabitve posameznih sredstev in pripoznajo v skladu s 119. členom.***

123. ***Pri razporejanju razveljavitve izgube zaradi oslabitve denar ustvarjajoče enote po 122. členu se knjigovodska vrednost posameznega sredstva ne poveča nad manjšo od tehle velikosti:***

(a) ***njegovo nadomestljivo vrednost (če jo je mogoče ugotoviti)***

ali

(b) ***knjigovodsko vrednost, ki bi se ugotovila (po odštetju amortizacijskega odpisa), če v prejšnjih obdobjih ne bi bila pripoznana nobena izguba zaradi oslabitve sredstva.***

Znesek razveljavitve izgube zaradi oslabitve, ki bi bil sicer razporejen na sredstvo, je treba sorazmerno razporediti na druga sredstva enote, razen dobro ime.

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 pridobljeno dobro ime.

RAZKRIVANJE

126. ***Podjetje mora razkriti za vsako vrsto sredstev:***

(a) ***znesek izgub zaradi oslabitve, ki so pripoznane v izkazu poslovnega izida v obdobju, in vrstično postavko (vrstične postavke) izkaza poslovnega izida, v katero (katere) so vključene takšne izgube zaradi oslabitve.***

▼M3

(b) ***znesek razveljavitve izgub zaradi oslabitve, ki so pripoznane v izkazu poslovnega izida v obdobju, in vrstično postavko (vrstične postavke) izkaza poslovnega izida, v kateri (katere) so razveljavljene takšne izgube zaradi oslabitve.***

(c) ***znesek izgub zaradi oslabitve prevrednotenih sredstev, ki so pripoznane neposredno v kapitalu v obdobju.***

(d) ***znesek razveljavitev izgub zaradi oslabitve prevrednotenih sredstev, ki so pripoznane neposredno v kapitalu v obdobju.***

127. Vrsta sredstev je skupina sredstev s podobno naravo in uporabo pri poslovanju podjetja.

128. Informacije, ki jih zahteva 126. člen, se lahko predstavijo z drugimi informacijami, razkritimi za obravnavano vrsto sredstev. Na primer takšne informacije se lahko vključijo v uskladitev knjigovodske vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev na začetku in na koncu obdobja, kot zahteva MRS 16 *Opredmetena osnovna sredstva*.

129. ***Podjetje, ki poroča o informacijah po odsekih v skladu z MRS 14 Poročanje po odsekih, mora za vsak odsek, o katerem poroča in ki je zasnovan na temeljni obliki poročanja podjetja, razkrit:***

(a) ***znesek izgub zaradi oslabitve, ki so v obdobju pripoznane v izkazu poslovnega izida in neposredno v kapitalu.***

(b) ***znesek razveljavitve izgub zaradi oslabitve, ki so v obdobju pripoznane v izkazu poslovnega izida in neposredno v kapitalu.***

130. ***Podjetje mora razkriti naslednje za vsako bistveno izgubo zaradi oslabitve, ki se pripozna ali razveljavi v obdobju pri posameznem sredstvu, vključno z dobrim imenom, ali denar ustvarjajoči enoti:***

(a) ***dogodke in okoliščine, ki so privedli do pripoznanja ali razveljavitve izgube zaradi oslabitve.***

(b) ***znesek izgube zaradi oslabitve, ki je pripoznana ali razveljavljena.***

(c) ***za vsako posamezno sredstvo:***

(i) ***njegovo naravo***

ter

(ii) ***če podjetje poroča o informacijah po odsekih v skladu z MRS 14, vsak odsek, kateremu pripada to sredstvo, na temeljni obliki poročanja podjetja.***

(d) ***za denar ustvarjajočo enoto***

(i) ***opis denar ustvarjajoče enote (ali je to proizvajalna linija, tovarna, poslovna operacija, območje, odsek, o katerem se poroča po MRS 14);***

(ii) ***znesek izgube zaradi oslabitve, ki je bil pripoznan ali razveljavljen po vrstah sredstev in po odsekih, o katerih se poroča in so zasnovani na temeljni obliki poročanja podjetja, kot je opredeljeno v MRS 14,***

ter

(iii) ***če se je spremenilo povezovanje sredstev za prepoznavanje denar ustvarjajoče enote po prejšnji oceni morebitne nadomestljive vrednosti denar ustvarjajoče enote, opis sedanjega in prejšnjega načina povezovanja sredstev ter razloga za spremembo načina prepoznavanja denar ustvarjajoče enote.***

(e) ***ali je nadomestljiva vrednost sredstva (denar ustvarjajoče enote) njegova poštena vrednost, zmanjšane za stroške prodaje ali njegova vrednost pri uporabi.***

(f) ***če je nadomestljiva vrednost poštena vrednost, zmanjšana za stroške prodaje, podlago, uporabljeno pri določitvi poštene vrednosti manj stroške prodaje (kot da bi bila poštena vrednost določena glede na delujoči trg).***

(g) ***če je nadomestljiva vrednost vrednost pri uporabi, diskontno mero (diskontne mere), uporabljeno (uporabljene) pri morebitni trenutni in prejšnji oceni vrednosti pri uporabi.***

131. ***Podjetje mora razkriti naslednje informacije za celotne izgube zaradi oslabitve in celotne razveljavitve izgub zaradi oslabitve, ki so pripoznane med obdobjem, za katero informacije niso razkrite v skladu s 130. členom:***

(a) ***glavne razrede sredstev, na katere vplivajo izgube zaradi oslabitve, in glavne razrede sredstev, na katere vplivajo razveljavitve izgub zaradi oslabitve.***

▼M3

(b) ***glavne poslovne dogodke in okoliščine, ki so privedli do pripoznanja ali razveljavitve teh izgub zaradi oslabitve.***

132. Podjetju se priporoča razkriti predpostavke, uporabljene pri ugotovitvi nadomestljive vrednosti sredstev (denar ustvarjajočih enot) v obdobju. Vendar pa 134. člen zahteva, da podjetje razkrite informacije o ocenah, ki jih je uporabilo pri merjenju nadomestljive vrednosti denar ustvarjajoče enote, kadar je dobro ime ali neopredmeteno dolgoročno sredstvo z nedoločeno dobo koristnosti vključeno v knjigovodsko vrednost te enote.

133. ***Če pa v skladu s 84. členom kakršen koli del dobrega imena, pridobljenega s poslovno združitvijo, med tekočim obdobjem ni bil razporejen na denar ustvarjajočo enoto (skupino enot) na datum poročanja, se vrednost nerazporejenega dobrega imena mora razkriti skupaj z razlogi, zakaj ta vrednost ostaja nerazporejena.***

Ocene za merjenje nadomestljive vrednosti denar ustvarjajočih enot, ki vsebujejo dobro ime ali neopredmetena sredstva z nedoločeno dobo koristnosti

134. ***Podjetje mora razkriti informacije iz točk (a)-(f) za vsako denar ustvarjajočo enoto (skupino enot), za katero je knjigovodska vrednost dobrega imena ali neopredmetenih sredstev z nedoločeno dobo koristnosti, razporejeno na to enoto (skupino enot) pomembna v primerjavi s celotno knjigovodsko vrednostjo dobrega imena ali neopredmetenih sredstev z nedoločeno dobo koristnosti v podjetju:***

(a) ***knjigovodsko vrednost dobrega imena, razporejenega na enote (skupine enot).***

(b) ***knjigovodsko vrednost neopredmetenih sredstev z nedoločeno dobo koristnosti, razporejenih na enote (skupine enot).***

(c) ***podlago, na kateri je bila določena nadomestljiva vrednost enote (skupine enot), to je vrednost pri uporabi ali poštena vrednost, zmanjšana za stroške prodaje.***

(d) ***če nadomestljiva vrednost enote (skupine enot) temelji na vrednosti pri uporabi:***

(i) ***opis vsake ključne predpostavke, na kateri je ravnateljstvo zasnovalo svoje projekcije o denarnih tokovih za obdobje, vključeno v zadnje predračune/napovedi. Ključne predpostavke, na katere je nadomestljiva vrednost enote (skupine enot) najbolj občutljiva.***

(ii) ***opis načina, ki ga je uporabilo ravnateljstvo pri ugotavljanju vrednosti, pripisane/-ih vsaki ključni predpostavki, ali te vrednosti odražajo izkušnje iz preteklosti, ali, če ustreza, so skladne z zunanjimi viri informacij, in če temu ni tako, kako in zakaj se razlikujejo od izkušenj iz preteklosti ali zunanjih virov informacij.***

(iii) ***obdobje, za katero je ravnateljstvo predvidelo denarne tokove na podlagi računovodskih predračunov/napovedi, ki jih je odobrilo, in v primeru daljšega obdobja od petih let za posamezno denar ustvarjajočo enoto (skupino enot), pojasnilo, zakaj je daljše obdobje upravičeno.***

(iv) ***stopnjo rasti, uporabljeno pri ekstrapoliranju projekcij denarnih tokov preko obdobja, ki je vključeno v zadnje predračune/napovedi, ter utemeljitev uporabe stopnje rasti, ki presega dolgoročno povprečno stopnjo rasti pri proizvodih, v dejavnosti, državi ali državah, kjer podjetje posluje, ali na trgih, ki jim je denar ustvarjajoča enota (skupina enot) namenjena.***

(v) ***uporabljene diskontne mere pri teh projekcijah denarnih tokov.***

(e) ***če nadomestljiva vrednost enote (skupine enot) temelji na pošteni vrednosti, zmanjšani za stroške prodaje, in uporabljeni metodiki pri ugotavljanju poštene vrednosti, zmanjšani za stroške prodaje; če poštena vrednost, zmanjšana za stroške prodaje, ni ugotovljena s pomembno tržno ceno za enoto (skupino enot), je treba razkriti naslednje informacije:***

(i) ***opis vsake ključne predpostavke, na kateri je poslovodstvo zasnovalo svojo ugotovitev poštene vrednosti, zmanjšane za stroške prodaje. Ključne predpostavke, na katere je nadomestljiva vrednost enote (skupine enot) najbolj občutljiva.***

(ii) ***opis načina, ki ga je uporabilo ravnateljstvo pri ugotavljanju vrednosti, pripisane/-ih vsaki ključni predpostavki, ali te vrednosti odražajo izkušnje iz preteklosti, ali, če ustreza, so***

▼M3

skladne z zunanjimi viri informacij, in če temu ni tako, kako in zakaj se razlikujejo od izkušenj iz preteklosti ali zunanjih virov informacij.

(f) *če bi možna sprejemljiva sprememba ključne predpostavke, na kateri utemeljuje ravnateljstvo svojo ugotovitev nadomestljive vrednosti enote (skupine enot), povzročila knjigovodsko vrednost enote (skupine enot), ki bi presegla njeno nadomestljivo vrednost:*

(i) *znesek, za katerega nadomestljiva vrednost enote (skupine enot) presega njeno knjigovodsko vrednost.*

(ii) *vrednost, pripisano ključni predpostavki.*

(iii) *znesek, za katerega se mora vrednost, pripisana ključni predpostavki spremeniti, po vključitvi ustreznih učinkov te spremembe na druge spremenljivke, uporabljene pri merjenju nadomestljive vrednosti, da bi bila nadomestljiva vrednost enote (skupine enot) enaka njeni knjigovodski vrednosti.*

135. *Če je del ali celota knjigovodske vrednosti dobrega imena ali neopredmetenih sredstev z nedoločeno dobo koristnosti, razporejena na več denar ustvarjajočih enot (skupin enot) in tako razporejena vrednost za vsako enoto (skupino enot) ni pomembna v primerjavi s celotno knjigovodsko vrednostjo dobrega imena ali neopredmetenih sredstev z nedoločeno dobo koristnosti, razporejena tem enotam (skupinam enot); poleg tega, če nadomestljive vrednosti katerekoli teh enot (skupin enot) temeljijo na isti ključni predpostavki (ključnih predpostavkah) in je celotna knjigovodska vrednost dobrega imena ali neopredmetenih sredstev z nedoločeno dobo koristnosti, razporejenih na to enoto (skupino enot) pomembna v primerjavi s celotno knjigovodsko vrednostjo dobrega imena ali neopredmetenih sredstev z nedoločeno dobo koristnosti v podjetju, mora podjetje razkriti to dejstvo, skupaj z:*

(a) *celotno knjigovodsko vrednostjo dobrega imena, razporejenega na te enote (skupine enot).*

(b) *celotno knjigovodsko vrednost neopredmetenih sredstev z nedoločeno dobo koristnosti, razporejenih na te enote (skupine enot).*

(c) *opisom ključnih predpostavk.*

(d) *opisom načina, ki ga je uporabilo ravnateljstvo pri ugotavljanju vrednosti, pripisane/-ih vsaki ključni predpostavki, ali te vrednosti odražajo izkušnje iz preteklosti, ali, če ustreza, so skladne z zunanjimi viri informacij, in če temu ni tako, kako in zakaj se razlikujejo od izkušenj iz preteklosti ali zunanjih virov informacij.*

(e) *če bi možna sprejemljiva sprememba ključne predpostavke/predpostavk povzročila celotno knjigovodsko vrednost enote (skupine enot), ki bi presegla njeno celotno nadomestljivo vrednost:*

(i) *zneskom, za katerega celotna nadomestljiva vrednost enote (skupine enot) presega njeno celotno knjigovodsko vrednost.*

(ii) *vrednostjo, pripisano ključni(m) predpostavki (predpostavkam).*

(iii) *znesek, za katerega se mora(jo) vrednost(i), pripisane ključni predpostavki (ali predpostavkam) spremeniti, po vključitvi ustreznih učinkov te spremembe na druge spremenljivke, uporabljene pri merjenju celotne nadomestljive vrednosti, tako da bi bila celotna nadomestljiva vrednost enote (skupine enot) enaka njeni celotni knjigovodski vrednosti.*

136. Zadnji podroben izračun nadomestljive vrednosti takšne denar ustvarjajoče enote (skupine enot) z dobrim imenom, opravljen v predhodnem obdobju, se lahko skladno s členom 24. ali 99. prenese naprej in uporabi za preizkus morebitne oslabitve te enote (skupine enot) v tekočem obdobju, če so izpolnjena spodaj našteta sodila. V takšnem primeru se informacija za to enoto (skupino enot), ki je vključena v razkritja po 134. in 135. členu, nanaša na preneseni izračun nadomestljive vrednosti.

137. Ponazorilni zgled 9 prikazuje razkritja, ki jih zahtevata člen 134 in 135.

PREHODNE DOLOČBE IN DATUM UVELJAVITVE

138. *Če se podjetje v skladu s 85. členom MSRP 3 Poslovne združitve odloči uporabljati MSRP 3 pred datumom uveljavitve, določenim v 78.-84. členu MSRP 3, potem od istega datuma za naprej uporablja tudi ta standard.*

▼**M3**

139. ***Sicer pa podjetje ta standard uporablja:***

(a) ***za dobro ime in neopredmetena sredstva, pridobljena v poslovnih združitvah z datumom pogodbe 31. marec 2004 ali kasneje;***

ter

(b) ***za vsa druga sredstva za letna obdobja za naprej, od začetka prvega letnega obdobja po 31. marcu 2004 ali kasneje.***

140. ***Podjetjem, za katere velja 139. člen, se priporoča, da zahteve tega standarda uporabijo pred datumom uveljavitve, določenim v 139. členu. Če podjetje ta standard uporablja pred navedenimi datumi uveljavitve, potem od istega datuma uporablja tudi MSRP 3 Neopredmetena sredstva in MSRP 38 (kakor je bil spremenjen 2004).***

RAZVELJAVITEV MRS 36 – (IZDAN 1998)

141. Ta standard nadomešča MRS 36 *Oslabitev sredstev* (izdan 1998).

▼M3

PRILOGA A

Uporaba metod sedanje vrednosti za merjenje vrednosti pri uporabi

Ta priloga je sestavni del standarda. Podaja dodatne napotke glede uporabe metod sedanje vrednosti pri merjenju vrednosti pri uporabi. Čeprav se v teh napotkih uporablja izraz „sredstvo", velja le-ta enako za skupino sredstev, ki tvori denar ustvarjajočo enoto.

Sestavine merjenja sedanje vrednosti

A1. Naslednje sestavine skupaj zajemajo ekonomske razlike med sredstvi:

(a) ocena prihodnjega denarnega toka, ali v bolj zapletenih primerih, zaporedja denarnih tokov, ki jih podjetje pričakuje iz tega sredstva;

(b) pričakovanja o možnih razlikah vrednosti ali časovnega okvira teh denarnih tokov;

(c) časovna vrednost denarja, ki jo predstavlja sedanja tržna obrestna mera brez tveganja;

(d) cena za prevzem negotovosti, ki so del sredstva;

in

(e) drugi dejavniki, včasih neugotovljivi/neprepoznavni (na primer nelikvidnost), ki bi jih udeleženci na trgu upoštevali pri določanju cene prihodnjih denarnih tokov, ki jih podjetje pričakuje iz tega sredstva;

A2. Ta priloga razlikuje med dvema metodama izračunavanja sedanje vrednosti, katerakoli od njih se lahko uporabi pri oceni vrednosti sredstva pri uporabi, odvisno od okoliščin. Po „tradicionalni" metodi so prilagoditve za dejavnike (b)-(e), opisane v členu A1, vgrajene v diskontno mero. Po metodi „pričakovanega denarnega toka" povzročijo dejavniki (b), (d) in (e) prilagoditve pri določanju pričakovanih denarnih tokov, prilagojenih tveganju. Katerikoli način izbere podjetje za odraz svojih pričakovanj o možnih spremembah vrednosti ali časovnem okviru prihodnjih denarnih tokov, pa bi moral rezultat pokazati pričakovano sedanjo vrednost prihodnjih denarnih tokov, to je tehtano povprečje vseh možnih izidov.

Splošna načela

A3. Metode, uporabljene pri ocenjevanju prihodnjih denarnih tokov in obrestnih mer, se bodo razlikovale od primera oz. situacije do situacije, odvisno od okoliščin, ki vplivajo na konkretno sredstvo. Vendar pa naslednja splošna načela urejajo vsako uporabo metod sedanje vrednosti pri merjenju sredstev:

(a) Obrestne mere, uporabljene za diskontiranje denarnih tokov, bi morale odražati predpostavke, skladne s tistimi, ki veljajo za pričakovane denarne tokove. Sicer bi bil učinek nekaterih predpostavk upoštevan dvakrat, ali pa prezrt. Na primer, diskontna mera 12 odstotkov se lahko uporabi za pogodbene denarne tokove za dano posojilo. Ta mera odraža pričakovanja o prihodnjih neplačilih posojil s posebnimi značilnostmi/lastnostmi. Iste 12-odstotne mere pa ne bi smeli uporabiti pri diskontu pričakovanih denarnih tokov, ker ti denarni tokovi že odražajo predpostavke bodočih neplačil.

(b) na pričakovane denarne tokove in diskontne mere ne bi smeli vplivati predsodki in dejavniki, ki niso povezani z obravnavanim sredstvom. Na primer, namerno premajhno izkazovanje pričakovanih denarnih tokov, da bi povečali dozdevno prihodnjo dobičkonosnost sredstva, uvaja pristranskost v merjenje.

(c) pričakovani denarni tokovi ali diskontne mere bi morale odražati celo paleto možnih izidov in ne ene same najverjetnejše, najmanjše ali največje možne vrednosti.

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

▼M3

diskontni meri vključuje vsa pričakovanja o prihodnjih denarnih tokovih in ustrezno premijo za tveganje. Zato polaga običajni način največji poudarek na izbiro diskontne mere.

A5. V nekaterih okoliščinah, na primer tistih, v katerih so primerljiva sredstva lahko upoštevana na trgu, je običajni način razmeroma enostaven za uporabo. Za sredstva s pogodbenimi denarnimi tokovi je to skladno z načinom, kjer udeleženci na trgu opisujejo sredstva, kot z 12-odstotno obveznico.

A6. Vendar pa običajni način morda ne more ustrezno rešiti nekaterih zapletenih problemov merjenja, kot je merjenje nefinančnih sredstev, za katera ne obstaja trg za konkretno postavko, ali pa sploh ne obstaja primerljiva postavka. Ustrezno iskanje „mere, sorazmerne s tveganjem", pa zahteva proučitev najmanj dveh postavk – sredstva, ki obstaja na trgu in ima upoštevano obrestno mero, in sredstva, ki ga merimo (je predmet meritve). Ustrezna diskontna mera za denarne tokove, ki jih merimo, se izpelje iz pomembne obrestne mere za to drugo sredstvo. Za takšno izpeljavo morajo biti lastnosti denarnih tokov tega drugega sredstva podobne lastnostim sredstva, ki ga merimo. Zato mora merilec ravnati tako:

(a) ugotoviti niz denarnih tokov, ki se bodo prekinili;

(b) prepoznati drugo sredstvo na trgu, ki ima dozdevno podobne lastnosti denarnih tokov;

(c) primerjati nize denarnih tokov teh dveh sredstev, da zagotovi njihovo podobnost (npr. ali sta oba niza skupka pogodbenih denarnih tokov, ali pa je eden od njih pogodbeni in drugi pričakovani denarni tok?);

(d) oceniti, ali eno sredstvo vsebuje takšno sestavino, ki ni prisotna v drugem sredstvu (npr., eno je manj udenarljivo kot drugo?);

in

(e) oceniti, ali se bosta oba niza denarnih tokov obnašala (razlikovala) na podoben način tudi v spremenljivih ekonomskih okoliščinah.

Način pričakovanega denarnega toka

A7. Metoda pričakovanega denarnega toka je v nekaterih okoliščinah učinkovitejše merilno orodje kot običajni način. Pri razvijanju merjenja upošteva način pričakovanega denarnega toka vsa pričakovanja glede možnih denarnih tokov namesto posameznih najbolj verjetnih denarnih tokov. Denarni tok bi lahko bil na primer 100 DE, 200 DE ali 300 DE z verjetnostjo 10 %, 60 % oziroma 30 %. Pričakovani denarni tok je 220 DE. Način pričakovanega denarnega toka se tako razlikuje od običajnega načina, ker se usmeri na neposredno preučevanje konkretnih denarnih tokov in na bolj jasno izraženih trditvah iz predpostavk, uporabljenih pri merjenju.

A8. Način pričakovanega denarnega toka tudi omogoča uporabo metod sedanje vrednosti, kadar je časovni okvir denarnih tokov negotov. Na primer, prejem denarnega toka 1 000 DE bi lahko bil v enem letu, dveh letih ali treh letih, z verjetnostjo 10 %, 60 % oziroma 30 %. Spodnji primer kaže izračun pričakovane sedanje vrednosti v takšnih okoliščinah.

Sedanja vrednost 1 000 DE v 1 letu po 5 %	952,38 DE	
Verjetnost	10,00 %	95,24 DE
Sedanja vrednost 1 000 DE v 2 letih po 5,25 %	902,73 DE	
Verjetnost	60,00 %	541,64 DE
Sedanja vrednost 1 000 DE v 3 letih po 5,50 %	851,61 DE	
Verjetnost	30,00 %	255,48 DE
Pričakovana sedanja vrednost		892,36 DE

A9. Pričakovana sedanja vrednost 892,36 DE se razlikuje od običajnega pojmovanja najboljše ocene 902,73 DE (60-odstotna verjetnost). Običajno izračunavanje sedanje vrednosti, uporabljeno v tem primeru, zahteva odločitev o tem, katere možne časovne okvire denarnih tokov bi uporabili, in ustrezno ne bo odražal verjetnosti

▼M3

drugačnih časovnih okvirov oz. rokov. To je zato, ker diskontna mera v običajnem izračunu sedanje vrednosti ne more odražati negotovosti pri opredelitvi oz. usklajevanju časovnega okvira.

A10. Uporaba verjetnosti je bistvena sestavina načina pričakovanega denarnega toka. Obstaja pa vprašanje o tem, ali se takšnim v veliki meri subjektivnim ocenam pripisuje večja natančnost, kot pa dejansko obstaja. Pravilna uporaba običajnega načina (kot je opisana v členu A6) zahteva iste ocene in subjektivnost, ne da bi se zagotovila preglednost izračuna po načinu pričakovanih denarnih tokov.

A11. Mnoge ocene, ki jih je razvila sedanja praksa, neformalno že vključujejo sestavine pričakovanih denarnih tokov. Od računovodij se tudi pogosto zahteva, da izmerijo sredstvo le z omejenimi informacijami o verjetnosti možnih denarnih tokov. Na primer, računovodja se lahko znajde v naslednjih okoliščinah:

(a) ocenjeni znesek je med 50 DE in 250 DE, vendar nobena vrednost v tem razponu ni bolj verjetna kot katerakoli druga vrednost. Na podlagi te omejene informacije je pričakovani denarni tok je 150 DE [(50 + 250)/2].

(b) ocenjeni znesek je nekje med 50 DE in 250 DE, in najbolj verjetna vrednost je 100 DE. Vendar pa ni znana verjetnost, ki se pripisuje vsaki od teh vrednosti. Na podlagi te omejene informacije je pričakovani denarni tok je 133,33 DE [(50 + 100 + 250)/3].

(c) ocenjena vrednost bo 50 DE (10-odstotna verjetnost) 250 DE (30-odstotna verjetnost) ali 100 DE (60-odstotna verjetnost). Na podlagi te omejene informacije je pričakovani denarni tok je 140 DE [(50 × 0,10) + (250 × 0,30) + (100 × 0,60)].

V vsakem primeru pričakovani denarni tok verjetno zagotavlja boljšo oceno vrednosti pri uporabi kot najmanjša, najbolj verjetna ali največja vrednost sama zase.

A12. Uporaba načina pričakovanega denarnega toka je odvisna od omejitve razmerja med stroškov in koristi. V nekaterih primerih ima podjetje lahko dostop do obsežnih podatkov in lahko razvije mnogo scenarijev denarnega toka. V drugih primerih pa podjetje ne more razviti več kot samo splošnih trditev o spremenljivosti denarnih tokov, ne da bi imelo pri tem znatne stroške. Podjetje mora uravnotežiti stroške pridobitve dodatnih informacij z ustrezno dodatno zanesljivostjo, ki jo bodo te informacije prispevale k merjenju.

A13. Nekateri trdijo, da so metode pričakovanega denarnega toka neustrezne za merjenje ene same postavke ali postavke z omejenim številom možnih izidov. Ponujajo nam primer sredstva z dvema možnima izidoma: 90-odstotna verjetnost, da bo denarni tok 10 DE, in 10-odstotna verjetnost, da bo denarni tok 1 000 DE. Pripominjajo, da je pričakovani denarni tok v tem primeru 109 DE in oporekajo rezultatu, da ne predstavlja nobene dejanske vrednosti, ki bo na koncu plačana.

A14. Trditve, ko je pravkar opisana, so odraz temeljnega nestrinjanja s ciljem merjenja. Če je cilj zbiranje stroškov, ki bodo nastali, potem pričakovani denarni tokovi morda ne bodo prikazali reprezentativne zveste ocene pričakovanih stroškov. Ta standard pa se ukvarja z merjenjem nadomestljive vrednosti sredstva. V tem primeru ni verjetno, da bo nadomestljiva vrednost sredstva 10 DE, četudi je to najverjetnejši denarni tok. To je zato, ker merjenje 10 DE ne vključuje negotovosti denarnega toka pri merjenju sredstva. Namesto tega je negotov denarni tok prikazan tako, kot da je gotov denarni tok. Nobeno razumno podjetje ne bi prodalo sredstva s takšnimi lastnostmi za 10 DE.

Diskontna mera

A15. Ne glede na to, kateri način bo podjetje uporabilo pri merjenju vrednosti sredstva pri uporabi, pa obrestne mere, uporabljene pri diskontiranju denarnih tokov, ne bi smele kazati tveganj, katerim so bili ocenjeni denarni tokovi prilagojeni. Sicer bi bil učinek nekaterih predpostavk upoštevan dvakrat.

A16. Če se mera za kako sredstvo ne dobi neposredno na trgu, uporablja podjetje za ocenitev diskontne mere nadomestke. Namen je pridobitev kar najnatančnejše tržne ocene

(a) časovne vrednosti denarja za obdobja do konca dobe koristnosti sredstva

in

▼M3

(b) dejavnikov (b), (d) in (e), opisanih v členu A1, kolikor niso povzročili prilagoditev pri določanju ocenjenih denarnih tokov.

A17. Na začetku lahko podjetje pri oblikovanju takšne ocene upošteva tele mere:

(a) tehtane povprečne stroške dolgoročnega financiranja v podjetju, ugotovljene z uporabo metod, kot je model ocenjevanja dolgoročnih sredstev (*capital asset pricing model - CAPM*),

(b) mere pri dodatnem izposojanju v podjetju

in

(c) druge tržne mere izposojanja.

A18. Vendar pa je treba te mere prilagoditi, da bi:

(a) se videlo, kako trg ocenjuje posebna tveganja, povezana z ocenjenimi denarnimi tokovi,

in

(b) izključiti tveganja, ki niso pomembna za ocene denarnih tokov tega sredstva, ali kateremu so bile prilagojene ocene prihodnjega denarnega toka.

Upoštevati je treba tveganja, kot so tveganje, odvisno od države, v kateri se posluje, valutno tveganje, in cenovno tveganje.

A19. Diskontna mera je neodvisna od ustroja dolgoročnega financiranja podjetja in načina, kako je podjetje financiralo nakup sredstva, ker prihodnji denarni tokovi, ki se pričakujejo od sredstva, niso odvisni od načina, kako je podjetje financiralo nakup sredstva.

A20. Člen 55 zahteva, da je uporabljena diskontna mera pred obdavčitvijo. Če je podlaga, uporabljena za oceno diskontne mere, stanje po obdavčitvi, jo je treba prilagoditi, da bi kazala stanje pred obdavčitvijo.

A21. Za ocenitev vrednosti pri uporabi podjetje praviloma uporabi enotno diskontno mero. Vendar za različna prihodnja obdobja uporablja različne diskontne mere, če je vrednost pri uporabi občutljiva za razlike med tveganji v različnih obdobjih ali za rokovni ustroj obrestnih mer.

▼M3

PRILOGA B

Sprememba MRS 16

Sprememba te priloge se uporablja od takrat, ko začne podjetje uporabljati MRS 16 Opredmetena osnovna sredstva(nepremičnine, naprave in oprema) *(spremenjen 2003). Nadomesti se, ko se uveljavi MRS 36* Oslabitev sredstev (popravljen 2004).*Ta priloga nadomešča ustrezne spremembe, ki jih je v MRS 36 Oslabitev sredstev (izdan 1998) uvedel MRS 16 (spremenjen 2003). MRS 36 (spremenjen 2004) vključuje zahteve članov iz te priloge. Zato spremembe iz MRS 16 (spremenjenega 2003) niso več potrebne, ko začne podjetje uporabljati MRS 36 (spremenjen 2004). Ta priloga se uporablja le za podjetja, ki želijo uporabljati MRS 16 (spremenjen 2003) pred datumom njegove uveljavitve.*

B1. MRS 16 *Opredmetena osnovna sredstva(nepremičnine, naprave in oprema)* se spremeni, kot je opisano spodaj.

V Prilogi se člen A4 spremeni, da se glasi takole:

A4. MRS 36 *Oslabitev sredstev* (izdan 1998) se spremeni tako, kot je opisano v nadaljevanju.

V standardu se spremenjeni 4., 9., 34., 37., 38., 41., 42., 59., 96. in 104. člen glasi takole:

4. Ta standard velja za sredstva, ki so izkazana po prevrednotenem znesku (pošteni vrednosti) po drugih standardih, kot je model prevrednotenja iz MRS 16 – *Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema).* Prepoznavanje, ali je prevrednoteno sredstvo oslabljeno, pa je odvisno od podlage, uporabljene pri ugotavljanju poštene vrednosti:

…

9. ***Pri ocenjevanju, ali je kako znamenje, da utegne biti sredstvo oslabljeno, podjetje upošteva najmanj tale znamenja:***

…

Iz notranjih virov informacij

…

(f) ***v obdobju so se pojavile ali se v bližnji prihodnosti pričakujejo pomembne spremembe obsega ali načina sedanje ali pričakovane uporabe sredstva z neugodnim vplivom na podjetje. Te spremembe vključujejo neizkoriščanje sredstva, načrte ustavitve ali reorganiziranja poslovanja, ki mu pripada sredstvo, ali odtujitve sredstva pred prej pričakovanim datumom,***

in

…

34. Projekcije denarnih odtokov vključujejo tiste stroške, potrebne za vsakodnevno vzdrževanje sredstva, kot tudi prihodnje splošne stroške, ki se lahko utemeljeno in dosledno pripišejo neposredno uporabi sredstva ali razporedijo nanjo.

37. ***Prihodnje denarne tokove je treba oceniti po sedanjem stanju sredstva. Ocene prihodnjih denarnih tokov ne vključujejo ocenjenih prihodnjih denarnih pritokov ali odtokov, za katere se pričakuje, da se bodo pojavili iz:***

…

(b) ***izboljšanja ali povečanja storilnosti sredstva.***

38. Ker se prihodnji denarni tokovi ocenijo po sedanjem stanju sredstva, vrednost pri uporabi ne nakazuje:

…

(b) prihodnjih denarnih odtokov, ki bodo izboljšali ali povečali storilnost sredstva, ali s tem povezane denarne pritoke, ki bodo po pričakovanju izšli iz takšnih denarnih odtokov.

41. Dokler ima podjetje denarne odtoke, ki izboljšujejo ali povečujejo storilnost sredstev, ocene prihodnjih denarnih tokov ne vključujejo ocenjenih prihodnjih denarnih pritokov, za katere se pričakuje, da se bodo pojavili iz takšnega povečanja gospodarskih koristi, ki so povezane z denarnim odtokom (glejte Prilogo A, zgled 6).

42. Ocene prihodnjih denarnih tokov vsebujejo prihodnje denarne odtoke, potrebne za ohranitev ravni gospodarskih koristi, za katere se pričakuje, da se bodo pojavile iz sredstva v njegovem sedanjem stanju. Kadar ima denar ustvarjajoča enota sredstva z različno

▼M3

ocenjeno dobo koristnosti in so vsa bistvenega pomena za nadaljevanje poslovanja enote, se pri ocenjevanju prihodnjih denarnih tokov, ki so povezani z enoto, nadomestitev sredstev s krajšo dobo koristnosti obravnava kot del vsakodnevnega vzdrževanja enote. Podobno se, če posamezno sredstvo vsebuje sestavine z različno ocenjeno dobo koristnosti, pri ocenjevanju prihodnjih denarnih tokov, ki jih ustvari to sredstvo, nadomestitev sestavin s krajšo dobo koristnosti obravnava kot del vsakodnevnega vzdrževanja sredstva.

59. ***Izguba zaradi oslabitve se takoj pripozna v izkazu poslovnega izida kot odhodek, razen če je sredstvo izkazano po prevrednotenem znesku na podlagi drugega standarda (na primer po metodi prevrednotenja iz MRS 16 – Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema)). Vsako izgubo zaradi oslabitve prevrednotenega sredstva je treba obravnavati kot zmanjšanje iz ponovnega ovrednotenja po tem ali po drugem standardu.***

96. ***Pri ocenjevanju, ali je kako znamenje, da izgube zaradi oslabitve, pripoznane pri sredstvu v prejšnjih letih, ni več ali da se je zmanjšala, podjetje upošteva najmanj tale znamenja***

…

Iz notranjih virov informacij

(d) ***v obdobju so se pojavile ali se v bližnji prihodnosti pričakujejo pomembne spremembe obsega ali načina sedanje ali pričakovane uporabe sredstva z ugodnim vplivom na podjetje. Te spremembe vključujejo stroške izboljšanja ali povečanja storilnosti sredstva, ali reorganiziranja delovanja, ki mu sredstvo pripada;***

in

…

104. ***Razveljavitev izgube zaradi oslabitve sredstva se takoj pripozna v izkazu poslovnega izida kot prihodek, razen če je sredstvo izkazano po prevrednotenem znesku na podlagi drugega standarda (na primer po metodi prevrednotenja iz MRS 16 Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema)). Vsako razveljavitev izgube zaradi oslabitve prevrednotenega sredstva je treba obravnavati kot povečanje iz ponovnega ovrednotenja po tem drugem standardu.***

▼B

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD MRS 37

Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva

Ta mednarodni računovodski standard je sprejel odbor SMRS julija 1998 in se začne uporabljati za računovodske izkaze za obdobja, ki so se začela 1. julija 1999 ali kasneje.

UVOD

▼M2

1. Ta standard uporabljajo vsa podjetja za obračunavanje rezervacij, pogojnih obveznosti in pogojnih sredstev razen tistih:

(a) ki izhajajo iz neizpolnjenih pogodb, razen če je pogodba kočljiva;

(b) ki v zavarovalnicah izhajajo iz pogodb z zavarovanci,

in

(c) za katere velja kak drug standard.

▼B

Rezervacije

▼M2

2. Ta standard ne velja za finančne **in**štrumente (tudi poroštva), ki spadajo v področje MRS 39 *Finančni inštrumenti: Pripoznavanje in merjenje*. ►M3 ——————— ◄

▼B

3. Ta standard opredeljuje posredno obvezo kot obvezo, 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; in

▼B

(b) na tej podlagi povzroči utemeljeno pričakovanje teh drugih strank, da bo tiste obveznosti izpolnilo.

4. V redkih primerih, na primer v sodnem postopku, ni nujno jasno, ali ima podjetje sedanjo obvezo. V takšnih primerih je treba šteti, da pretekli dogodek povzroči sedanjo obvezo, če je ob upoštevanju vseh razpoložljivih dokazov bolj verjetno kot ne, da na dan bilance stanja obstaja sedanja obveza. Podjetje pripozna rezervacijo za takšno sedanjo obvezo, če je zadoščeno že opisanim drugim sodilom za pripoznavanje. Če je bolj verjetno kot ne, da ne obstaja nikakršna sedanja obveza, razkrije podjetje pogojno obvezo, razen če je možnost odtoka dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi, zelo majhna.

5. Znesek, pripoznan kot rezervacija, je najboljša ocena izdatkov, potrebnih za poravnavo sedanje obveze na dan bilance stanja, ali – z drugimi besedami – znesek, ki bi ga podjetje dejansko plačalo pri poravnavi obveze na dan bilance stanja ali ga tedaj preneslo na tretjo stranko.

6. Ta standard zahteva, da podjetje pri merjenju rezervacije:

(a) upošteva tveganja in negotovosti. Vendar negotovost ne opravičuje oblikovanja čezmernih rezervacij ali namerno preveč izkazanih obveznosti;

(b) kadar je učinek časovne vrednosti denarja bistven, diskontira obveze z uporabo diskontne mere (ali mer) pred obdavčitvijo, ki kaže(-jo) sprotne tržne ocene časovne vrednosti denarja in tista tveganja, ki so značilna za obveznost in niso upoštevana v najboljši oceni izdatkov. Če se uporabi diskontiranje, se postopno povečanje rezervacije pripozna kot odhodek za obresti;

(c) upošteva prihodnje dogodke, kot so spremembe predpisov in tehnološke spremembe, če je dovolj nepristranskih dokazov, da bo do njih prišlo; in

(d) ne upošteva dobičkov iz pričakovane odtujitve sredstev, celo če je pričakovana odtujitev tesno povezana z dogodkom, ki je povzročil rezervacijo.

7. Podjetje lahko pričakuje povračilo nekaterih ali vseh izdatkov, potrebnih za poravnavo rezervacije (na primer na podlagi zavarovalnih pogodb, odškodninskih določb ali jamstev dobaviteljev). Podjetje:

(a) pripozna povračilo, kadar in zgolj kadar je res gotovo, da ga bo prejelo, če bo poravnalo obvezo; pripoznani znesek povračila naj ne presega zneska rezervacije; in

(b) pripozna povračilo kot posebno sredstvo; v izkazu poslovnega izida (uspeha) se lahko odhodki, ki se nanašajo na rezervacijo, predstavijo pobotani z zneskom, pripoznanim kot povračilo.

8. Rezervacije se pregledajo na dan vsake bilance stanja in se prilagodijo, da bi kazale tedanjo najboljšo oceno. Če ni več verjetno, da bo pri poravnavi obveze potreben odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi, je treba rezervacijo razveljaviti (stornirati).

9. Rezervacijo je treba uporabljati samo za izdatke, za katere je bila prvotno pripoznana.

Rezervacije – posebna uporaba

10. Ta standard pojasnjuje, kako se uporabljajo splošne zahteve pripoznavanja in merjenja rezervacij v treh posebnih primerih: pri izgubah iz prihodnjega poslovanja; kočljivih pogodbah; in reorganiziranju.

11. Rezervacije se ne pripoznavajo za izgube iz prihodnjega poslovanja. Pričakovanje izgub iz prihodnjega poslovanja je znamenje, da utegnejo biti nekatera poslovna sredstva oslabljena. V takšnem primeru podjetje preveri, ali so takšna sredstva oslabljena po MRS 36 – Oslabitev sredstev.

12. Če ima podjetje kočljivo pogodbo, je sedanjo obvezo po pogodbi treba pripoznati in izmeriti kot rezervacijo. Kočljiva pogodba je tista, pri kateri neizogibni stroški izpolnjevanja pogodbenih obvez presegajo gospodarske koristi, ki se pričakujejo od nje.

13. Ta standard opredeljuje reorganiziranje kot program, ki ga načrtuje in obvladuje ravnateljstvo ter bistveno spreminja:

(a) področje poslovanja, s katerim se ukvarja podjetje; ali

(b) način vodenja poslovanja.

14. Rezervacija stroškov reorganiziranja se pripozna, le če je zadoščeno splošnim sodilom za pripoznavanje rezervacij. V tej zvezi se pojavi posredna obveza reorganiziranja, le če:

(a) ima podjetje podroben uradni načrt reorganiziranja, ki določa najmanj:

(i) zadevno poslovanje ali njegov del;

▼B

(ii) glavne prizadete razmestitve;

(iii) razmestitev, delovanje in približno število zaposlencev, ki jim bo treba dati nadomestilo zaradi prenehanja službovanja;

(iv) prihodnje izdatke; in

(v) ali bo načrt uresničen; in

(b) podjetje z začetkom uresničevanja takšnega načrta ali s sporočilom prizadetim o njegovih glavnih značilnostih povzroči njihovo utemeljeno pričakovanje, da bo izpeljalo reorganiziranje.

15. Odločitve ravnateljstva ali odbora o reorganiziranju ne povzročajo posredne obveze na dan bilance stanja, razen če je podjetje pred datumom bilance stanja:

(a) začelo uresničevati načrt reorganiziranja; ali

(b) sporočilo načrt reorganiziranja prizadetim dovolj natančno, da utemeljeno pričakujejo, da bo izpeljalo reorganiziranje.

16. Kadar reorganiziranje vključuje prodajo obrata (poslovalnice), se ne pojavi obveza za prodajo, dokler podjetje ni zavezano k prodaji, to je dokler ni obvezujoče pogodbe o prodaji.

17. Rezervacija za reorganiziranje vključuje samo neposredne izdatke, ki izhajajo iz reorganiziranja ter:

(a) jih nujno povzroča reorganizacija; in

(b) niso povezane z nadaljnjim delovanjem podjetja. Torej rezervacija za reorganiziranje ne vključuje: stroškov dopolnilnega usposabljanja ali premeščanja osebja, ki ostane; stroškov trženja; ali naložb v novo ureditev in omrežje za razpečevanje.

Pogojne obveznosti

▼M5

18. Ta standard opredeljuje možno obveznost kot:

▼B

(a) možno obvezo, ki izhaja iz preteklih dogodkov in katere obstoj potrdi samo pojavitev ali nepojavitev enega ali več negotovih prihodnjih dogodkov, ki jih podjetje ne obvladuje v celoti; ali

(b) sedanja obveza, ki izhaja iz preteklih dogodkov, vendar se ne pripozna, ker:

(i) ni verjetno, da bo pri poravnavi obveze potreben odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi; ali

(ii) zneska obveze ni mogoče izmeriti dovolj zanesljivo.

19. Podjetje ne pripozna pogojne obveznosti. Razkrije jo, razen če je možnost odtoka dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi, zelo majhna.

Pogojna sredstva

20. Ta standard opredeljuje pogojno sredstvo kot 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. Tak primer je terjatev, ki si jo podjetje prizadeva uveljaviti s pravnimi postopki, kjer izid ni gotov.

21. Podjetje ne pripozna pogojnega sredstva. Razkrije ga, če je pritok gospodarskih koristi verjeten.

22. Če je uresničitev dobička res gotova, s tem povezano sredstvo ni pogojno sredstvo in ga je ustrezno pripoznati.

Datum uveljavitve

23. Ta standard se začne uporabljati za letne računovodski izkaze za obdobja, ki se začno 1. julija 1999 ali kasneje. Njegova uporaba pred tem datumom je priporočljiva.

VSEBINA

	Odstavki
Namen	327
Področje	327
Opredelitve pojmov	328
Rezervacije in druge obveznosti	329
Razmerje med rezervacijami in pogojnimi obveznostmi	329
Pripoznavanje	329
Rezervacije	329

▼B

	Odstavki
Sedanja obveza	330
Pretekli dogodek	330
Verjeten odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi	331
Zanesljiva ocena obveze	331
Pogojne obveznosti	331
Pogojna sredstva	332
Merjenje	332
Najboljša ocena	332
Tveganja in negotovosti	333
Sedanja vrednost	333
Prihodnji dogodki	333
Pričakovana odtujitev sredstev	334
Povračila	334
Spremembe rezervacij	334
Uporaba rezervacij	334
Uporaba pravil za pripoznavanje in merjenje	335
Izgube iz prihodnjega poslovanja	335
Kočljive pogodbe	335
Reorganiziranje	335
Razkrivanje	337
Prehodne določbe	338
Datum uveljavitve	339

Standarde, ki so natisnjeni s krepkimi ležečimi črkami, je treba brati v povezavi s temeljnim gradivom in navodili za uporabo v tem standardu ter v povezavi z „Uvodom v določbe mednarodnih računovodskih standardov”. Mednarodni računovodski standardi niso namenjeni za uporabo pri nebistvenih postavkah (glej odstavek 12 Uvoda).

NAMEN

Namen 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 računovodskih izkazov razkritih dovolj informacij, da uporabniki lahko razumejo njihovo naravo, časovne opredelitve in zneska.

PODROČJE

1. Ta standard uporabljajo vsa podjetja za obračunavanje rezervacij, pogojnih obveznosti in pogojnih sredstev razen tistih,

   (a) ki izhajajo iz finančnih inštrumentov, izkazanih po pošteni vrednosti;

▼M3

▼B

   (c) ki v zavarovalnicah izhajajo iz pogodb z zavarovanci; in

   (d) za katere velja kak drug mednarodni računovodski standard.

2. Ta standard velja za finančne inštrumente (tudi poroštva), ki niso izkazani po pošteni vrednosti.

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.

▼M3

▼M3

5. Če kak drug standard obravnava posebne vrste rezervacij, pogojnih obveznosti ali pogojnih sredstev, uporablja podjetje tisti standard in ne tega. Na primer, MSRP 3 *Poslovne združitve* obravnava ravnanje prevzemnika pogojnih obveznosti, prevzetih v poslovni združitvi. Podobno nekatere vrste rezervacij obravnavajo tudi standardi o:

▼B

(a) pogodbah o gradbenih delih (glej MRS 11 — Pogodbe o gradbenih delih);

(b) davku od dobička (glej MRS 12 — Davek od dobička);

(c) najemih (glej MRS 17 — Najemi). Ker pa v MRS 17 ni nobenih posebnih zahtev za obravnavanje poslovnih najemov, ki so postali kočljivi, velja za take primere ta standard;

(d) zaslužki zaposlencev (glej MRS 19 — Zaslužki zaposlencev); in

▼M3

(e) zavarovalne pogodbe (glej MSRP 4 *Zavarovalne pogodbe*). Ta standard pa velja za rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva zavarovatelja, razen tistih, ki izhajajo iz njegovih pogodbenih obveznosti in pravic iz naslova zavarovalnih pogodb v okviru MSRP 4.

▼B

6. Nekateri zneski, ki se obravnavajo kot rezervacije, se lahko nanašajo na pripoznavanje prihodkov, na primer če podjetje da poroštvo v zameno za opravnino. Ta standard ne obravnava pripoznavanja prihodkov. MRS 18 – Prihodki, ugotavlja okoliščine, v katerih se prihodki pripoznajo, in daje praktične napotke za uporabo sodil za pripoznavanje. Ta standard ne spreminja zahtev MRS 18.

7. Ta standard opredeljuje rezervacije kot obveznosti z negotovim časom ali zneskom. V nekaterih državah se izraz „rezervacija” uporablja tudi v povezavi s postavkami, kot so amortizacija, oslabitev sredstev in dvomljive terjatve: to so popravki knjigovodskih zneskov sredstev in jih ta standard ne obravnava.

8. Drugi mednarodni računovodski 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 usredstvenja stroškov, ki se pripoznajo, ko se oblikuje rezervacija.

▼M3

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.

▼B

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; in

(b) na tej podlagi povzroči utemeljeno pričakovanje teh drugih strank, da bo tiste obveznosti izpolnilo.

Pogojna obveznost je:

(a) možna obveza, ki izhaja iz preteklih dogodkov in katere obstoj potrdi samo pojavitev ali nepojavitev enega ali več negotovih prihodnjih dogodkov, ki jih podjetje ne obvladuje v celoti; ali

(b) sedanja obveza, ki izhaja iz preteklih dogodkov, vendar se ne pripozna, ker:

▼B

(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; in

(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; in

(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; ali

(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 pripozna, če:

(a) ima podjetje zaradi preteklega dogodka sedanjo obvezo (pravno ali posredno) ►**M5** ——————— ◄;

(b) je verjetno, da bo pri poravnavi obveze potreben odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi; in

(c) je mogoče zanesljivo oceniti znesek obveze.

Če ti pogoji niso izpolnjeni, se rezervacija ne pripozna.

▼B

Sedanja obveza

15. V redkih primerih ni jasno, ali obstaja sedanja obveza. V takšnih primerih je treba šteti, da pretekli dogodek povzroči sedanjo obvezo, če je ob upoštevanju vseh razpoložljivih dokazov bolj verjetno kot ne, da na dan bilance stanja obstaja sedanja obveza.

16. V skoraj vseh primerih je jasno, ali pretekli dogodek povzroča sedanjo obvezo. V redkih primerih, na primer pri sodnih postopkih, je lahko sporno, ali je prišlo do nekaterih dogodkov in ali je njihova posledica sedanja obveza. V takšnem primeru podjetje ugotovi, ali na dan bilance stanja obstaja sedanja obveza, če upošteva vse razpoložljive dokaze, tudi na primer mnenje veščakov. Upoštevani dokazi so vsi dodatni dokazi, ki izhajajo iz dogodkov po datumu bilance stanja. Na podlagi takšnih dokazov podjetje:

(a) pripozna rezervacijo (če je zadoščeno sodilom za pripoznavanje), kadar je bolj verjetno kot ne, da na dan bilance stanja obstaja sedanja obveza; in

(b) razkrije pogojno obveznost, kadar je bolj verjetno kot ne, da na dan bilance stanja ne obstaja sedanja obveza, razen če je odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi, malo verjeten (glej odstavek 86).

Pretekli dogodek

17. Pretekli dogodek, ki privede do sedanje obveze, se imenuje obvezujoč dogodek. Če naj bo dogodek obvezujoč, podjetje ne sme imeti nobenih drugih stvarnih možnosti za poravnavo obveze, ki jo je povzročil dogodek. Tako je le,

(a) kadar poravnavo obveze zahteva zakon; ali

(b) v primeru posredne obveze, kadar dogodek (ki je lahko dejanje podjetja) povzroči utemeljeno pričakovanje drugih strank, da bo podjetje poravnalo obvezo.

18. Računovodski izkazi obravnavajo finančno stanje podjetja konec poročevalnega obdobja in ne možno stanje v prihodnosti. Zato se ne pripozna nikakršna rezervacija za stroške, ki se bodo pojavili pri poslovanju v prihodnosti. V bilanci stanja podjetja se pripoznajo le obveznosti, ki obstajajo na dan bilance stanja.

19. Kot rezervacije se pripoznajo le tiste obveze, ki izhajajo iz preteklih dogodkov in obstajajo neodvisno od prihodnjega delovanja podjetja (to je prihodnjega ravnanja pri poslovanju). Takšne obveze so na primer kazni ali stroški odpravljanja škode v okolju, od katerih vsaka ne glede na prihodnje ravnanje podjetja pri poravnavi privede do odtoka dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi. Podobno pripozna podjetje rezervacijo za stroške ponovnega zagona rafinerijskih naprav ali jedrske elektrarne, kolikor je podjetje dolžno odpraviti že nastalo škodo. Nasprotno lahko podjetje zaradi komercialnih pritiskov ali zakonskih zahtev namerava ali mora prevzeti izdatke za delovanje na poseben način v prihodnosti (na primer z vpeljavo dimnih filtrov pri nekaterih vrstah tovarn). Ker se podjetje lahko ogne prihodnjim izdatkom s svojim prihodnjim ravnanjem, na primer s spremembo načina delovanja, nima za takšne prihodnje izdatke nobene sedanje obveze in ne pripozna nobene rezervacije.

20. Obveza vedno vključuje drugo stranko, do katere obstaja. Vendar ni treba povedati, do katere stranke obstaja, saj lahko v resnici obstaja do javnosti nasploh. Ker obveza vedno vključuje obljubo drugi stranki, sledi, da odločitev ravnateljstva ali odbora ne povzroči posredne obveze na dan bilance stanja, razen če je bila odločitev pred datumom bilance stanja sporočena prizadetim, in to dovolj natančno, da povzroči njihovo utemeljeno pričakovanje, da bo podjetje izpolnilo svoje obveznosti.

21. Dogodek, ki ne povzroči obveze takoj, jo lahko povzroči kasneje zaradi spremembe zakona ali ker kako dejanje (na primer dovolj natančna javna izjava) podjetja povzroči posredno obvezo. Na primer ko je povzročena škoda okolju, morda ni nikakršne obveze za odpravo posledic. Povzročitev škode pa postane obvezujoč dogodek, če nov zakon zahteva odpravo obstoječe škode ali če podjetje javno sprejme odgovornost za odpravo na način, ki povzroči posredno obvezo.

22. Kadar je podrobnosti predloženega novega zakona šele treba dodelati, se pojavi obveza, le če je res gotovo, da bo predloženo sprejeto. Za potrebe tega standarda se takšna obveza obravnava kot pravna obveza. Razlike v okoliščinah sprejemanja zakonov onemogočajo podrobnejšo opredelitev posameznega dogodka, katerega posledica je gotovost glede sprejetja zakona. V številnih primerih ni mogoče biti povsem gotov o sprejetju zakona, dokler ni sprejet.

▼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 (glej odstavek 86).

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 postavk bilance stanja. Razen v skrajno redkih primerih lahko podjetje določi razpon možnih izidov in tako pride do ocene obveze, ki jo lahko dovolj zanesljivo uporabi pri pripoznanju rezervacije.

26. V skrajno redkih primerih, ko niso možne zanesljive ocene, obstaja obveznost, ki je ni mogoče pripoznati. Takšna obveznost se razkrije kot pogojna obveznost (glej odstavek 86).

Pogojne obveznosti

27. Podjetje ne pripozna pogojne obveznosti.

28. Pogojna obveznost se razkrije, kot zahteva odstavek 86, razen če je verjetnost odtoka dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi, zelo majhna.

29. Kadar je podjetje skupaj in posamič odgovorno za obvezo, se tisti del obveze, za katerega se pričakuje, da ga bodo izpolnile druge stranke, obravnava kot pogojna obveznost. Podjetje pripozna rezervacijo za tisti del obveze, za katerega je verjeten odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi, razen v skrajno redkih okoliščinah, ko ni mogoča zanesljiva ocena.

30. Pogojne obveznosti lahko nastajajo v nasprotju z začetnimi pričakovanji. Zato se nenehno ocenjujejo, da bi ugotovili, ali je odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi, postal verjeten. Če potrebnost odtoka prihodnjih gospodarskih koristi postane verjetna pri postavki, ki je bila prej obravnavana kot pogojna obveznost, se pripozna rezervacija v računovodskih izkazih obdobja, v katerem se spremeni verjetnost (razen v skrajno redkih okoliščinah, ko ni mogoča nobena zanesljiva ocena).

Pogojna sredstva

31. Podjetje ne pripozna pogojnega sredstva.

32. Pogojna sredstva navadno izhajajo iz nenačrtovanih ali drugih nepričakovanih dogodkov, ki omogočajo pritok gospodarskih koristi v podjetje. Tak primer je terjatev, ki si jo podjetje prizadeva uveljaviti s pravnimi postopki, kjer izid ni gotov.

33. Pogojna sredstva se ne pripoznavajo v računovodskih izkazih, ker bi to lahko povzročilo pripoznavanje prihodkov, ki ne bodo nikoli uresničeni. Če pa postane uresničitev prihodkov gotova, zadevno sredstvo ni pogojno sredstvo in ga je ustrezno pripoznati.

34. Pogojno sredstvo se razkrije, kot zahteva odstavek 89, 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 povezani prihodki pripoznajo v računovodskih izkazih obdobja, v katerem pride do spremembe. Če je pritok gospodarskih koristi verjeten, podjetje razkrije pogojno sredstvo (glej odstavek 89).

MERJENJE

Najboljša ocena

36. Znesek, pripoznan kot rezervacija, je najboljša ocena izdatkov, potrebnih za poravnavo na dan bilance stanja obstoječe obveze.

([1]) Pojasnjevanje „verjetnega” v tem standardu z „bolj možnim kot ne” ni nujno tudi v drugih mednarodnih računovodskih standardih.

▼B

37. Najboljša ocena izdatkov, potrebnih za poravnavo obstoječe obveze, je znesek, ki bi ga podjetje utemeljeno plačalo za poravnavo na dan bilance stanja obstoječe obveze ali ga na ta dan preneslo na tretjo stranko. Pogosto ni mogoče ali pa je predrago poravnati ali prenesti obvezo na dan bilance stanja. Vendar ocena zneska, ki bi ga podjetje utemeljeno plačalo za poravnavo ali prenos obveze, najbolje ocenjuje izdatke, potrebne za poravnavo na dan bilance stanja obstoječe obveze.

38. Izid in finančni učinek oceni ravnateljstvo podjetja s presojo, podprto z izkušnjami iz podobnih poslov, in v nekaterih primerih s poročili neodvisnih veščakov. Upoštevani dokazi so vsi dodatni dokazi, ki izhajajo iz dogodkov po datumu bilance stanja.

39. Negotovosti v zvezi z zneskom, ki naj bi se pripoznal kot rezervacija, se obravnavajo različno, v skladu z okoliščinami. Kadar merjena rezervacija vključuje veliko število postavk, se obveza oceni s tehtanjem vseh možnih izidov z verjetnostmi, povezanimi z njimi. Ta statistična metoda ocenjevanja se imenuje „pričakovana vrednost". Rezervacija je potemtakem različna, odvisno od tega, ali je verjetnost izgube danega zneska na primer 60 % ali 90 %. Če obstaja trajen razpon možnih izidov in je vsaka točka v tem razponu enako verjetna kot katera druga, se uporabi srednja točka v razponu.

Zgled

Podjetje prodaja blago z jamstvom, da odjemalcem krije stroške popravil vseh 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 z odstavkom 24 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 – Davek od dobička.

Tveganja in negotovosti

42. Tveganja in negotovosti, ki neizogibno spremljajo številne dogodke in okoliščine, se upoštevajo pri doseganju najboljše ocene rezervacije.

43. Tveganje opisuje spremenljivost izida. Prilagoditev tveganju lahko poveča znesek, s katerim je izmerjena obveznost. Pri presojanju v negotovih razmerah je potrebna previdnost, tako da prihodki 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 odstavku 85(b).

Sedanja vrednost

45. Kjer je učinek časovne vrednosti denarja bistven, je znesek rezervacije sedanja vrednost izdatkov, ki so po pričakovanju potrebne za poravnavo obveze.

▼B

46. Zaradi časovne vrednosti denarja so rezervacije, ki se nanašajo na denarne odtoke, ki se bodo pojavili kmalu po datumu bilance stanja, bolj kočljive kot tiste, pri katerih se denarni odtoki enakega zneska pojavijo kasneje. Rezervacije se zato diskontirajo, kjer je učinek bistven.

47. Diskontna mera (ali diskontne mere) je mera (so mere) pred obdavčitvijo, ki kaže(-jo) obstoječe tržne ocene časovne vrednosti denarja in tveganja, značilna za obveznost. Diskontna mera (diskontne mere) ne sme(-jo) kazati tveganj, ki so jim bile prilagojene ocene prihodnjega denarnega toka.

Prihodnji dogodki

48. Prihodnji dogodki, ki lahko vplivajo na potrebni znesek za poravnavo obveze, morajo kazati v znesku rezervacije, če je dovolj stvarnih dokazov, da se bodo pojavili.

49. Pričakovani prihodnji dogodki so lahko pomembni zlasti pri merjenju rezervacij. Na primer podjetje lahko meni, da bodo stroški čiščenja zemljišča na koncu njegovega delovanja manjši zaradi prihodnjih sprememb tehnologije. Pripoznani znesek kaže utemeljeno pričakovanje tehnološko usposobljenega, nepristranskega opazovalca ob upoštevanju vseh razpoložljivih dokazov o tehnologiji, ki bo na razpolago ob času čiščenja. Tako je ustrezno vključiti na primer pričakovana zmanjšanja stroškov, povezana z večjimi izkušnjami pri uporabi obstoječe tehnologije, ali pričakovane stroške uporabe obstoječe tehnologije za večje ali bolj zapleteno čiščenje, kot pa je bilo prej. Podjetje pa ne predpostavlja razvoja popolnoma nove tehnologije čiščenja, razen če ima za to dovolj nepristranskih dokazov.

50. Učinek možnih novih pravnih predpisov se upošteva pri merjenju obstoječe obveze, če je dovolj nepristranskih dokazov, da bodo zagotovo sprejeti. Različnost okoliščin v praksi onemogoča podrobno določiti en sam dogodek, ki bi dal v vsakem primeru dovolj nepristranskih dokazov. Potreben je dokaz tako o tem, kaj bodo pravni predpisi zahtevali, kot tudi o tem, ali bodo zagotovo sprejeti in se bodo začeli pravočasno uporabljati. V mnogih primerih ni dovolj nepristranskih dokazov, dokler novi pravni predpisi niso sprejeti.

Pričakovana odtujitev sredstev

51. Dobiček iz pričakovane odtujitve sredstev se pri merjenju rezervacije ne upošteva.

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 mednarodni računovodski 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 obravnava kot posebno sredstvo. Znesek, pripoznan za povračilo, ne sme presegati zneska rezervacije.

54. V izkazu poslovnega izida (uspeha) se odhodki, povezani z rezervacijo, lahko predstavijo pobotani z zneskom, pripoznanim za povračilo.

55. Včasih lahko podjetje pričakuje, da bo druga stranka plačala del ali vse izdatke, potrebne za poravnavo rezervacije (na primer z zavarovalnimi pogodbami, odškodninskimi določbami ali jamstvi dobaviteljev). Druga stranka lahko bodisi povrne zneske, ki jih je plačalo podjetje, bodisi plača zneske neposredno.

56. V večini primerov ostane podjetje zavezano za ves obravnavani znesek, tako da mora poravnati celotni znesek, če tretja stranka iz kakršnegakoli razloga ne plača. V takšnem primeru se rezervacija pripozna za celotni znesek obveze 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 odstavku 29, 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 pregledajo na dan vsake bilance stanja in se prilagodijo, da bi kazale tedanjo najboljšo oceno. Če ni več verjetno, da bo pri poravnavi obveze potreben odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi, je treba rezervacijo razveljaviti (stornirati).

60. Če se uporablja diskontiranje, se sčasoma povečuje knjigovodski znesek rezervacije. Tako povečanje se pripozna kot odhodek za obresti.

Uporaba rezervacij

61. Rezervacijo je treba 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 pripoznavajo za izgube iz prihodnjega poslovanja.

64. Izgube iz prihodnjega poslovanja ne ustrezajo opredelitvi obveznosti iz odstavka 10 in splošnim sodilom za pripoznavanje, ki so določena v odstavku 14.

65. Pričakovanje izgub iz prihodnjega poslovanja je znamenje, da utegnejo biti nekatera poslovna sredstva oslabljena. Podjetje to preizkusi v skladu z MRS 36, Oslabitev sredstev.

Kočljive pogodbe

66. Če ima podjetje kočljivo pogodbo, je sedanjo obvezo po pogodbi treba pripoznati in izmeriti kot rezervacijo.

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 (glej MRS 36, Oslabitev sredstev).

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; in

(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 odstavku 14. V odstavkih 72 do 83 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; in

(v) kdaj bo načrt uresničen; in

▼B

(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.

▼M5

75. Odločitev ravnateljstva ali upravnega odbora o reorganiziranju, sprejeta pred datumom bilance stanja, ne povzroči posredne obveze na dan bilance stanja, razen če je podjetje pred datumom bilance stanja

(a) začelo uresničevati načrt reorganiziranja

ali

(b) sporočilo prizadetim glavne značilnosti načrta reorganiziranja, in to dovolj natančno, da povzroči njihovo utemeljeno pričakovanje, da bo izpeljalo reorganiziranje.

V kolikor podjetje začne uresničevati načrt reorganiziranja ali prizadetim sporoči glavne značilnosti šele po datumu bilance stanja, je razkritje po MRS 10 – *Dogodki po datumu bilance stanja*– obvezno, če je reorganiziranje bistveno in če bi njegovo nerazkritje vplivalo na poslovne odločitve, ki jih sprejemajo uporabniki na podlagi računovodskih izkazov.

▼B

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 odbora. Ko je odobritev sporočena drugim strankam, ima podjetje posredno obvezo reorganiziranja, če so izpolnjeni pogoji iz odstavka 72.

77. V nekaterih državah je odločilna oblast zaupana odboru, katerega člani so tudi predstavniki interesov, ki se razlikujejo od interesov ravnateljstva (na primer zaposlencev), ali pa je treba take predstavnike obvestiti, preden odbor sprejme odločitev. Ker odločitev 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 – Oslabitev sredstev. 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 vključuje le neposredne izdatke, ki se pojavijo pri reorganiziranju, to je tiste, ki:

(a) so nujno povzročene z reorganizacijo; in

(b) niso povezane s tistim delovanjem podjetja, ki se bo nadaljevalo.

81. Rezervacija za reorganiziranje ne vključuje:

(a) stroškov dopolnilnega usposabljanja ali premeščanja osebja, ki ostane;

(b) stroškov trženja; ali

(c) naložb v novo ureditev in omrežje za razpečevanje.

Takšni izdatki se nanašajo na prihodnje vodenje poslovanja in niso obveznosti reorganiziranja na dan bilance stanja. Pripoznajo se na enak način, kot da bi nastale neodvisno od reorganiziranja.

▼B

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 odstavku 10.

83. Kot zahteva odstavek 51, se dobički iz pričakovane odtujitve sredstev ne upoštevajo pri merjenju rezervacije za reorganiziranje, celo če je prodaja sredstev predvidena kot del reorganiziranja.

RAZKRIVANJE

84. Za vsako vrsto rezervacij podjetje razkrije:

(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; in

(e) povečanje diskontiranega zneska zaradi poteka časa v obdobju in učinek vsake spremembe diskontne mere.

Primerjalne informacije se ne zahtevajo.

85. Podjetje razkrije 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 odstavku 48; in

(c) znesek vsakega pričakovanega povračila z navedbo zneska vsakega sredstva, ki je bilo pripoznano v zvezi s tako pričakovanim povračilom.

86. Razen če je možnost kakega odtoka pri poravnavi zelo majhna, mora podjetje pri vsaki vrsti pogojnih obveznosti na dan bilance stanja na kratko opisati njeno naravo in, kjer pride v poštev:

(a) oceniti njen vrednostni učinek, merjen po odstavkih 36 do 52;

(b) navesti negotovosti, ki se nanašajo na znesek ali čas vsakega odtoka; in

(c) nakazati možnost vsakega povračila.

87. Pri določanju, katere rezervacije ali pogojne obveznosti se lahko združijo v kako vrsto, je treba upoštevati, ali je narava postavk dovolj podobna za enotno izkazovanje, da je zadoščeno zahtevam iz odstavkov 85(a) in (b) ter 86(a) in (b). Tako utegne biti primerno obravnavati kot enotno vrsto rezervacij zneske, ki se nanašajo na jamstva za različne proizvode, toda ni ustrezno obravnavati kot enotno vrsto 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 odstavki 84 do 86, tako da je vidna povezava med rezervacijo in pogojno obveznostjo.

89. Kjer je verjeten pritok gospodarski koristi, podjetje na kratko opiše naravo pogojnih sredstev na dan bilance stanja, in, če je mogoče, oceni njihov denarno izraženi učinek, izmerjen po načelih, postavljenih za rezervacije v odstavkih 36 do 52.

90. Pomembno je, da razkritja pogojnih sredstev preprečujejo zavajajoče navedbe o verjetnosti nastalih prihodkov.

91. Kadar kaka informacija, ki jo zahtevata odstavka 86 in 89, 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 odstavki 84 do 89, 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

▼B

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.

▼M5

▼B

DATUM UVELJAVITVE

95. Ta mednarodni računovodski standard se začne uporabljati za letne računovodske izkaze za obdobja, ki se začno 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.

▼M5

▼M3

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 38

Neopredmetena sredstva

VSEBINA

	Odstavek
Namen	1
Področje	2-7
Opredelitve pojmov	8-17
Neopredmetena sredstva	9-17
Razpoznavnost	11-12
Obvladovanje	13-16
Prihodnje gospodarske koristi	17
Pripoznavanje in merjenje	18-67
Ločena pridobitev	25-32
Pridobitev kot del poslovne združitve	33-43
Merjenje poštene vrednosti neopredmetenega sredstva, pridobljenega v poslovni združitvi	35-41
Kasnejša vrednost porabe za pridobljeni potekajoči raziskovalni in razvojni projekt	42-43
Pridobitev z državno podporo	44
Zamenjave sredstev	45-47
Znotraj podjetja ustvarjeno dobro ime	48-50
Znotraj podjetja ustvarjena neopredmetena sredstva	51-67
Stopnja raziskovanja	54-56
Stopnja razvijanja	57-64
Nabavna vrednost znotraj podjetja ustvarjenega neopredmetenega sredstva	65-67
Pripoznanje odhodka	68-71
Pretekli odhodki, ki se ne pripoznajo kot sredstvo	71
Merjenje po pripoznanju	72-87
Model nabavne vrednosti	74
Model prevrednotenja	75-87
Doba koristnosti	88-96
Neopredmetena sredstva s končnimi dobami koristnosti	97-106
Doba amortiziranja in metoda amortiziranja	97-99
Preostala vrednost	100-103
Pregled dobe amortiziranja in metode amortiziranja	104-106
Neopredmetena sredstva z nedoločenimi dobami koristnosti	107-110
Pregled ocene dobe koristnosti	109-110

▼M3

Nadomestljivost knjigovodske vrednosti - izgube zaradi oslabitve	111
Odstranitve in odtujitve	112-117
Razkrivanje	118-128
Splošno	118-123
Neopredmetena sredstva, ki se merijo po pripoznanju po modelu prevrednotenja	124-125
Vrednost porabe pri raziskovanju in razvijanju	126-127
Druge informacije	128
Prehodne določbe in datum uveljavitve	129-132
Zamenjave podobnih sredstev	131
Uporaba pred tem datumom	132
Razveljavitev MRS 38 – (izdan 1998)	133

Ta spremenjeni standard nadomešča MRS 38 (1998) – *Neopredmetena sredstva* in se uporablja:

(a) za pridobitve neopredmetenih sredstev, pridobljenih v poslovnih združitvah z datumom pogodbe 31. marca 2004 ali kasneje.

(b) za vsa neopredmetena sredstva za letna obdobja, ki se začno 31. marca 2004 ali kasneje.

Uporaba pred tem datumom je priporočljiva.

NAMEN

1. Namen tega standarda je predpisati računovodsko obravnavanje neopredmetenih sredstev, ki niso posebej obravnavana v drugem standardu. Ta standard zahteva, da podjetje pripozna neopredmeteno sredstvo kadar in zgolj kadar je zadoščeno določenim sodilom. Standard tudi podrobno določa, kako meriti knjigovodsko vrednost neopredmetenih sredstev, in zahteva določena razkritja o neopredmetenih sredstvih.

PODROČJE

▼M10

2. **Ta standard se uporablja pri obračunavanju neopredmetenih sredstev, razen:**

(a) neopredmetenih sredstev, ki spadajo v področje drugega standarda;

(b) *finančnih sredstev, kot jih opredeljuje v MRS 39 Finančni inštrumenti: Pripoznavanje in merjenje;*

(c) *pripoznavanje in merjenje sredstev za raziskovanje in vrednotenje (glejte MSRP 6 Raziskovanje in vrednotenje rudnih bogastev);in*

(d) stroškov za razvoj in pridobivanje rudnin, nafte, zemeljskega plina in podobnih neobnovljivih naravnih dobrin.

▼M3

3. Če kak drug standard predpisuje obračunavanje posebne vrste neopredmetenega sredstva, uporablja podjetje tisti standard in ne tega. Ta standard se na primer ne uporablja za:

(a) neopredmetena sredstva, ki jih ima podjetje za prodajo pri rednem poslovanju (glejte MRS 2 – *Zaloge* in MRS 11 – *Pogodbe o gradbenih delih)*.

(b) odložene terjatve za davke (glejte MRS 12 – *Davek iz dobička*).

(c) najeme, ki spadajo v področje MRS 17 – *Najemi*.

(d) sredstva, ki izhajajo iz zaslužkov zaposlencev (glejte MRS 19 – *Zaslužki zaposlencev*).

(e) finančna sredstva, kot so opredeljena v MRS 39. Pripoznavanje in merjenje nekaterih finančnih sredstev je zajeto v MRS 27 – *Skupinski in ločeni računovodski izkazi*, MRS 28 – *Finančne naložbe v pridružena podjetja* in MRS 31 – *Deleži v skupnih podvigih*.

(f) dobro ime, pridobljeno v poslovni združitvi (glejte MSRP 3 – *Poslovne združitve*).

(g) razmejene vrednosti pridobivanja ter neopredmetena sredstva, ki izhajajo iz pogodbenih pravic zavarovatelja v skladu z zavarovalnimi pogodbami, ki spadajo v področje MSRP 4 – *Zavarovalne pogodbe.*

▼M3

MSRP 4 določa posebne zahteve po razkritju za navedene razmejene vrednosti pridobivanja, vendar ne za navedena neopredmetena sredstva. Zato se zahteve po razkritju iz tega standarda uporabljajo za navedena neopredmetena sredstva.

(h) nekratkoročna neopredmetena sredstva, razvrščena kot v posesti za prodajo (ali vključena v skupino za odtujitev, ki je razvrščena kot v posesti za prodajo) v skladu z MSRP 5 – *Nekratkoročna sredstva namenjena prodaji in ustavljeno poslovanje.*

4. Nekatera neopredmetena sredstva so lahko vsebovana v ali na fizični snovi, kot je zgoščenka (na primer računalniška programska oprema), pravnih listinah (na primer licenca ali patent) ali filmu. Pri odločanju, ali sredstvo, ki vključuje tako opredmetene kot neopredmetene sestavine, obravnavati po MRS 16 – *Opredmetena osnovna sredstva* ali kot neopredmeteno sredstvo po tem standardu, presodi katera sestavina je pomembnejša. Na primer računalniški programi za računalniško obvladovan stroj, ki ne more delovati brez njih, so sestavni del ustrezne računalniške strojne opreme in se obravnavajo kot opredmeteno osnovno sredstvo. To velja tudi za operacijski sistem računalnika. Kadar računalniški programi niso sestavni del ustrezne računalniške strojne opreme, se obravnavajo kot neopredmeteno sredstvo.

5. Ta standard se med drugim uporablja za porabo pri oglaševanju, izobraževanju, zaganjanju, raziskovanju in razvijanju. Raziskovanje in razvijanje sta usmerjeni k razvijanju znanja. Četudi je torej lahko posledica takšnih dejavnosti sredstvo s fizičnim obstojem (npr. prototip), je otipljiva sestavina sredstva izvedena iz njegove neopredmetene sestavine, to je znanja, ki ga utelešuje.

6. V primeru finančnega najema je zadevno sredstvo lahko opredmeteno ali neopredmeteno. Po začetnem pripoznanju najemnik obračuna neopredmeteno sredstvo, ki ga ima v finančnem najemu po tem standardu. Licenčne pravice za postavke, ko so na primer filmi, video posnetki, igre, rokopisi, patenti in avtorske pravice, so izključene iz področja MRS 17 in spadajo v področje tega standarda.

7. Do izključitev iz področja standarda lahko pride, če so kake dejavnosti ali posli tako specializirani, da povzročajo računovodska vprašanja, ki jih je treba obravnavati drugače. Takšna vprašanja se pojavljajo pri obračunavanju vrednosti porabe pri odkrivanju, razvijanju in izkoriščanju naftnih, plinskih in mineralnih ležišč v ekstraktivnih dejavnostih ter v primeru zavarovalnih pogodb. Potemtakem ta standard ne velja za porabo pri takšnih dejavnostih in pogodbah. Velja pa za druga neopredmetena sredstva, ki se uporabljajo (kot so računalniški programi), in drugo porabo zavarovateljev (kot so zagonski stroški) v ekstraktivnih dejavnostih.

OPREDELITVE POJMOV

8. ***V tem standardu so uporabljeni tile izrazi, katerih pomeni so natančno določeni:***

Delujoči trg je trg, na katerem obstajajo vse tele okoliščine:

(a) ***predmeti, s katerimi se trguje na trgu, so iste vrste;***

(b) ***praviloma vedno obstajajo voljni kupci in prodajalci;***

in

(c) ***cene so javne.***

Datum sporazuma za poslovno združitev je datum, ko združene stranke dosežejo pomemben sporazum in se, v primeru podjetij, ki kotirajo na borzi, o takem sporazumu obvesti javnost. V primeru sovražnega prevzema je najzgodnejši datum, ko združene stranke dosežejo pomemben sporazum datum, ko zadostno število lastnikov prevzetega podjetja sprejme prevzemnikovo ponudbo, da prevzemnik pridobi obvladovanje prevzetega podjetja.

Amortiziranje je strogo določeno razporejanje amortizirljivega zneska neopredmetenega sredstva v njegovi dobi koristnosti.

Sredstvo je dejavnik:

(a) ***ki ga podjetje obvladuje zaradi preteklih poslovnih dogodkov;***

in

(b) ***iz katerega se pričakuje tok prihodnjih gospodarskih koristi v podjetje.***

Knjigovodska vrednost je znesek, s katerim se sredstvo pripozna v bilanci stanja po odštetju vseh nabranih amortizacijskih odpisov in nabranih izgub zaradi oslabitve v zvezi z njim.

▼M3

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 finančnih tokov, za katere se pričakuje, da se bodo pojavili zaradi stalne uporabe sredstva in ob njegovi odtujitvi na koncu njegove dobe koristnosti ali ob poravnavi obveznosti.

Poštena vrednost sredstva je znesek, za katerega je mogoče zamenjati sredstvo med dobro obveščenima in voljnima strankama v premišljenem poslu.

Izguba zaradi oslabitve je znesek, za katerega knjigovodska vrednost sredstva presega njegovo nadomestljivo vrednost.

Neopredmeteno sredstvo je razpoznavno nedenarno sredstvo brez fizičnega obstoja.

Denarna sredstva so posedovani denar in sredstva, ki bodo prejeta v določenih ali določljivih zneskih denarja.

Raziskovanje je izvirno in načrtno preiskovanje, ki se opravlja v upanju na pridobitev novega znanstvenega ali strokovnega znanja in razumevanja.

Preostala vrednost neopredmetenega sredstva je ocenjeni znesek, ki bi ga podjetje v sedanjosti dobilo pri odtujitvi sredstva po zmanjšanju za ocenjene stroške odtujitve, če bi bilo sredstvo že toliko staro in v takšnem stanju kot se pričakuje ob koncu njegove dobe koristnosti.

Doba koristnosti je:

(a) ***obdobje, v katerem je pričakovati, da bo sredstvo na voljo podjetju za uporabo;***

ali

(b) ***obdobje, v katerem je pričakovati, da bo podjetje proizvedlo določeno število proizvodnih ali podobnih enot z uporabo takšnega sredstva.***

Neopredmetena sredstva

9. Podjetja pogosto porabljajo dejavnike ali prevzemajo obveznosti za pridobivanje, razvijanje, vzdrževanje ali povečevanje neopredmetenih dejavnikov, kot so znanstveno ali strokovno znanje, oblikovanje in izvajanje novih procesov ali ureditev, licence, industrijska lastnina, tržno znanje in blagovne znamke (tudi trgovska imena in izdajateljski naslovi). Običajni zgledi postavk, ki jih zajemajo te široke oznake, so računalniški programi, patenti, avtorske pravice, filmi, seznami odjemalcev, hipotetične pravice, ribolovne pravice, uvozne kvote, franšize, razmerja z odjemalci ali dobavitelji, poštenost odjemalcev, tržni delež in trženjske pravice.

10. Vse postavke, opisane v 9. členu, ne zadoščajo opredelitvi neopredmetenega sredstva, to je razpoznavnosti, obvladovanju dejavnika ali obstoju prihodnjih gospodarskih koristi. Če kaka postavka s področja tega standarda ne zadošča opredelitvi neopredmetenih sredstev, se vrednost porabe pri nje pridobitvi ali nastanku znotraj podjetja pripozna kot odhodek, ko se pojavi. Če pa se postavka pridobi pri poslovni združitvi, tvori del dobrega imena, ki se pripozna na dan prevzema (glejte 68. člen).

Razpoznavnost

11. Opredelitev neopredmetenega sredstva zahteva, da je neopredmeteno sredstvo razpoznavno in ga je mogoče razlikovati od dobrega imena. Dobro ime, pridobljeno v poslovni združitvi, je plačilo, ki ga da prevzemnik v pričakovanju prihodnjih gospodarskih koristi od sredstev, ki jih ni mogoče posamič razpoznati in ločeno pripoznati. Prihodnje gospodarske koristi so lahko posledica sinergije med pridobljenimi razpoznavnimi sredstvi ali sredstvi, ki posamič niso pripoznana v računovodskih izkazih, vendar je prevzemnik zanje pripravljen plačati pri poslovni združitvi.

12. ***Sredstvo izpolnjuje sodilo razpoznavnosti v opredelitvi neopredmetenega sredstva, če:***

▼M3

(a) ***je ločljivo, to pomeni, da se lahko loči ali razdeli od podjetja ter proda, prenese, licencira, da v najem ali zamenja, posamič ali skupaj s povezano pogodbo, sredstvom ali obveznostjo;***

ali

(b) ***izhaja iz pogodbenih ali drugih pravnih pravic, ne glede na to, ali so te pravice prenosljive ali ločljive od podjetja ali od drugih pravic in obveznosti.***

Obvladovanje

13. Podjetje obvladuje sredstvo, če ima moč prejemati prihodnje gospodarske koristi, ki pritekajo iz zadevnega dejavnika, in omejevati dostop drugih do teh koristi. Sposobnost podjetja obvladovati prihodnje gospodarske koristi iz neopredmetenega sredstva navadno izhaja iz pravnih pravic, ki jih je mogoče uveljaviti pred sodiščem. Če ni pravnih pravic, je obvladovanje težje. Pravna uveljavitev pravice pa ni nujno pogoj za obvladovanje, saj lahko podjetje obvladuje prihodnje gospodarske koristi tudi drugače.

14. Trženjsko in strokovno znanje lahko pripomore k nastajanju prihodnjih gospodarskih koristi. Podjetje obvladuje takšne koristi, če je na primer znanje zavarovano s pravnimi pravicami, kot so avtorske pravice, omejevanje trgovinskih pogodb (kjer je dovoljeno), ali s pravno dolžnostjo zaposlencev, da ohranijo zaupnost.

15. Podjetje ima lahko skupino usposobljenega osebja in je lahko sposobno razpoznati dodatno strokovno znanje osebja, ki vodi do prihodnjih gospodarskih koristi iz dodatnega usposabljanja. Podjetje lahko prav tako pričakuje, da mu bo dodatno strokovno znanje osebja tudi v prihodnosti na voljo. Navadno pa podjetje premalo obvladuje pričakovane prihodnje gospodarske koristi, ki izhajajo iz skupine usposobljenega osebja in iz izobraževanja, da bi te postavke zadoščale opredelitvi neopredmetenega sredstva. Zaradi podobnih razlogov posebna poslovodska ali strokovna nadarjenost najverjetneje ne zadošča opredelitvi neopredmetenega sredstva, razen če jo varujejo pravne pravice do uporabe in pridobivanja prihodnjih gospodarskih koristi, ki se pričakujejo iz nje, in če zadošča tudi drugim delom opredelitve pojma.

16. Podjetje ima lahko niz odjemalcev ali tržni delež, ter pričakuje, da bodo odjemalci zaradi njegovega prizadevanja z njimi in svoje zvestobe še nadalje trgovali z njim. Brez pravnih pravic do zavarovanja ali drugih načinov obvladovanja razmerij z odjemalci ali zvestobe odjemalcev podjetju pa podjetje navadno ne obvladuje dovolj pričakovanih gospodarskih koristi iz razmerij z odjemalci in zvestobe, da bi takšne postavke (npr. niz odjemalcev, tržni deleži, razmerja z odjemalci, zvestoba odjemalcev) zadoščale opredelitvi neopredmetenih sredstev. Brez pravnih pravic do zavarovanja razmerij z odjemalci pa menjalni posli za ista ali podobna nepogodbena razmerja z odjemalci (razen kot del poslovne združitve) dokazujejo, da je podjetje kljub temu sposobno obvladovati pričakovane prihodnje gospodarske koristi, ki pritekajo iz razmerij z odjemalci. Ker takšni menjalni posli tudi dokazujejo, da so razmerja z odjemalci ločljiva, ta razmerja z odjemalci zadoščajo opredelitvi neopredmetenih sredstev.

Prihodnje gospodarske koristi

17. Prihodnje gospodarske koristi, ki pritekajo iz neopredmetenega sredstva, so lahko prihodki od prodaje proizvodov ali storitev, prihranki stroškov ali drugačne koristi, ki nastanejo zaradi uporabe sredstva v podjetju. Na primer uporaba industrijske lastnine pri proizvajanju lahko bolj zmanjšuje prihodnje proizvajalne stroške kot pa povečuje prihodnje prihodke.

PRIPOZNAVANJE IN MERJENJE

18. Pripoznanje nečesa kot neopredmetenega sredstva zahteva od podjetja dokaze, da zadošča:

(a) opredelitvi neopredmetenega sredstva (glejte 8. – 17. člen)

in

(b) sodilom za pripoznavanje (glejte 21. – 23. člen)

Ta zahteva velja za stroške, ki nastanejo na začetku za pridobitev neopredmetenega sredstva ali da se ustvari znotraj podjetja, in za stroške, ki nastanejo kasneje za povečanje sredstva, zamenjavo njegovega dela ali za njegovo vzdrževanje.

19. 25. – 32. člen obravnavajo uporabo sodil za pripoznavanje za ločeno pridobljena neopredmetena sredstva, 33.– 43. člen pa obravnavajo njihovo uporabo za neopredmetena sredstva, pridobljena v poslovni združitvi. 44. člen obravnava začetno merjenje neopredmetenih sredstev, pridobljenih z državno podporo, 45. – 47. člen zamenjave neopredmetenih sredstev, 48.

▼M3

– 50. člen pa dobro ime, ustvarjeno znotraj podjetja. Č51. – 67. člen obravnavajo začetno pripoznavanje in merjenje neopredmetenih sredstev, ustvarjenih znotraj podjetja.

20. V številnih primerih so neopredmetena sredstva take vrste, da ni nobenih povečanj ali zamenjav dela takšnega sredstva. V skladu s tem je verjetno, da večina kasnejše vrednosti porabe ohranja pričakovane prihodnje gospodarske koristi, povezane z obstoječim neopredmetenim sredstvom kot pa zadošča opredelitvi neopredmetenega sredstva in sodilom za pripoznanje v tem standardu. Poleg tega je pogosto kasnejšo vrednost porabe težje pripisati neposredno posameznemu neopredmetenemu sredstvu, kot pa podjetju kot celoti. Zato se kasnejša vrednost porabe – vrednost porabe, ki se pojavi po začetnem pripoznanju pridobljenega neopredmetenega sredstva ali po dokončanju znotraj podjetja ustvarjenega neopredmetenega sredstva – le redko pripozna v knjigovodski vrednosti sredstva. V skladu s 63. členom se kasnejša vrednost porabe za trgovska imena, kolofone, izdajateljske naslove, sezname odjemalcev in podobne postavke (pridobljene zunaj ali ustvarjene znotraj podjetja) vedno pripozna v poslovnem izidu, ko se pojavi. Takšne vrednosti porabe namreč ni mogoče razlikovati od vrednosti porabe za razvoj podjetja kot celote.

21. ***Neopredmeteno sredstvo se pripozna, kadar in zgolj kadar:***

(a) ***je verjetno, da bodo pričakovane prihodnje gospodarske koristi, ki se mu pripisujejo, pritekale v podjetje;***

in

(b) ***je mogoče zanesljivo izmeriti njegovo nabavno vrednost.***

22. ***Podjetje oceni verjetnost pričakovanih prihodnjih gospodarskih koristi z uporabo utemeljenih in podprtih predpostavk, ki so najboljša ocena ravnateljstva o nizu gospodarskih okoliščin, ki bodo obstajale v dobi koristnosti sredstva.***

23. Podjetje oceni stopnjo gotovosti toka prihodnjih gospodarskih koristi, ki se pripisuje uporabi sredstva, po svoji presoji na podlagi dokazov, ki so na voljo v času začetnega pripoznanja, pri čemer imajo večjo težo zunanji dokazi.

24. ***Neopredmeteno sredstvo se na začetku izmeri po nabavni vrednosti.***

Ločena pridobitev

25. Običajno cena, ki jo podjetje plača za ločeno pridobitev neopredmetenega sredstva, kaže pričakovanja o verjetnosti, da bodo v podjetje pritekale pričakovane prihodnje gospodarske koristi, ki jih omogoča sredstvo. Z drugimi besedami, učinek verjetnosti se kaže v nabavni vrednosti sredstva. Zato se šteje, da je sodilu verjetnosti za pripoznanje iz 21(a) člena za ločeno pridobljena neopredmetena sredstva vedno zadoščeno.

26. Poleg tega je navadno mogoče nabavno vrednost ločeno pridobljenega neopredmetenega sredstva zanesljivo izmeriti. To velja zlasti, če je kupnina v obliki denarja ali drugih denarnih sredstev.

27. Nabavna vrednost ločeno pridobljenega neopredmetenega sredstva obsega:

(a) njegovo nakupno ceno z vštetimi uvoznimi dajatvami in nevračljivimi nakupnimi davki po odštetju trgovinskih popustov in drugih popustov;

in

(b) vse neposredno pripisljive stroške pripravljanja sredstva za nameravano uporabo.

28. Neposredno se lahko pripišejo tile stroški:

(a) stroški zaslužkov zaposlencev (kot so opredeljeni v MRS 19 – *Zaslužki zaposlencev*), ki izhajajo neposredno iz usposobitve sredstva za nameravano uporabo;

(b) honorarji, ki izhajajo neposredno iz usposobitve sredstva za nameravano uporabo;

in

(c) stroški preizkušanja ali sredstvo pravilno deluje.

29. Primeri izdatkov, ki niso del nabavne vrednosti neopredmetenega sredstva, so:

(a) stroški uvedbe novega izdelka ali storitve (tudi stroški oglaševanja in pospeševalnih dejavnosti);

(b) stroški poslovanja na novi lokaciji ali z novo skupino odjemalcev (tudi stroški izobraževanja osebja);

in

▼M3

(c) stroški splošnih služb in drugi posredni stroški.

30. Pripoznavanje stroškov v knjigovodski vrednosti neopredmetenega sredstva preneha, ko je sredstvo v stanju, da lahko deluje tako, kot je nameravalo poslovodstvo. Zato stroški, ki se pojavijo pri uporabi ali prerazporeditvi neopredmetenega sredstva, niso vključeni v knjigovodsko vrednost sredstva. Naslednji stroški na primer niso vključeni v knjigovodsko vrednost sredstva:

(a) stroški, ki se pojavijo medtem, ko je sredstvo, ki je sposobno delovati tako, kot je nameravalo poslovodstvo, šele treba dati v uporabo;

in

(b) začetne poslovne izgube, kot so izgube, ki se pojavijo, ko se oblikuje povpraševanje po proizvodih sredstva.

31. Do nekaterega poslovanja lahko pride v povezavi z razvojem neopredmetenega sredstva, vendar ni potrebno za to, da se sredstvo usposobi za delovanje na način, kot je nameravalo poslovodstvo. To naključno poslovanje se lahko pojavi pred ali med razvojnimi dejavnostmi. Ker naključno poslovanje ni potrebno za to, da se sredstvo usposobi za delovanje na način, kot je nameravalo poslovodstvo, se prihodki in odhodki, povezani z naključnim poslovanjem, takoj pripoznajo v poslovnem izidu in vključijo v ustrezne razvrstitve prihodkov in odhodkov.

32. Če se plačilo za neopredmeteno sredstvo odloži za dlje, kot je normalno za kreditiranje, je njegova nabavna vrednost ustreznik cene v denarju. Razlika med tem zneskom in celotnimi plačili se pripozna kot odhodek za obresti v obdobju kreditiranja, razen če se usredstvi v skladu z usredstvenjem, dovoljenim v MRS 23 – *Stroški izposojanja*.

Pridobitev kot del poslovne združitve

33. Po MSRP 3 – *Poslovne združitve* je nabavna vrednost neopredmetenega sredstva njegova poštena vrednost na dan prevzema, če je neopredmeteno sredstvo pridobljeno v poslovni združitvi. Poštena vrednost neopredmetenega sredstva kaže tržna pričakovanja o verjetnosti, da bodo v podjetje pritekale pričakovane prihodnje gospodarske koristi, ki jih omogoča sredstvo. Z drugimi besedami, učinek verjetnosti se kaže v merjenju poštene vrednosti neopredmetenega sredstva. Zato se šteje, da je sodilu verjetnosti za pripoznanje iz 21(a) člena za neopredmetena sredstva, pridobljena v poslovnih združitvah, vedno zadoščeno.

34. Zato v skladu s tem standardom in MSRP 3 prevzemnik na dan prevzema neopredmeteno sredstvo prevzetega podjetja pripozna ločeno od dobrega imena, če je mogoče pošteno vrednost sredstva zanesljivo izmeriti, ne glede na to, ali je prevzeto podjetje sredstvo pripoznalo pred poslovno združitvijo. To pomeni, da prevzemnik potekajoči raziskovalni in razvojni projekt prevzetega podjetja pripozna kot sredstvo ločeno od dobrega imena, če projekt ustreza opredelitvi neopredmetenega sredstva in je mogoče njegovo pošteno vrednost zanesljivo izmeriti. Potekajoči raziskovalni in razvojni projekt prevzetega podjetja ustreza opredelitvi neopredmetenega sredstva, če:

(a) ustreza opredelitvi sredstva;

in

(b) je razpoznaven, to pomeni, da je ločljiv, ali izhaja iz pogodbenih ali drugih pravnih pravic.

Merjenje poštene vrednosti neopredmetenega sredstva, pridobljenega v poslovni združitvi

35. Običajno je mogoče pošteno vrednost neopredmetenega sredstva, pridobljenega v poslovni združitvi, meriti dovolj natančno, da se lahko pripozna ločeno od dobrega imena. Kadar za ocene, uporabljene za merjenje poštene vrednosti neopredmetenega sredstva, obstaja razpon možnih izidov z različnimi verjetnostmi, ta negotovost vstopi v merjenje poštene vrednosti sredstva in ne dokazuje, da poštene vrednosti ni mogoče zanesljivo izmeriti. Če ima neopredmeteno sredstvo, pridobljeno v poslovni združitvi, končno dobo koristnosti, obstaja spodbitna predpostavka, da je njegovo pošteno vrednost mogoče zanesljivo izmeriti.

36. Neopredmeteno sredstvo, pridobljeno v poslovni združitvi, je morda ločljivo, vendar samo skupaj s povezanim opredmetenim ali neopredmetenim sredstvom. Na primer izdajateljskega naslova revije morda ni mogoče prodati ločeno od zbirke podatkov o naročnikih, ali blagovna znamka za naravno izvirsko vodo je lahko povezana s posameznim izvirom in je ni mogoče prodati ločeno od tega izvira. V takšnih primerih prevzemnik pripozna skupino sredstev kot eno samo sredstvo ločeno od dobrega imena, če posameznih poštenih vrednosti sredstev v skupini ni mogoče zanesljivo izmeriti.

▼M3

37. Podobno se izraza „blagovni znak” in !!! Unknown OG !!!blagovna znamka!!! Unknown FG !!! pogosto uporabljata kot sopomenka za blagovne znamke in druge znamke. Vendar sta izraza !!! Unknown OG !!! blagovni znak!!! Unknown FG !!! in " blagovna znamka" splošna izraza v trženju, ki se praviloma uporabljata za skupino dopolnilnih sredstev, kot je trgovska znamka (ali oznaka storitve) in z njo povezano trgovsko ime, formule, recepti in tehnološko znanje. Prevzemnik pripozna skupino dopolnilnih sredstev, ki sestavljajo trgovsko znamko, kot eno samo sredstvo, če posamenih poštenih vrednosti dopolnilnih sredstev ni mogoče zanesljivo izmeriti. Če je posamezne poštene vrednosti dopolnilnih sredstev mogoče zanesljivo izmeriti, jih prevzemnik lahko pripozna kot eno samo sredstvo, pod pogojem, da imajo posamezna sredstva podobno dobo koristnosti.

38. Edine okoliščine, ko poštene vrednosti neopredmetenega sredstva, pridobljenega v poslovni združitvi, morda ni mogoče zanesljivo izmeriti so, ko neopredmeteno sredstvo izhaja iz pravnih pravic ali drugih pogodbenih pravic, in:

(a) ni ločljivo

ali

(b) je ločljivo, vendar ni nobenih pojavov ali dokazila o menjalnih poslih za ista ali podobna sredstva, in bi bilo ocenjevanje poštene vrednosti sicer odvisno od nemerljivih spremenljivk.

39. Objavljene tržne cene na delujočem trgu so najbolj zanesljiva ocena poštene vrednosti neopredmetenega sredstva (glejte tudi 78. člen). Ustrezna tržna cena je običajno trenutna ponujena cena. Če trenutne ponujene cene niso na voljo, je cena zadnjega podobnega posla lahko podlaga za ocenitev poštene vrednosti, če se med datumom posla in datumom ocenitve poštene vrednosti sredstva niso pomembno spremenile gospodarske okoliščine.

40. Če za neopredmeteno sredstvo ni delujočega trga, je njegova poštena vrednost znesek, ki bi ga podjetje na datum prevzema plačalo za sredstvo v premišljenem poslu med dobro obveščenima in voljnima strankama, zasnovanem na najboljših razpoložljivih informacijah. Pri ugotavljanju takšnega zneska upošteva podjetje izid zadnjih poslov pri podobnih sredstvih.

41. Podjetja, ki se redno ukvarjajo z nakupom in prodajo enkratnih neopredmetenih sredstev, so morda razvila metode za posredno merjenje njihove poštene vrednosti. Te metode se lahko uporabljajo za začetno merjenje neopredmetenega sredstva, pridobljenega v poslovni združitvi, če je njihov cilj oceniti pošteno vrednost in če kažejo trenutne posle in postopke v dejavnosti, ki jih sredstvo pripada. Če je to ustrezno, te metode vključujejo:

(a) uporabo večkratnikov, ki odsevajo trenutne tržne posle, za kazalce, ki vplivajo na dobičkonosnost sredstva (kot so prihodki, tržni deleži in dobiček iz poslovanja) ali za tok licenčnin, ki bi ga bilo mogoče dobiti od licenciranja neopredmetenega sredstva drugi stranki v premišljenem poslu (kot pristop „oprostitve licenčnine”);

ali

(b) diskontiranje ocenjenih prihodnjih čistih denarnih tokov iz sredstva.

Kasnejša vrednost porabe za pridobljeni potekajoči raziskovalni in razvojni projekt

42. ***Poraba za raziskovanje ali razvijanje, ki:***

(a) ***se nanaša na potekajoči raziskovalni ali razvojni projekt, pridobljen ločeno ali v poslovni združitvi in pripoznan kot neopredmeteno sredstvo;***

in

(b) ***se pojavi po pridobitvi navedenega projekta obračunava v skladu s 54. – 62. členom.***

43. Uporaba zahtev iz 54. – 62. člena pomeni, da je kasnejša vrednost porabe za potekajoči raziskovalni ali razvojni projekt, pridobljen ločeno ali v poslovni združitvi in pripoznan kot neopredmeteno sredstvo:

(a) pripoznana kot odhodek, ko se pojavi, če gre za porabo za raziskovanje;

(b) pripozna kot odhodek, ko se pojavi, če gre za porabo za razvijanje, ki ne zadošča sodilom za pripoznanje kot neopredmeteno sredstvo v 57. členu;

in

▼M3

(c) se doda knjigovodski vrednosti pridobljenega potekajočega raziskovalnega ali razvojnega projekta, če gre za porabo za razvijanje, ki zadošča sodilom za pripoznanje v 57. členu.

Pridobitev z državno podporo

44. V nekaterih primerih se lahko neopredmeteno sredstvo pridobi z državno podporo brez plačila ali za neznatno kupnino. To se lahko zgodi, kadar država prenese ali razporedi na podjetje neopredmetena sredstva, kot so letališke pristajalne pravice, koncesije za delovanje radijskih ali televizijskih postaj, uvozna dovoljenja ali kvote ali pravice do dostopa do drugih omejenih naravnih virov. Po MRS 20 – *Obračunavanje državnih podpor in razkrivanje državne pomoči* se lahko podjetje na začetku odloči tako neopredmeteno sredstvo kot tudi podporo pripoznati po pošteni vrednosti. Če se podjetje odloči, da na začetku ne bo pripoznalo sredstva po pošteni vrednosti, ga pripozna po nominalni vrednosti (drugačna dovoljena rešitev po MRS 20), povečani za vrednost porabe, ki jo je mogoče pripisati neposredno pripravljanju sredstva za njegovo nameravano uporabo.

Zamenjave sredstev

45. Eno ali več opredmetenih sredstev se lahko pridobi z zamenjavo za nedenarno sredstvo ali sredstva ali kombinacijo denarnih in nedenarnih sredstev. Razprava v nadaljevanju se preprosto nanaša na zamenjavo enega nedenarnega sredstva za drugo, vendar se uporablja za vse zamenjave, opisane v prejšnjem stavku. Nabavna vrednost takšnega neopredmetenega sredstva se meri po pošteni vrednosti, razen če (a) menjalni posel nima trgovalne vsebine, ali (b) poštene vrednosti prejetega sredstva in poštene vrednosti danega sredstva ni mogoče zanesljivo izmeriti. Pridobljeno sredstvo se meri na ta način tudi, če podjetje ne more takoj odpraviti pripoznanja danega sredstva. Če se pridobljeno sredstvo ne meri po pošteni vrednosti, se njegova nabavna vrednost meri po knjigovodski vrednosti danega sredstva.

46. Podjetje ugotovi ali ima menjalni posel trgovalno vsebino tako, da upošteva koliko se pričakuje, da se bodo zaradi posla njegovi prihodnji finančni tokovi spremenili. Menjalni posel ima trgovalno vsebino, če:

(a) se ustroj (to pomeni tveganje, čas in znesek) finančnih tokov prejetega sredstva razlikuje od ustroja finančnih tokov prenesenega sredstva;

ali

(b) vrednost dela poslovanja podjetja, na katero posel vpliva, ki je značilna za podjetje, se zaradi zamenjave spremeni;

in

(c) razlika v (a) ali (b) je velika v primerjavi s pošteno vrednostjo zamenjanih sredstev.

Pri ugotavljanju ali ima menjalni posel trgovalno vsebino vrednost dela poslovanja podjetja, na katero posel vpliva, ki je značilna za podjetje, odseva finančne tokove po obdavčitvi. Rezultati teh proučitev so lahko jasni, ne da bi podjetje moralo izdelati podrobne izračune.

47. 21(b) člen določa, da je pogoj za pripoznavanje neopredmetenega sredstva, da je nabavno vrednost sredstva mogoče zanesljivo izmeriti. Pošteno vrednost neopredmetenega sredstva, za katerega ni primerljivih tržnih poslov, je mogoče zanesljivo izmeriti če (a) spremenljivost razpona ocen utemeljene poštene vrednosti ni pomembna za takšno sredstvo, ali (b) če je verjetnosti različnih ocen znotraj razpona mogoče utemeljeno oceniti in uporabiti pri ocenjevanju poštene vrednosti. Če podjetje lahko zanesljivo ugotovi pošteno vrednosti prejetega ali danega sredstva, se poštena vrednost danega sredstva uporablja za merjenje nabavne vrednosti, razen če ni poštena vrednost prejetega sredstva bolj jasna.

Znotraj podjetja ustvarjeno dobro ime

48. ***Znotraj podjetja ustvarjeno dobro ime se ne pripozna kot sredstvo.***

49. V nekaterih primerih se pojavlja pri ustvarjanju prihodnjih gospodarskih koristi poraba, ne da bi nastajala neopredmetena sredstva, ki bi zadoščala sodilom za pripoznavanje po tem standardu. Takšna poraba se pogosto opisuje kot nekaj, kar prispeva k znotraj podjetja ustvarjenemu dobremu imenu. Znotraj podjetja ustvarjeno dobro ime se ne pripozna kot sredstvo, ker ni razpoznavni dejavnik (to pomeni, da ni ločljivo, niti ne izhaja iz pogodbenih ali drugih pravnih pravic), ki bi ga obvladovalo podjetje in bi ga lahko zanesljivo izmerilo po nabavni vrednosti.

50. Razlike med tržno vrednostjo podjetja in knjigovodsko vrednostjo njegovih razpoznavnih čistih sredstev v vsakem trenutku lahko zajemajo vrsto dejavnikov, ki vplivajo na vrednost podjetja. Takšne razlike pa ni mogoče obravnavati, kot da izraža nabavno vrednost neopredmetenih sredstev, ki jih obvladuje podjetje.

▼M3

Znotraj podjetja ustvarjena neopredmetena sredstva

51. Včasih je težko oceniti, ali je možno pripoznati znotraj podjetja ustvarjeno neopredmeteno sredstvo zaradi težav pri:

(a) opredeljevanju, ali v nekem trenutku obstaja razpoznavno sredstvo, ki bo ustvarjalo verjetne prihodnje gospodarske koristi,

ter

(b) zanesljivem ugotavljanju nabavne vrednosti sredstva. V nekaterih primerih ni mogoče razlikovati stroškov znotraj podjetja ustvarjenega neopredmetenega sredstva od stroškov ohranjanja ali povečevanja znotraj podjetja ustvarjenega dobrega imena ali od dnevnega poslovanja.

Zato podjetje pri vseh pri sebi ustvarjenih neopredmetenih sredstvih poleg izpolnjevanja splošnih zahtev glede pripoznanja in začetne izmere neopredmetenega sredstva uporablja zahteve in napotke iz 52. -67. člena.

52. Da bi ocenili, ali znotraj podjetja ustvarjeno neopredmeteno sredstvo zadošča sodilom za pripoznavanje, podjetje razporedi nastajanje sredstev na

(a) stopnjo raziskovanja

in

(b) stopnjo razvijanja.

Čeprav sta izraza „raziskovanje” in „razvijanje” opredeljena, imata izraza „stopnja raziskovanja” in „stopnja razvijanja” za namene tega standarda širši pomen.

53. Če podjetje pri notranjem projektu, ki ustvarja neopredmeteno sredstvo, ne more razlikovati stopnje raziskovanja od stopnje razvijanja, obravnava porabo pri tem projektu, kot da bi se pojavljala zgolj na stopnji raziskovanja.

Stopnja raziskovanja

54. ***Nobeno neopredmeteno sredstvo, ki izhaja iz raziskovanja (ali s stopnje raziskovanja notranjega projekta), se ne pripozna. Vrednost porabe pri raziskovanju (ali stopnji raziskovanja notranjega projekta) se pripozna, ko se pojavi.***

55. Podjetje na raziskovalni stopnji notranjega projekta ne more dokazati, da obstaja neopredmeteno sredstvo, ki bo ustvarjalo verjetne prihodnje gospodarske koristi. Zato se vrednost takšne porabe vedno pripozna kot odhodek, ko se pojavi.

56. Raziskovalno delovanje je na primer:

(a) delovanje, katerega namen je pridobiti novo znanje;

(b) iskanje, ovrednotenje in končna izbira uporabe dosežkov raziskovanja ali drugega znanja;

(c) iskanje različnih možnih rešitev pri materialih, napravah, proizvodih, procesih, ureditvah ali storitvah

ter

(d) oblikovanje, načrtovanje, ovrednotenje in končna izbira možnih rešitev novih ali izboljšanih materialov, naprav, proizvodov, procesov, ureditev ali storitev.

Stopnja razvijanja

57. ***Neopredmeteno sredstvo, ki izhaja iz razvijanja (ali z razvojne stopnje notranjega projekta) se pripozna, kadar in zgolj kadar lahko podjetje dokaže vse našteto:***

(a) ***strokovno izvedljivosti dokončanja neopredmetenega sredstva, tako da bo na voljo za uporabo ali prodajo.***

(b) ***svoj namen dokončati neopredmeteno sredstvo in ga uporabiti ali prodati.***

(c) ***svojo sposobnost uporabiti ali prodati neopredmeteno sredstvo.***

(d) ***kako bo neopredmeteno sredstvo ustvarjalo verjetne prihodnje gospodarske koristi. Med drugim podjetje lahko pojasni obstoj trga za učinke neopredmetenega sredstva ali za neopredmeteno sredstvo samo, ali – če se bo uporabljalo znotraj podjetja – koristnost neopredmetenega sredstva.***

(e) ***razpoložljivost ustreznih tehničnih, finančnih in drugih dejavnikov za dokončanje razvijanja in za uporabo ali prodajo neopredmetenega sredstva.***

(f) ***svojo sposobnost zanesljivo izmeriti vrednost porabe, ki se pripisuje neopredmetenemu sredstvu v času njegovega razvijanja.***

▼M3

58. Na razvojni stopnji notranjega projekta lahko podjetje v nekaterih primerih razpozna neopredmeteno sredstvo in pokaže, da bo sredstvo ustvarjalo verjetne prihodnje gospodarske koristi. Tako je, ker razvojna stopnja projekta nadaljuje raziskovalno stopnjo.

59. Razvojno delovanje je na primer

(a) oblikovanje, konstruiranje in preizkušanje prototipov in modelov pred začetkom njih rednega proizvajanja in uporabe;

(b) oblikovanje orodij, vzorcev, kalupov in matric nove tehnologije;

(c) oblikovanje, konstruiranje in delovanje poskusnega obrata, ki nima gospodarsko utemeljenega obsega za komercialno proizvajanje;

ter

(d) oblikovanje, konstruiranje in preizkušanje izbrane možnosti novih ali izboljšanih materialov, naprav, proizvodov, procesov, ureditev ali storitev.

60. Da bi podjetje pokazalo, kako bo neopredmeteno sredstvo ustvarjalo verjetne prihodnje gospodarske koristi, oceni prihodnje gospodarske koristi, ki naj bi bile dobljene iz sredstva, z uporabo načel iz MRS 36 – *Oslabitev sredstev.* Če bo sredstvo ustvarjalo gospodarske koristi le v povezavi z drugimi sredstvi, uporabi podjetje zamisel denar ustvarjajočih enot, predstavljeno v MRS 36.

61. Razpoložljivost dejavnikov za dokončanje, uporabljanje in pridobivanje koristi iz neopredmetenega sredstva je mogoče pojasniti na primer s poslovnim načrtom, ki kaže potrebne tehnične, finančne in druge dejavnike ter sposobnost podjetja za zagotovitev teh dejavnikov. V nekaterih primerih podjetje pokaže razpoložljivost zunanjih financ s prejemanjem znamenj, da je posojilodajalec voljan financirati načrt.

62. Podjetje lahko pri obračunavanju stroškov pogosto zanesljivo izmeri stroške ustvarjanja neopredmetenega sredstva pri sebi, na primer plače in druge vrednosti porabe pri zagotavljanju avtorskih pravic ali licenc ali pri razvijanju računalniških programov.

63. ***Znotraj podjetja ustvarjene blagovne znamke, kolofoni, naslovi publikacij, seznami odjemalcev in po vsebini podobne postavke se ne pripoznajo kot neopredmetena sredstva.***

64. Vrednost porabe pri znotraj podjetja ustvarjenih blagovnih znamkah, kolofonih, naslovih publikacij, seznamih odjemalcev in po vsebini podobnih postavkah ni mogoče razlikovati od stroškov razvijanja poslovanja kot celote. Zato se takšne postavke ne pripoznajo kot neopredmetena sredstva.

Nabavna vrednost znotraj podjetja ustvarjenega neopredmetenega sredstva

65. Nabavna vrednost znotraj podjetja ustvarjenega neopredmetenega sredstva je za namene 24. člena vsota vrednosti porabe od datuma, ko je neopredmeteno sredstvo prvič zadostilo sodilom iz 21., 22. in 57. člena. 71. člen prepoveduje ponovno izkazovanje vrednosti porabe, ki je bila prej pripoznana kot odhodek.

66. Nabavna vrednost znotraj podjetja ustvarjenega neopredmetenega sredstva obsega vse neposredno pripisljive stroške, potrebne za ustvarjanje, proizvajanje in pripravo sredstva, da lahko deluje tako, kot je nameravalo poslovodstvo. Neposredno se lahko pripišejo tile stroški:

(a) stroški materiala in storitev, (u)porabljenih pri nastajanju neopredmetenega sredstva;

(b) stroški zaslužkov zaposlencev (kot so opredeljeni v MRS 19 – *Zaslužki zaposlencev*), ki izhajajo iz ustvarjanja neopredmetenega sredstva;

(c) plačila za registracijo pravnih pravic;

ter

(d) amortiziranje patentov in licenc, ki se uporabljajo pri ustvarjanju neopredmetenega sredstva.

MRS 23 – *Stroški izposojanja* postavlja sodila za pripoznavanje obresti kot sestavine nabavne vrednosti znotraj podjetja ustvarjenega neopredmetenega sredstva.

67. Našteto niso sestavine nabavne vrednosti znotraj podjetja ustvarjenega neopredmetenega sredstva:

(a) stroški prodajanja, splošnih služb in drugi posredni stroški, razen če jih je mogoče pripisati neposredno pripravljanju sredstva za uporabo;

(b) razpoznane pomanjkljivosti in začetne izgube pri poslovanju, ki nastanejo, preden sredstvo doseže načrtovano učinkovitost;

in

▼M3

(c) vrednost porabe pri strokovnem usposabljanju osebja za ravnanje s sredstvom.

Zgled, ki pojasnjuje 65. člen

Podjetje razvija nov proizvajalni postopek. V letu 20X5 je vrednost porabe 1 000 DE (*), od tega 900 DE pred 1. decembrom 20X5, 100 DE pa med 1. in 31. decembrom 20X5. Podjetje lahko dokaže, da je 1. decembra 20X5 proizvajalni postopek zadoščal sodilom za pripoznavanje za neopredmeteno sredstvo. Nadomestljiva vrednost znanja, ki je vključeno v proizvajalni postopek (tudi prihodnji odtoki denarja za dokončanje proizvajanja pred začetkom uporabe) je ocenjena na 500 DE.

Konec leta 20X5 se proizvajalni postopek pripozna kot neopredmeteno sredstvo z nabavno vrednostjo 100 DE (vrednost porabe, nastale od datuma, ko je bilo zadoščeno sodilom za pripoznanje, to je 1. decembra 20X5). Vrednost porabe 900 DE, ki je nastala pred 1. decembrom 20X5, se pripozna kot odhodek, ker sodilom za pripoznavanje ni bilo zadoščeno pred 1. decembrom 20X5. Ta vrednost porabe ni del nabavne vrednosti proizvajalnega postopka, pripoznanega v bilanci stanja.

V letu 20X6 je vrednost porabe 2 000 DE. Konec leta 20X6 je nadomestljiva vrednost znanja, ki je vključeno v proizvajalni postopek (tudi prihodnji denarni odtoki za dokončanje postopka pred začetkom uporabe) ocenjena na 1 900 DE.

Konec leta 20X6 je nabavna vrednost proizvajalnega postopka 2 100 DE (vrednost porabe 100 DE, pripoznana konec leta 20X5, in vrednost porabe 2 000 DE, pripoznana v letu 20X6). Podjetje pripozna izgubo zaradi oslabitve 200 DE, da prilagodi knjigovodsko vrednost postopka pred izgubo zaradi oslabitve (2 100 DE) njegovi nadomestljivi vrednosti (1 900 DE). Ta izguba zaradi oslabitve bo razveljavljena v naslednjem obdobju, če bo zadoščeno zahtevam za razveljavitev izgube zaradi oslabitve po MRS 36.

PRIPOZNANJE ODHODKA

68. ***Vrednost porabe v zvezi z neopredmeteno postavko se pripozna kot odhodek, ko se pojavi, razen če:***

(a) ***je del nabavne vrednosti neopredmetenega sredstva, ki zadošča sodilom za pripoznavanje (glejte 18.–67. člen);***

ali

(b) ***se postavka pridobi pri poslovni združitvi in se ne more pripoznati kot neopredmeteno sredstvo. V takšnem primeru je vrednost porabe (všteta v nabavno vrednost poslovne združitve) del zneska, pripisanega dobremu imenu na dan prevzema (glejte MSRP 3 Poslovne združitve).***

69. V nekaterih primerih se poraba pojavlja, da bi dala podjetju prihodnje gospodarske koristi, vendar se ne pridobi ali ustvari nobeno neopredmeteno ali drugo sredstvo, ki bi se lahko pripoznalo. V takšnih primerih se vrednost porabe pripozna kot odhodek, ko se pojavi. Na primer vrednost porabe pri raziskovanju se pripozna kot odhodek, ko se pojavi (glejte 54. člen), razen če je del nabavne vrednosti poslovne združitve. Druge vrednosti porabe, ki se pripoznajo kot odhodek, ko se pojavijo, so na primer:

(a) vrednost porabe pri začetnem delovanju (to je zagonski stroški), razen če je všteta v nabavno vrednost postavke opredmetenih osnovnih sredstev v skladu z MRS 16 – *Opredmetena osnovna sredstva.* Zagonske stroške lahko tvorijo ustanovitveni stroški, kot so pravni in pisarniški stroški, ki nastajajo pri ustanavljanju pravne osebe, vrednost porabe pri otvoritvi novega obrata ali poslovalnice (to je predotvoritveni stroški) ali vrednost porabe v zvezi z začetkom novega poslovanja ali uvedbo novih proizvodov ali postopkov (to je predposlovni stroški);

(b) vrednost porabe pri dodatnem usposabljanju.

(c) vrednost porabe pri oglaševanju in pospeševalni dejavnosti.

(d) vrednost porabe pri premeščanju ali reorganiziranju dela ali vsega podjetja.

70. 68. člen ne izključuje pripoznanja predujma kot sredstva, kadar se dostava blaga ali storitev plača, preden je opravljena.

(*) V tem standardu so denarni zneski izraženi v „denarnih enotah” (DE).

▼M3

Pretekli odhodki, ki se ne pripoznajo kot sredstvo

71. ***Vrednost porabe v zvezi z neopredmeteno postavko, ki je bila na začetku pripoznana kot odhodek, se kasneje ne pripozna kot del nabavne vrednosti neopredmetenega sredstva.***

MERJENJE PO PRIPOZNANJU

72. ***Podjetje izbere kot svojo računovodsko usmeritev bodisi model nabavne vrednosti iz 74. člena bodisi model prevrednotenja iz 75. člena. Če se neopredmeteno sredstvo obračuna po modelu prevrednotenja, se tudi vsa druga sredstva v njegovi skupini obračunajo po istem modelu, razen če za navedena sredstva ni delujočega trga.***

73. Skupina neopredmetenih sredstev zajema sredstva podobne narave in uporabe pri poslovanju podjetja. Postavke v skupini neopredmetenih sredstev se prevrednotijo hkrati, da bi se izognili izbirnemu prevrednotenju sredstev in da v računovodskih izkazih ne bi poročali o zneskih, ki bi bili mešanica nabavnih vrednosti in vrednosti na različne dneve.

Model nabavne vrednosti

74. ***Neopredmeteno sredstvo se po začetnem pripoznanju izkazuje po njegovi nabavni vrednosti, zmanjšani za amortizacijski popravek vrednosti in nabrane izgube zaradi oslabitve.***

Model prevrednotenja

75. ***Po začetnem pripoznanju se neopredmeteno sredstvo izkazuje po prevrednotenem znesku, ki je njegova poštena vrednost na dan prevrednotenja, zmanjšana za kasnejši amortizacijski popravek vrednosti in kasnejše nabrane izgube zaradi oslabitve. Za namen prevrednotenja po tem standardu se poštena vrednost ugotovi upoštevaje delujoči trg. Prevrednotenja morajo biti dovolj redna, da se na dan bilance stanja knjigovodska vrednost sredstva ne razlikuje bistveno od njegove poštene vrednosti.***

76. Model prevrednotenja ne dovoljuje:

(a) prevrednotenja neopredmetenih sredstev, ki prej niso bila pripoznana kot sredstva,

ali

(b) začetnega pripoznanja neopredmetenih sredstev po zneskih, ki se razlikujejo od njihove nabavne vrednosti.

77. Model prevrednotenja se uporabi po začetnem pripoznanju sredstva po nabavni vrednosti. Če pa se pripozna kot sredstvo le del nabavne vrednosti neopredmetenega sredstva, ker sredstvo ne zadošča sodilom za pripoznavanje, dokler še nastaja (glejte 65. člen), pa se model prevrednotenja lahko uporablja za celotno sredstvo. Model prevrednotenja se lahko uporablja tudi pri neopredmetenem sredstvu, dobljenem z državno podporo ali pripoznanem v nominalnem znesku (glejte 44. člen).

78. Ni običajno, da bi se za neopredmeteno sredstvo z značilnostmi, opisanimi v 8. členu, obstajal delujoči trg, čeprav je tudi to možno. Na primer po nekaterih pravnih redih lahko obstaja delujoči trg za prosto prenosljiva dovoljenja taksistov, dovoljenja za ribarjenje ali proizvajalne kvote. Delujoči trg pa ne more obstajati za zaščitne znake, kolofone, pravice do objavljanja glasbenih del in filmov, patente ali blagovne znamke, ker je vsako takšno sredstvo enkratno. Čeprav se neopredmetena sredstva kupujejo in prodajajo, se pogodbe sklepajo med posameznimi kupci in prodajalci, posli so pa razmeroma redki. Cena, plačana za eno sredstvo, zaradi tega ni dovolj ustrezen dokaz o pošteni vrednosti drugega sredstva. Končno cene pogosto niso javne.

79. Pogostnost prevrednotenj je odvisna od nestanovitnosti poštenih vrednosti neopredmetenih sredstev, ki se prevrednotijo. Če se poštena vrednost prevrednotenega sredstva bistveno razlikuje od njegove knjigovodske vrednosti, je potrebno nadaljnje prevrednotenje. Pri nekaterih opredmetenih sredstvih se lahko pojavljajo pomembna in nestanovitna nihanja poštene vrednosti, tako da je potrebno prevrednotenje vsako leto. Tako pogosta prevrednotenja so nepotrebna pri neopredmetenih sredstvih z zgolj nepomembnimi spremembnimi nihanji poštene vrednosti.

80. Če se neopredmeteno sredstvo prevrednoti, se vsak amortizacijski popravek vrednosti na dan prevrednotenja bodisi:

(a) prevrednoti sorazmerno s spremembo kosmate knjigovodske vrednosti sredstva, tako da je knjigovodska vrednost sredstva po prevrednotenju enaka njegovi prevrednoteni vrednosti; ali

(b) odpravi z zmanjšanjem kosmate knjigovodske vrednosti sredstva in se čista vrednost izkaže po prevrednoteni vrednosti sredstva.

▼M3

81. ***Če neopredmetenega sredstva v vrsti prevrednotenih neopredmetenih sredstev ni mogoče prevrednotiti, ker zanj ni delujočega trga, se izkaže po nabavni vrednosti, zmanjšani za amortizacijski popravek vrednosti in nabrane izgube zaradi oslabitve.***

82. ***Če poštene vrednosti prevrednotenega neopredmetenega sredstva ni mogoče več ugotoviti upoštevaje delujoči trg, je knjigovodska vrednost sredstva prevrednotena vrednost na dan njegovega zadnjega prevrednotenja upoštevaje delujoči trg, zmanjšana za kasnejši amortizacijski popravek vrednosti in kasnejše nabrane izgube zaradi oslabitve.***

83. Dejstvo, da za prevrednoteno neopredmeteno sredstvo ni več delujočega trga, lahko nakazuje, da utegne biti sredstvo oslabljeno in da ga je treba preizkusiti po MRS 36 – *Oslabitev sredstev.*

84. Če se poštena vrednost sredstva lahko pri kasnejši izmeri ugotovi upoštevaje delujoči trg, se model prevrednotenja uporabi od tedaj.

85. ***Če se zaradi prevrednotenja poveča knjigovodska vrednost neopredmetenega sredstva, povečanje neposredno poveča kapital v postavki presežka iz prevrednotenja. Povečanje pa se pripozna v poslovnem izidu, kolikor odpravi zmanjšanje iz prevrednotenja istega sredstva, ki je bilo prej pripoznano v poslovnem izidu.***

86. ***Če se knjigovodska vrednost neopredmetenega sredstva zmanjša zaradi prevrednotenja, se zmanjšanje pripozna v poslovnem izidu. Zmanjšanje pa obremeni neposredno kapital v postavki presežek iz prevrednotenja v obsegu kreditnega salda v presežku iz prevrednotenja v zvezi z zadevnim sredstvom.***

87. Nabrani presežek iz prevrednotenja, vštet v kapital, se lahko prenese neposredno na zadržani čisti dobiček, ko je presežek iztržen. Celotni presežek se lahko iztrži ob izločitvi sredstva iz uporabe ali ob njegovi odtujitvi. Nekaj presežka pa se lahko iztrži, če se sredstvo uporablja v podjetju; v takšnem primeru je znesek iztrženega presežka razlika med amortizacijo prevrednotene knjigovodske vrednosti sredstva in amortizacijo, ki bi bila pripoznana na podlagi izvirne vrednosti sredstva. Prenos iz presežka iz prevrednotenja v zadržani čisti dobiček se ne opravi v izkazu poslovnega izida (uspeha).

DOBA KORISTNOSTI

88. ***Podjetje oceni ali je doba koristnosti neopredmetenega sredstva končna ali nedoločena in če je končna, oceni dolžino ali število proizvodnih ali podobnih enot, ki so sestavine te dobe koristnosti. Podjetje šteje, da ima neopredmeteno sredstvo nedoločeno dobo koristnosti, če na podlagi proučitve vseh pomembnih dejavnikov ugotovi, da ni predvidljive omejitve obdobja, v katerem se pričakuje, da bo sredstvo ustvarjalo čiste denarne pritoke za podjetje.***

89. Neopredmeteno sredstvo se obračunava na podlagi njegove dobe koristnosti. Neopredmeteno sredstvo s končno dobo koristnosti se amortizira (glejte 97.-106. člen), neopredmeteno sredstvo z nedoločeno dobo koristnosti pa ne (glejte 107.-110. člen). V ponazorilnih zgledih v tem standardu je ponazorjeno ugotavljanje dobe koristnosti za različna neopredmetena sredstva in kasnejše obračunavanje teh sredstev na podlagi ugotovljene dobe koristnosti.

90. Zato je treba pri ugotavljanju dobe koristnosti neopredmetenih sredstev upoštevati številne dejavnike, na primer

(a) pričakovano uporabo sredstva v podjetju in ali sredstvo lahko učinkovito obvladuje druga ravnateljska skupina;

(b) značilne cikle koristnosti proizvodov in javne informacije o ocenah dob koristnosti podobnih vrst sredstev, ki se uporabljajo na podoben način;

(c) tehnične, tehnološke, trgovalne ali druge vrste staranja;

(d) ustaljenost dejavnosti, v kateri deluje sredstvo, in spremembe v tržnem povpraševanju po proizvodih ali storitvah, ki izhajajo iz sredstva;

(e) pričakovane ukrepe tekmecev ali možnih tekmecev;

(f) raven vrednosti porabe pri vzdrževanju, ki je potrebna, da se ohranijo pričakovane prihodnje gospodarske koristi iz sredstva, ter sposobnost in namen podjetja doseči takšno raven;

(g) obdobje obvladovanja sredstva in pravne ali podobne omejitve pri rabi sredstva, kot so datumi izteka z njimi povezanih;

ter

(h) ali je doba koristnosti sredstva odvisna od dobe koristnosti drugih sredstev v podjetju.

▼M3

91. Izraz „nedoločen” ne pomeni „nedokončen”. Doba koristnosti neopredmetenega sredstva odseva le raven prihodnje vrednosti porabe pri vzdrževanju, ki je potrebna, da se ohrani njegova stopnja učinkovitosti, ki je ocenjena, ko se ocenjuje doba koristnosti sredstva, ter sposobnost in namen podjetja doseči takšno raven. Sklep, da je doba koristnosti neopredmetenega sredstva nedoločena, ne sme biti odvisen od načrtovane prihodnje vrednosti porabe, ki presega vrednost porabe, ki je potrebna, da se ohrani navedena stopnja učinkovitosti sredstva.

92. Zaradi hitrega spreminjanja tehnologije so računalniški programi in številna druga neopredmetena sredstva podvrženi tehnološkemu staranju. Zato je verjetno, da bo njihova doba koristnosti kratka.

93. Doba koristnosti sredstva je lahko zelo dolga ali celo nedoločena. Negotovost opravičuje preudarno oceno dobe koristnosti neopredmetenega sredstva, vendar ne opravičuje izbire nestvarno kratke dobe.

94. ***Doba koristnosti neopredmetenega sredstva, ki izhaja iz pogodbenih ali drugih pravnih pravic, ne presega dobe pogodbenih ali drugih pravnih pravic, lahko pa je krajša, odvisno od obdobja, v katerem podjetje pričakuje, da bo uporabljalo sredstvo. Če se pogodbene ali druge pravne pravice prenesejo za omejeno obdobje, ki se lahko obnovi, doba koristnosti neopredmetenega sredstva vključuje obnovljeno(a) obdobje(a) le, če obstajajo dokazi, da je podjetje obnovilo obdobje brez večjih stroškov.***

95. Lahko obstajajo tako gospodarski kot pravni dejavniki, ki vplivajo na dobo koristnosti neopredmetenega sredstva. Gospodarski dejavniki določajo dobo prejemanja prihodnjih gospodarskih koristi, pravni dejavniki pa lahko omejujejo dobo obvladovanja dostopa do teh koristi. Doba koristnosti je krajša od obdobij, ki jih določajo ti dejavniki.

96. Da bi podjetje lahko obnovilo pogodbene ali druge pravne pravice brez večjih stroškov, kažejo med drugim tile dejavniki:

(a) obstajajo dokazi, ki po možnosti temeljijo na izkušnjah, da bodo pogodbene ali druge pravne pravice obnovljene. Če je obnovitev odvisna od soglasja tretje stranke, to vključuje tudi dokaze, da bo tretja stranka dala svoje soglasje;

(b) obstajajo dokazi, da bodo izpolnjeni pogoji, potrebni za obnovitev;

in

(c) za podjetje strošek obnovitve ni velik v primerjavi s prihodnjimi gospodarskimi koristmi, ki jih podjetje od obnovitve pričakuje.

Če je strošek obnovitve precejšen v primerjavi s prihodnjimi gospodarskimi koristmi, ki jih podjetje pričakuje od obnovitve, je strošek „obnovitve” v bistvu strošek pridobitve novega neopredmetenega sredstva na dan obnovitve.

NEOPREDMETENA SREDSTVA S KONČNIMI DOBAMI KORISTNOSTI

Doba amortiziranja in metoda amortiziranja

97. ***Amortizirljivi znesek neopredmetenega sredstva s končno dobo koristnosti se strogo dosledno razporedi na celotno dobo njegove koristnosti. Amortizacija se začne, ko je sredstvo na razpolago za uporabo, to pomeni, ko je na kraju in v stanju, ki je potrebno, da deluje tako, kot je nameravalo ravnateljstvo. Amortizacija preneha bodisi na dan, ko je sredstvo razvrščeno kot v posesti za prodajo (ali vključeno v skupino za odtujitev, ki je razvrščena kot v posesti za prodajo) v skladu z MSRP 5 – Nekratkoročna sredstva namenjena prodaji – in ustavljeno poslovanje, ali na dan, ko je odpravljeno pripoznanje sredstva, in sicer se upošteva zgodnejši datum. Uporabljena metoda amortiziranja kaže vzorec, po katerem se pričakuje uporaba prihodnjih gospodarskih koristi sredstva v podjetju. Če tega vzorca ni mogoče zanesljivo ugotoviti, se uporabi metoda enakomernega časovnega amortiziranja. Znesek amortizacije se v vsakem obdobju pripozna v poslovnem izidu, razen če ta ali kak drug standard dovoljuje ali zahteva, da se všteje v knjigovodsko vrednost drugega sredstva.***

98. Obstajajo različne metode amortiziranja, ki se lahko premišljeno uporabijo pri razporejanju amortizirljivega zneska sredstva v dobi njegove koristnosti. Take so metoda enakomernega amortiziranja, metoda padajočega amortiziranja in metoda amortiziranja glede na obseg učinkov. Metodo, ki se uporablja pri sredstvu, se izbere na podlagi pričakovanega vzorca uporabljanja pričakovanih prihodnjih gospodarskih koristi, ki jih omogoča sredstvo, in se dosledno uporablja iz obdobja v obdobje, razen če se spremeni pričakovani vzorec uporabljanja teh prihodnjih gospodarskih koristi. Redko, če sploh, obstajajo prepričljivi dokazi v podporo metodi amortizi-

▼M3

ranja neopredmetenih sredstev s končno dobo koristnosti, katere posledica bi bil manjši znesek amortizacijskega popravka vrednosti kot po metodi enakomernega časovnega amortiziranja.

99. Amortizacija se navadno pripozna v poslovnem izidu. Včasih pa se prihodnje gospodarske koristi, povezane s sredstvom, uporabijo za proizvajanje drugih sredstev. V takšnem primeru je znesek amortizacije del stroškov drugega sredstva in se všteje v njegovo knjigovodsko vrednost. Na primer amortizacija neopredmetenih sredstev, uporabljenih za proizvajanje, se všteje v knjigovodsko vrednost zalog proizvodov (glejte MRS 2 – *Zaloge)*.

Preostala vrednost

100. ***Preostale vrednosti neopredmetenega sredstva s končno dobo koristnosti domnevno ni, razen:***

(a) ***če obstaja obveza tretje stranke za nakup sredstva na koncu njegove dobe koristnosti***

ali

(b) ***če obstaja za sredstvo delujoči trg ter***

(i) ***je preostalo vrednost mogoče ugotoviti upoštevaje takšen trg***

in

(ii) ***je verjetno, da bo takšen trg obstajal še na koncu dobe koristnosti sredstva.***

101. Amortizirljivi znesek sredstva s končno dobo koristnosti se ugotovi po odštetju preostale vrednosti. Preostala vrednost, ki ni enaka nič, pomeni, da podjetje namerava odtujiti neopredmeteno sredstvo pred koncem njegove dobe gospodarne uporabe.

102. Preostala vrednost sredstva se oceni na podlagi nadomestljive vrednosti pri odtujitvi z uporabo prevladujočih cen na dan ocene pri prodaji podobnega sredstva, ko je doseglo konec svoje dobe koristnosti in je delovalo v okoliščinah, podobnih tistim, v katerih se bo sredstvo uporabljalo. Preostalo vrednost se pregleda najmanj konec vsakega poslovnega leta. Sprememba preostale vrednosti sredstva se obračuna kot sprememba računovodske ocene v skladu z MRS 8 – *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake*.

103. Preostala vrednost neopredmetenega sredstva se lahko poveča na znesek, ki je enak ali višji od knjigovodske vrednosti sredstva. Če se to zgodi, je znesek amortizacije nič, razen če in dokler se njegova preostala vrednost pozneje zniža na znesek, ki je nižji od knjigovodske vrednosti sredstva.

Pregled dobe amortiziranja in metode amortiziranja

104. ***Dobo amortiziranja in metodo amortiziranja za neopredmeteno sredstvo s končno dobo koristnosti se pregleda najmanj konec vsakega poslovnega leta. Če se pričakovana doba koristnosti sredstva razlikuje od prejšnjih ocen, se ustrezno spremeni doba amortiziranja. Če se spremeni pričakovani vzorec uporabljanja prihodnjih gospodarskih koristi, ki jih omogoča sredstvo, se spremeni metoda amortiziranja tako, da kaže spremenjeni vzorec. Takšne spremembe se obračunajo kot spremembe računovodskih ocen v skladu z MRS 8.***

105. Med trajanjem neopredmetenega sredstva lahko postane očitno, da je ocena njegove dobe koristnosti neustrezna. Na primer pripoznanje izgube zaradi oslabitve lahko kaže, da je treba spremeniti dobo amortiziranja.

106. Sčasoma se utegnejo spremeniti vzorci prihodnjih gospodarskih koristi, katerih pritok v podjetje se pričakuje od neopredmetenega sredstva. Na primer očitno utegne postati, da je metoda padajočega amortiziranja ustreznejša kot enakomerna časovna metoda. Drug tak primer je, če se uporaba pravic iz licence odloži, kar povzroči ukrepe v zvezi z drugimi sestavinami poslovnega načrta. V takšnem primeru bodo gospodarske koristi, ki pritekajo iz sredstva, morda prejete šele v kasnejših obdobjih.

NEOPREDMETENA SREDSTVA Z NEDOLOčENIMI DOBAMI KORISTNOSTI

107. ***Neopredmeteno sredstvo z nedoločeno dobo koristnosti se ne amortizira.***

108. V skladu z MRS 36 – *Oslabitev sredstev* podjetje preizkusi ali gre za oslabitev neopredmetenega sredstva z nedoločeno dobo koristnosti tako, da primerja njegovo nadomestljivo vrednost z njegovo knjigovodsko vrednostjo

(a) vsako leto

in

(b) vedno, ko kaže, da je neopredmeteno sredstvo morda oslabljeno.

▼M3

Pregled ocene dobe koristnosti

109. ***Dobo koristnosti neopredmetenega sredstva, ki se ne amortizira, se vsako obdobje pregleda, da se ugotovi, ali dogodki in okoliščine še podpirajo oceno, da je doba koristnosti sredstva nedoločena. Če je ne podpirajo več, se sprememba ocene dobe koristnosti iz nedoločene v končno obračunava kot sprememba računovodske ocene v skladu z MRS 8 – Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake.***

110. V skladu z MRS 36 je ponovna ocena dobe koristnosti neopredmetenega sredstva kot končne in ne kot nedoločene kazalec, da je sredstvo morda oslabljeno. Zato podjetje preizkusi ali gre za oslabitev tako, da primerja njegovo nadomestljivo vrednost, določeno v skladu z MRS 36, z njegovo knjigovodsko vrednostjo in presežek knjigovodske vrednosti nad nadomestljivo vrednostjo pripozna kot izgubo zaradi oslabitve sredstev.

NADOMESTLJIVOST KNJIGOVODSKE VREDNOSTI - IZGUBE ZARADI OSLABITVE

111. Da bi podjetje ugotovilo, ali je neopredmeteno sredstvo oslabljeno, uporabi MRS 36 – *Oslabitev sredstev.* Ta standard pojasnjuje, kdaj in kako podjetje pregleduje knjigovodsko vrednost svojih sredstev, kako ugotovi nadomestljivo vrednost sredstva in kdaj pripozna ali razveljavi izgubo zaradi oslabitve.

ODSTRANITVE IN ODTUJITVE

112. ***Pripoznanje neopredmetenega sredstva se odpravi:***

(a) ***ob odtujitvi***

ali

(b) ***kadar se ne pričakuje nikakršne prihodnje gospodarske koristi iz njegove uporabe ali odtujitve.***

113. ***Dobički ali izgube, ki izhajajo iz odprave pripoznanja neopredmetenega sredstva, se ugotovijo kot razlika med morebitnimi čisti donosi ob odtujitvah in knjigovodsko vrednostjo sredstva. Pripoznajo se v poslovnem izidu, ko se odpravi pripoznanje sredstva (razen če pri prodaji ali povratnem najemu MRS 17 – Najemi zahteva drugače). Dobički se ne razvrščajo kot prihodki.***

114. Neopredmeteno sredstvo se lahko odtuji na različne načine (npr. s prodajo, oddajo v finančni najem ali dotacijo). Pri določanju datuma odtujitve takšnega sredstva uporablja podjetje sodila iz MRS 18 – *Prihodki* za pripoznavanje prihodkov od prodaje blaga. MRS 17 se uporablja za odtujitve s prodajo in povratnim najemom.

115. Če podjetje v skladu z načelom pripoznavanja v 21. členu v knjigovodski vrednosti sredstva pripozna strošek zamenjave za del neopredmetenega sredstva, potem odpravi pripoznanje knjigovodske vrednosti zamenjanega dela. Če podjetje ne more določiti knjigovodske vrednosti zamenjanega dela, lahko strošek zamenjave uporabi kot kazalec stroška zamenjanega dela, ko je bil pridobljen ali ustvarjen znotraj podjetja.

116. Terjatev za nadomestilo pri odtujitvi neopredmetenega sredstva se na začetku pripozna po pošteni vrednosti. Če je plačilo za neopredmeteno sredstvo odloženo, se prejeto nadomestilo na začetku pripozna z ustreznikom dobljene denarne cene. Razlika med nominalnim zneskom nadomestila in ustreznikom denarne cene se pripozna kot prihodek za obresti v skladu z MRS 18, ki odraža dejanski donos terjatve.

117. Amortizacija neopredmetenega sredstva s končno dobo koristnosti ne preneha, ko se neopredmeteno sredstvo ne uporablja več, razen če je bilo že v celoti amortizirano ali je razvrščeno kot v posesti za prodajo (ali vključeno v skupino za odtujitev, ki je razvrščena kot v posesti za prodajo) v skladu z MSRP 5.

RAZKRIVANJE

Splošno

118. ***Podjetje razkrije za vsako vrsto neopredmetenih sredstev tele informacije, pri tem pa razlikuje med znotraj podjetja ustvarjenimi neopredmetenimi sredstvi in drugimi neopredmetenimi sredstvi:***

(a) ***ali so dobe koristnosti končne ali nedoločene, in če so končne, dobe koristnosti ali uporabljene amortizacijske stopnje;***

(b) ***metode amortiziranja, uporabljene za neopredmetena sredstva s končnimi dobami koristnosti;***

▼M3

(c) ***kosmato knjigovodsko vrednost in nabrane amortizacijske popravke vrednosti (skupaj z nabranimi izgubami zaradi oslabitve) na začetku in na koncu obdobja;***

(d) ***vrstične postavke v izkazu poslovnega izida, v katere je všteta amortizacija neopredmetenih sredstev;***

(e) ***prilagajanje knjigovodske vrednosti na začetku in na koncu obdobja, ki kaže:***

(i) ***dodatke, posebej tiste iz razvijanja znotraj podjetja, pridobljene ločeno in pridobljene v poslovnih združitvah;***

(ii) ***sredstva, razvrščena kot v posesti za prodajo ali vključena v skupino za odtujitev, ki je razvrščena kot v posesti za prodajo v skladu z MSRP 5 in druge odtujitve;***

(iii) ***povečanja ali zmanjšanja v obdobju zaradi prevrednotenj po 75., 85. in 86. členu ter morebitnih izgub zaradi oslabitve, pripoznanih ali odpravljenih neposredno v kapitalu po MRS 36 – Oslabitev sredstev;***

(iv) ***morebitne izgube zaradi oslabitve, pripoznane v poslovnem izidu v obdobju po MRS 36;***

(v) ***morebitne izgube zaradi oslabitve, odpravljene v poslovnem izidu v obdobju po MRS 36;***

(vi) ***amortizacijo, pripoznano v obdobju;***

(vii) ***čiste tečajne razlike, ki izhajajo iz prevedbe računovodskih izkazov v predstavitveno valuto, in iz prevedbe enote v tujini v predstavitveno valuto podjetja;***

in

(viii) ***druge spremembe knjigovodske vrednosti v obdobju.***

119. Vrsta neopredmetenih sredstev je skupina sredstev s podobno naravo in uporabo pri poslovanju podjetja. Posamezne vrste so na primer:

(a) blagovne znamke;

(b) kolofoni in nazivi publikacij;

(c) računalniški programi;

(d) licence in franšize;

(e) avtorske pravice, patenti in druge pravice do industrijske lastnine ter storitvene in poslovne pravice;

(f) recepti, formule, modeli, vzorci, prototipi

ter

(g) neopredmetena sredstva v razvijanju.

Naštete vrste so razčlenjene (sestavljene) v manjše (večje) skupine, če so zato informacije za uporabnike računovodskih izkazov ustreznejše.

120. Podjetje razkriva informacije o oslabitvi neopredmetenih sredstev po MRS 36 poleg informacij, ki jih zahtevajo določbe (iii)-(v) 118(e) člena.

121. MRS 8 zahteva, da podjetje razkrije naravo in znesek spremembe računovodske ocene, ki ima bodisi bistven vpliv v obravnavanem obdobju bodisi se pričakuje, da ga bo imel v naslednjih obdobjih. Takšno razkritje lahko izhaja iz sprememb:

(a) ocene dobe koristnosti neopredmetenega sredstva;

(b) metode amortiziranja

ali

(c) preostalih vrednosti.

122. ***Podjetje razkrije tudi:***

(a) ***za neopredmeteno sredstvo, za katero se oceni, da ima nedoločeno dobo koristnosti, knjigovodsko vrednost sredstva in razloge, ki podpirajo oceno nedoločene dobe koristnosti. V utemeljitvi podjetje opiše dejavnike, ki so imeli pomembno vlogo pri ugotavljanju, da ima sredstvo nedoločeno dobo koristnosti.***

(b) ***opis, knjigovodsko vrednost in preostalo dobo amortiziranja vsakega posameznega neopredmetenega sredstva, ki je bistveno za računovodske izkaze podjetja.***

(c) ***za neopredmetena sredstva, ki so pridobljena z državno podporo in na začetku pripoznana po pošteni vrednosti (glejte 44. člen):***

(i) ***začetno pripoznano pošteno vrednost;***

(ii) ***knjigovodsko vrednost***

▼M3

in

(iii) ***ali se merijo po pripoznanju po modelu nabavne vrednosti ali po modelu prevrednotenja.***

(d) ***obstoj in knjigovodske vrednosti neopredmetenih sredstev, katerih lastninska pravica je omejena, in knjigovodske vrednosti neopredmetenih sredstev, danih kot poroštvo za obveznosti.***

(e) ***znesek pogodbenih obvez za pridobitev neopredmetenih sredstev.***

123. Ko podjetje opisuje dejavnik(e), ki ima(jo) pomembno vlogo pri ugotavljanju, da ima neopredmeteno sredstvo nedoločeno dobo koristnosti, upošteva seznam dejavnikov iz 90. člena.

Neopredmetena sredstva, ki se merijo po pripoznanju po modelu prevrednotenja

124. ***Če se neopredmetena sredstva obračunavajo po prevrednotenih vrednostih, podjetje razkrije:***

(a) ***po vrstah neopredmetenih sredstev***

(i) ***dejanski datum prevrednotenja;***

(ii) ***knjigovodsko vrednost prevrednotenih neopredmetenih sredstev***

in

(iii) ***knjigovodsko vrednost, ki bi bila pripoznana, če bi se prevrednotena vrsta neopredmetenih sredstev merila po pripoznavanju po modelu nabavne vrednosti v 74. členu;***

(b) ***znesek presežka iz prevrednotenja, ki se nanaša na neopredmetena sredstva na začetku in na koncu obdobja, z oznako sprememb v obdobju in vseh omejitev pri razporejanju salda na delničarje;***

in

(c) ***metode in pomembne predpostavke, ki se uporabljajo pri ocenjevanju poštenih vrednosti sredstev.***

125. Zaradi razkrivanja utegne biti potrebno združiti vrste prevrednotenih sredstev v širše skupine. Vrste pa se ne združijo, če bi to povzročilo združitev vrste neopredmetenih sredstev, katerih vrednosti so izmerjene po modelu nabavne vrednosti in po modelu prevrednotenja.

Vrednost porabe pri raziskovanju in razvijanju

126. ***Podjetje razkrije celotni znesek vrednosti porabe pri raziskovanju in razvijanju, pripoznan kot odhodek v obdobju.***

127. Vrednost porabe pri raziskovanju in razvijanju obsega vse vrednosti porabe, ki se lahko pripisujejo neposredno dejavnostim raziskovanja ali razvijanja (glejte 66. in 67. člen za napotek o vrsti porabe, ki se upošteva za potrebe razkrivanja po 126. členu).

Druge informacije

128. Podjetju se priporoča, vendar se od njega ne zahteva dajanje tehle informacij:

(a) opis vsakega v celoti amortiziranega neopredmetenega sredstva, ki se še uporablja,

in

(b) kratek opis pomembnih neopredmetenih sredstev, ki jih obvladuje podjetje, a niso pripoznana kot sredstva, ker niso zadostila sodilom za pripoznavanje iz tega standarda ali ker so bila pridobljena ali ustvarjena, preden je začel veljati MRS 38 – *Neopredmetena sredstva*, ki je bil izdan leta 1998.

PREHODNE DOLOČBE IN DATUM UVELJAVITVE

129. ***Če se podjetje v skladu s 85. členom MSRP 3 – Poslovne združitve odloči uporabljati MSRP 3 pred datumom uveljavitve, določenim v 78.-84. členu MSRP 3, potem od istega datuma za naprej uporablja tudi ta standard. Tako podjetje ne prilagodi knjigovodske vrednosti neopredmetenih sredstev, pripoznanih na ta datum. Vendar pa podjetje na ta datum uporabi ta standard za ponovno oceno dob koristnosti svojih pripoznanih neopredmetenih sredstev. Če podjetje zaradi te ponovne ocene spremeni svojo oceno dobe koristnosti sredstva, se ta sprememba obračunava kot sprememba računovodske ocene v skladu z MRS 8 – Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake.***

130. ***Sicer pa podjetje ta standard uporablja:***

(a) ***za obračunavanje neopredmetenih sredstev, pridobljenih v poslovnih združitvah z datumom pogodbe 31. marca 2004 ali kasneje;***

in

▼**M3**

(b) ***za obračunavanje vseh drugih neopredmetenih sredstev za naprej od začetka letnega obdobja, ki se začne 31. marca 2004 ali kasneje. Tako podjetje ne prilagodi knjigovodske vrednosti neopredmetenih sredstev, pripoznanih na ta datum. Vendar pa podjetje na ta datum uporabi ta standard za ponovno oceno dob koristnosti takšnih neopredmetenih sredstev. Če podjetje zaradi te ponovne ocene spremeni svojo oceno dobe koristnosti sredstva, se ta sprememba obračunava kot sprememba računovodske ocene v skladu z MRS 8.***

Zamenjave podobnih sredstev

131. Zahteva v 129. in 130(b). členu, da se ta standard uporablja za naprej, pomeni, da če je bila zamenjava sredstev merjena pred datumom uveljavitve tega standarda na podlagi knjigovodske vrednosti opuščenega sredstva, podjetje ne prevrednoti knjigovodske vrednosti pridobljenega sredstva, da bi kazala njegovo pošteno vrednost na datum prevzema.

Uporaba pred tem datumom

132. ***Podjetjem, za katere velja 130. člen, se priporoča, da zahteve tega standarda uporabijo pred datumom uveljavitve, določenim v 130. členu. Če podjetje ta standard uporablja pred navedenimi datumi uveljavitve, potem od istega datuma uporablja tudi MSRP 3 in MSRP 36 – Oslabitev sredstev(kakor je bil spremenjen 2004).***

RAZVELJAVITEV MRS 38 – (IZDAN 1998)

133. Ta standard nadomešča MRS 38 – *Neopredmetena sredstva* (izdan 1998).

▼**M2**

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 39

Finančni inštrumenti: Pripoznavanje in merjenje

VSEBINA

	Odstavek
Namen	1
Področje	2-7
Opredelitve pojmov	8-9
Vgrajeni izpeljani finančni inštrumenti	10-13
Pripoznanje in odprava pripoznanja	14-42
Začetno pripoznanje	14
Odprava pripoznanja finančnega sredstva	15-23
Prenosi, ki izpolnjujejo pogoje za odpravo pripoznanja	24-28
Prenosi, ki ne izpolnjujejc pogojev za odpravo pripoznanja	29
Nadaljujoča se vpletenost v prenesenih sredstvih	30-35
Vsi prenosi	36-37
Običajen nakup ali prodaja finančnega sredstva	38
Odprava pripoznanja finančne obveznosti	39-42
Merjenje	43-70
Začetna izmera finančnih sredstev in finančnih obveznosti	43-44
Kasnejše merjenje finančnih sredstev	45-46
Kasnejše merjenje finančnih obveznosti	47
Obravnavanje merjenja po pošteni vrednosti	48-49
Prerazvrstitve	50-54
Dobički in izgube	55-57
Oslabljenost in neudenarljivost finančnih sredstev	58-62
Finančna sredstva, izkazana po odplačni vrednosti	63-65
Finančna sredstva, izkazana po nabavni vrednosti	66
Za prodajo razpoložljiva finančna sredstva	67-70
Varovanje pred tveganjem	71-102
Inštrumenti za varovanje pred tveganjem	72-77
Primernost inštrumentov	72-73
Določanje inštrumentov za varovanje pred tveganjem	74-77

▼M2

Pred tveganjem varovane postavke	78-84
Primernost postavke	78-80
Določanje finančnih inštrumentov za varovanje pred tveganjem	81
Določanje ne-finančnih inštrumentov za varovanje pred tveganjem	82
Določanje skupin postavk kot postavke, varovane pred tveganjem	83-84
Obračunavanje varovanja pred tveganjem	85-101
Varovanje poštene vrednosti pred tveganjem	89-94
Varovanje denarnega toka pred tveganjem	95-101
Varovanje čistih finančnih naložb pred tveganjem	102
Datum uveljavitve in prehodne določbe	103-108
Razveljavitev drugih določil	109-110

Ta spremenjeni standard nadomesti MRS 39 (spremenjen 2000) *Finančni inštrumenti: prepoznavanje in merjenje* in se začne uporabljati za letna poslovna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2005 ali kasneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena.

NAMEN

▼M12

1. Namen tega standarda je postaviti načela pripoznavanja in merjenja finančnih sredstev, finančnih obveznosti in nekaterih pogodb za nakup ali prodajo nefinančnih postavk. Zahteve o predstavljanju informacij o finančnih instrumentih so naštete v MRS 32 *Finančni instrumenti: predstavljanje*. Zahteve po razkrivanju informacij o finančnih instrumentih so naštete v MSRP 7 *Finančni instrumenti: razkritja*.

▼M2

PODROČJE

2. ***Ta standard uporabljajo vsa podjetja pri vseh finančnih inštrumentih, razen pri***

   (a) ***tistih deležih v odvisnih podjetjih, pridruženih podjetjih in skupnih podvigih, ki se obračunavajo po MRS 27 Skupinski in ločeni računovodski izkazi, MRS 28 Finančne naložbe v pridružena podjetja, ali MRS 31 Deleži v skupnih podvigih. Vendar pa morajo podjetja uporabljati ta standard za delež v odvisnem podjetju, pridruženem podjetju ali skupnem podvigu, ki se po MRS 27, MRS 28 ali MRS 31 obračunava po tem standardu. Podjetja pa morajo tudi uporabljati ta standard za izpeljane inštrumente o deležih v odvisnem podjetju, pridruženem podjetju ali skupnem podvigu, razen če ta izpeljani inštrument ustreza opredelitvi kapitalskega inštrumenta v podjetju po MRS 32.***

   (b) ***pravicah in obvezah na podlagi najemov, za katere velja MRS 17 Najemi. Toda:***

      (i) ***terjatve iz najemov, ki jih pripozna najemodajalec, so podvržene določbam o odpravljanju pripoznavanja in razveljavitvi oslabitve iz tega standarda (glejte člene 15-37, 58, 59, 63-65, in Priloga A, člene AG36-AG52 in AG84-AG93)***

      (ii) ***za obveznosti iz najemov, ki jih pripozna najemojemalec, veljajo določbe o odpravljanju pripoznavanja iz tega standarda (glejte člene 39-42, in Prilogo A, člene AG57-AG63);***

      in

      (iii) ***za izpeljane inštrumente, ki so vgrajeni v najemih, veljajo določbe iz tega standarda (glejte člene 10-13, in Prilogo A, člene AG27-AG33).***

   (c) ***pravicah in obvezah zaposlovalcev po programih zaslužkov zaposlencev, za katere velja MRS 19 Zaslužki zaposlencev.***

▼M3

   (d) ***finančni inštrumenti, ki jih je izdalo podjetje in ki ustrezajo opredelitvi kapitalskega inštrumenta v MRS 32 (vključno opcijami in nakupnimi boni). Vendar pa imetnik takšnih kapitalskih inštrumentov uporablja ta standard za te inštrumente, razen če ustrezajo izjemi iz (a) zgoraj.***

▼M12

(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 odstavka 9, ali (ii) pogodbe, ki je zajeta v MSRP 4, ker vsebuje možnost diskrecijske udeležbe. Vendar ta standard velja za izpeljani finančni instrument, ki je vgrajen v pogodbo, ki je zajeta v MSRP 4, če sam izpeljani finančni instrument ni pogodba po MSRP 4 (glej odstavke 10-13 in Dodatek A, odstavke AG27-AG33). 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 odstavka AG4 in AG4A). Izdajatelj se lahko odloča za vsako pogodbo posebej, odločitev za vsako pogodbo pa je nepreklicna.*

▼M3

(f) *pogodbe za obravnavanje možnih pojavov pri poslovnih združitvah (glejte MSRP 3 Poslovne združitve). Ta izjema velja samo za prevzemnika.*

(g) *pogodbe, sklenjene med prevzemnikom in prodajalcem pri poslovni združitvi o nakupu ali prodaji prevzetega podjetja na datum v prihodnosti*.

▼M12

(h) *obvezah iz posojil, razen tistih iz odstavka 4. Izdajatelj obvez iz posojil uporablja MRS 37 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 (glej odstavke 15-42 in Dodatek A, odstavke AG36-AG63).*

▼M10

(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 Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva, ali za katero je v prejšnjem obdobju pripoznalo rezervacijo v skladu z MRS 37.*

▼M12

---

4 *Naslednje obveze iz posojil so zajete v ta standard:*

(a) *obveze iz posojil, ki jih podjetje opredeli kot finančne obveznosti po pošteni vrednosti skozi poslovni izid. Podjetje, ki ima v preteklosti ustaljen način prodaje sredstev, izhajajočih iz obvez posojil kmalu po nastanku, uporablja ta standard za vse svoje obveze iz posojil v istem razredu.*

(b) *obveze iz posojil, ki jih je mogoče poravnati z denarjem ali s predložitvijo ali izdajo drugega finančnega instrumenta. Te obveze iz posojil so izpeljani finančni instrumenti. Obveza iz posojila se ne obravnava kot poravnana z denarjem le zato, ker se posojilo izplačuje v obrokih (na primer hipotekarno posojilo za gradnjo, ki se izplačuje v obrokih v skladu z napredovanjem gradnje).*

(c) *obveze zagotoviti posojilo po obrestni meri, ki je pod ravnjo tržne obrestne mere. V odstavku 47(d) je določeno poznejše merjenje obveznosti, ki so posledica teh obvez iz posojil.*

▼M2

5. *Ta standard velja za pogodbe za nakup ali prodajo nefinančnega sredstva, ki se lahko poravnajo z denarjem ali drugim finančnim inštrumentom, ali z menjavo finančnih inštrumentov, kot da bi bile te pogodbe finančni inštrumenti, razen za pogodbe, ki jih je podjetje sklenilo in jih še naprej poseduje za potrebe prejema ali izročitve nefinančnega sredstva v skladu s pričakovanim nakupom, prodajo ali uporabo.*

6. Obstaja več načinov za poravnavo pogodbe za nakup ali prodajo nefinančnega sredstva z denarjem ali drugim finančnim inštrumentom ali z menjavo finančnih inštrumentov. Ti načini so:

▼M2

(a) ko pogoji iz pogodbe omogočajo vsaki stranki pravico do poravnave z denarjem ali drugim finančnim inštrumentom, ali z zamenjavo finančnih inštrumentov;

(b) ko sposobnost poravnave z denarjem ali drugim finančnim inštrumentom, ali z menjavo finančnih inštrumentov, ni izrecno podana v pogodbenih pogojih, vendar podjetje običajno poravnava podobne pogodbe z denarjem ali drugim finančnim inštrumentom ali z menjavo finančnih inštrumentov (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;

in

(d) ko je nefinančno sredstvo, ki je predmet pogodbe, takoj pretvorljivo v denar.

Pogodba, za katero velja točka (b) ali (c), ni sklenjena z namenom za prejem ali izročitev nefinančnega sredstva v skladu s pričakovanimi potrebami po nakupu, prodaji ali uporabi v podjetju, in zato spada v področje tega standarda. Druge pogodbe, za katere velja 5. člen, se oceni, da se ugotovi, ali so bile sklenjene in so še naprej v posesti z namenom za prejem ali izročitev nefinančnega sredstva v skladu s pričakovanimi potrebami po nakupu, prodaji ali uporabi v podjetju, in zato spadajo v področje tega standarda.

7. Pisna opcija za nakup ali prodajo nefinančnega sredstva z denarjem ali drugim finančnim inštrumentom ali z menjavo finančnih inštrumentov, v skladu s členom 6(a) ali (d), spada v področje tega standarda. Takšna pogodba ne more biti sklenjena za prejem ali izročitev nefinančnega sredstva v skladu s pričakovanimi potrebami po nakupu, prodaji ali uporabi v podjetju.

OPREDELITVE POJMOV

8. Izrazi, opredeljeni v MRS 32, so v tem standardu uporabljeni v pomenu, ki je natančno določen v 11. členu MRS 32. MRS 32 opredeljuje naslednje izraze:

— finančni inštrument

— finančno sredstvo

— finančna obveznost

— kapitalski inštrument

in daje napotke o uporabi teh opredelitev.

9. ***V tem standardu so uporabljeni tile izrazi, katerih pomeni so natančno določeni:***

Opredelitev izpeljanega finančnega inštrumenta

Izpeljani inštrument je finančni inštrument ali druga pogodba s področja tega standarda (glejte člene 2-7) z vsemi tremi spodaj navedenimi značilnostmi:

(a) ***njegova vrednost se spremeni in se tako odzove na spremembo podrobno določene obrestne mere, cene finančnih inštrumentov, cene blaga, deviznega tečaja, indeksa cen ali tečajev, zaupanjske (kreditne) sposobnosti ali zaupanjskega (kreditnega) indeksa ali*** ►M3 ***druga spremenljivka, če v primeru nefinančne spremenljivke taka spremenljivka ni značilna za eno od pogodbenih strank*** ◄ ***(včasih imenovanih „podlage”);***

(b) ***ne zahteva začetne čiste finančne naložbe ali pa le majhno naložbo, ki je manjša kot pri drugih vrstah pogodb, za katere se pričakuje podoben odziv na spremembe tržnih razmer;***

in

(c) ***poravnan(a) je na datum v prihodnosti.***

Opredelitve štirih vrst finančnih inštrumentov

Finančno sredstvo ali finančna obveznost po pošteni vrednosti skozi poslovni izid je finančno sredstvo ali finančna obveznost, ki izpolnjuje kateregakoli od spodaj naštetih pogojev.

(a) ***Uvrščeno je kot v posesti za trgovanje. Finančno sredstvo ali finančna obveznost je v posesti za trgovanje, če je:***

(i) ***pridobljena ali prevzeta v glavnem z namenom prodaje ali ponovnega nakupa v kratkem roku;***

▼M2

(ii) *del portfelja prepoznanih finančnih inštrumentov, ki se obravnavajo skupaj in za katere obstajajo dokazi o nedavnem kratkoročnem pobiranju dobičkov;*

ali

▼M12

(iii) *izpeljani instrument (razen izpeljanega instrumenta, ki je pogodba o finančnem poroštvu ali nameravani in dejanski instrument za varovanje pred tveganjem).*

▼M2

(b) *[….] Vsako finančno sredstvo […] na področju tega standarda se lahko po začetnem pripoznanju označi kot finančno sredstvo […] po pošteni vrednosti skozi poslovni izid, razen naložb v kapitalske inštrumente, ki nimajo objavljene tržne cene na delujočem borznem trgu in katerih vrednosti ni mogoče zanesljivo izmeriti (glejte člen 46(c) in Prilogo A, člene AG80 in AG81).*

Finančne naložbe v posesti do zapadlosti v plačilo so neizpeljana finančna sredstva z določenimi ali določljivimi plačili in določeno zapadlostjo v plačilo, ki jih podjetje nedvoumno namerava in zmore posedovati do zapadlosti (glejte Prilogo A, člene AG16-AG25), razen:

(a) *tistih, ki jih podjetje po začetnem pripoznanju označi kot po pošteni vrednosti skozi poslovni izid;*

(b) *tistih, ki jih podjetje označi kot razpoložljiva za prodajo;*

ter

(c) *tistih, ki ustrezajo opredelitvi posojil in terjatev.*

Podjetje ne more razvrstiti nobenih finančnih sredstev kot v posesti do zapadlosti v plačilo, če je v tekočem poslovnem letu ali v prejšnjih dveh poslovnih letih prodalo ali prerazvrstilo več kot nepomemben znesek finančnih naložb v posesti do zapadlosti pred zapadlostjo (v več kot nepomembnem v razmerju do celotne vrednosti naložb v posesti do zapadlosti), razen prodaj ali prerazvrstitev, ki

(i) *so tako blizu zapadlosti v plačilo ali datumu odpoklica finančnega sredstva (npr. manj kot tri mesece pred zapadlostjo v plačilo), tako da spremembe tržne obrestne mere ne bi mogle vplivati pomembno na pošteno vrednost finančnega sredstva;*

(ii) *se pojavijo, potem ko podjetje zbere skoraj celotno izvirno glavnico finančnega sredstva z načrtovanimi plačili ali predplačili;*

ali

(iii) *so pripisljivi osamljenemu poslovnemu dogodku, ki ga podjetje ne obvladuje ter se ne ponavlja in ga podjetje ne more utemeljeno pričakovati.*

Posojila in terjatve so neizpeljana finančna sredstva z določenimi ali določljivimi plačili, ki ne kotirajo na delujočem trgu, razen:

(a) *tistih, ki jih podjetje namerava prodati takoj ali kratkoročno, ki se uvrstijo kot v posesti za trgovanje, in tistih, ki jih podjetje po začetnem pripoznanju označi kot po pošteni vrednosti skozi poslovni izid;*

(b) *tistih, ki jih podjetje po začetnem pripoznanju označi kot razpoložljiva za prodajo;*

ali

(c) *tistih, za katere imetnik morda ne dobi povrnjene skoraj celotne pripoznane začetne naložbe, vendar ne zaradi poslabšanja kreditne sposobnosti, ki se uvrstijo kot na razpolago za prodajo.*

Delež, pridobljen iz skupine sredstev (pool), ki niso posojila ali terjatve (npr. delež v vzajemnem skladu ali podobnem skladu), ni posojilo ali terjatev.

Za prodajo razpoložljiva finančna sredstva so tista neizpeljana finančna sredstva, ki so označena kot razpoložljiva za prodajo, ali pa niso uvrščena kot (a) posojila in terjatve, (b) finančne naložbe v posesti do zapadlosti v plačilo ali (c) finančna sredstva po pošteni vrednosti skozi poslovni izid.

▼M12

Opredelitev pogodbe o finančnem poroštvu

Pogodba o finančnem poroštvu *je pogodba, ki od izdajatelja zahteva, da opravi določena plačila, s katerimi se imetniku povrne izguba, ki je nastala zaradi tega, ker določeni dolžnik ni izvedel plačila v prvotnem ali spremenjenem roku dolžniškega instrumenta.*

▼M2

Opredelitve pojmov v zvezi s pripoznavanjem in merjenjem

Odplačna vrednost finančnega sredstva ali finančne obveznosti je znesek, s katerim se finančno sredstvo ali finančna obveznost izmeri ob začetnem pripoznanju, zmanjšano za odplačilo glavnice, povečan oziroma zmanjšan za nabrano odplačilo, po metodi veljavnih obresti, razlike med začetnim in v plačilo zapadlim zneskom ter zmanjšanje (neposredno ali z uporabo konta popravka vrednosti) zaradi oslabljenosti ali neudenarljivosti.

Metoda veljavnih obresti je metoda izračunavanja odplačne vrednosti finančnih sredstev (ali skupine finančnih sredstev ali finančnih obveznosti) in razporejanja prihodkov iz obresti ali odhodkov za obresti v ustreznem obdobju.Veljavna obrestna mera je obrestna mera, ki natančno razobrestuje (diskontira) ocenjeni tok prihodnjih denarnih plačil ali prejemkov v pričakovani dobi finančnega inštrumenta, ali če je ustrezno, v krajšem obdobju, na čisto knjigovodsko vrednost finančnega sredstva ali finančne obveznosti. Pri izračunavanju veljavne obrestne mere mora podjetje oceniti denarne tokove ob upoštevanju vseh pogodbenih pogojev finančnega inštrumenta (npr. predplačila, nakupne in podobne opcije), vendar ne more upoštevati prihodnjih kreditnihizgub. Izračun vključuje vsa nadomestila in zneske (točke), plačane ali prejete med strankama pogodbe, ki niso sestavni del veljavne obrestne mere (glejte MRS 18), stroške posla in vse druge premije ali popuste. Predpostavlja se, da je možno denarne tokove in pričakovano dobo skupine podobnih finančnih inštrumentov zanesljivo oceniti. Vendar pa mora podjetje v tistih redkih primerih, ko ni mogoče zanesljivo oceniti denarnih tokov ali pričakovane dobe finančnega inštrumenta (ali skupine finančnih inštrumentov), uporabiti pogodbene denarne tokove v celotnem pogodbenem obdobju finančnega inštrumenta (ali skupine finančnih inštrumentov).

Odprava pripoznanja je odstranitev prej pripoznanega finančnega sredstva ali finančne obveznosti iz bilance stanja podjetja.

Poštena vrednost je znesek, s katerim je mogoče zamenjati sredstvo ali poravnati dolg med dobro obveščenima in voljna strankama v premišljenem poslu. (*)

Običajen nakup ali prodaja je nakup ali prodaja finančnih sredstev po pogodbi, katere pogoji zahtevajo izročitev sredstva v roku, kakor ga na splošno določajo predpisi ali dogovor na zadevnem trgu.

Stroški posla so dodatni stroški, pripisljivi neposredno pridobitvi, izdaji ali odtujitvi finančnega sredstva ali finančne obveznosti (glejte Prilogo A, člen AG13). Dodaten strošek je strošek, ki bi nastal, če podjetje ne bi pridobilo, izdalo ali odtujilo finančnega inštrumenta.

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.

Napovedani posel je neobvezen, vendar verjeten predviden posel v prihodnosti.

Inštrument za varovanje pred tveganjem je določen izpeljani finančni inštrument (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 (členi 72-77 in Priloga A, členi AG94-AG97 dopolnjujejo opredelitev inštrumenta za varovanje pred tveganjem).

Pred tveganjem varovana postavka je sredstvo, obveznost, trdna obveza ali zelo verjeten predviden posel ali čista naložba v enoto 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, členi AG98-AG101 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 inštrumentom za varovanje pred tveganjem (glejte Prilogo A, člene AG105-AG113).

(*) Členi 48, 49 in AG69-AG82 Priloge B vsebujejo zahteve za ugotavljanje/določitev poštene vrednosti finančnega sredstva ali finančne obveznosti.

▼M2

VGRAJENI IZPELJANI FINANČNI INŠTRUMENTI

10. Vgrajeni izpeljani finančni inštrument je sestavina mešanega (sestavljenega) inštrumenta, ki obsega tudi neizpeljano gostiteljsko pogodbo, posledica pa je, da se nekateri denarni tokovi mešanega inštrumenta spreminjajo podobno kot samostojni izpeljani finančni inštrument. Vgrajeni izpeljani finančni inštrument povzroča nekatere ali vse denarne tokove, ki bi se sicer po pogodbi morali spremeniti na podlagi podrobno določenih obrestnih mer, cene finančnih inštrumentov, cene blaga, deviznega tečaja, indeksa cen ali tečajev, zaupanjske (kreditne) sposobnosti ali zaupanjskega indeksa ali ►M3 druga spremenljivka, če v primeru nefinančne spremenljivke taka spremenljivka ni značilna za eno od pogodbenih strank ◄. Izpeljani inštrument, ki je priložen k finančnemu inštrumentu, vendar je prenosljiv s pogodbo neodvisno od tega inštrumenta, ali pa ima drugo nasprotno stranko iz tega inštrumenta, ni vgrajeni izpeljani inštrument, ampak ločen finančni inštrument.

11. ***Vgrajeni izpeljani finančni inštrument je treba ločiti od gostiteljske pogodbe in obračunati kot izpeljani finančni inštrument po tem standardu, samo če:***

(a) ***gospodarske značilnosti in tveganja vgrajenega izpeljanega finančnega inštrumenta niso tesno povezani z gospodarskimi značilnostmi in tveganji gostiteljske pogodbe (glejte Prilogo A, člene AG30 in AG33);***

(b) ***poseben inštrument z enakimi določbami kot vgrajeni izpeljani finančni inštrument zadošča opredelitvi izpeljanega finančnega inštrumenta,***

in

(c) ***mešani (sestavljeni) inštrument se ne izmeri po pošteni vrednosti, ki vključuje spremembe poštene vrednosti, pripoznane v čistem poslovnem izidu (to pomeni, izpeljani finančni inštrument, ki je vgrajen v finančno sredstvo ali finančno obveznost po pošteni vrednosti skozi poslovni izid, ni ločen).***

Če je vgrajeni izpeljani finančni inštrument ločen, je gostiteljsko pogodbo sámo treba obračunati po tem standardu, če je sama po sebi finančni inštrument, in v skladu z drugimi ustreznimi standardi, če ni finančni inštrument. Ta standard ne obravnava vprašanja, ali je treba vgrajeni izpeljani finančni inštrument predstavljati ločeno v besedilu obrazca računovodskih izkazov.

12. ***Če mora po tem standardu podjetje ločiti vgrajeni izpeljani finančni inštrument od svoje gostiteljske pogodbe, vendar ne more ločeno izmeriti vgrajenega izpeljanega finančnega inštrumenta bodisi ob pridobitvi bodisi na kasnejši datum računovodskega poročanja, mora obravnavati celotno sestavljeno pogodbo kot finančno sredstvo ali finančno obveznost v posesti za trgovanje.***

13. Če podjetje ne more zanesljivo ugotoviti poštene vrednosti vgrajenega izpeljanega inštrumenta na podlagi njegovih pogojev in okoliščin (na primer, ker je vgrajeni izpeljani inštrument zasnovan na kapitalskem inštrumentu, ki ni uvrščen na trg), je poštena vrednost vgrajenega izpeljanega inštrumenta razlika med pošteno vrednostjo mešanega inštrumenta in pošteno vrednostjo gostujoče pogodbe, če jih lahko določimo po tem standardu. Če podjetje ne more določiti poštene vrednosti vgrajenega izpeljanega inštrumenta po tej metodi, se uporabi 12. člen in sestavljeni inštrument se obravnava kot v posesti za trgovanje.

PRIPOZNANJE IN ODPRAVA PRIPOZNANJA

Začetno pripoznanje

14. ***Podjetje mora pripoznati finančno sredstvo ali finančno obveznost v svoji bilanci stanja, kadar in zgolj kadar postane podjetje del pogodbenih določb v finančnem inštrumentu. (Glejte 38. člen v zvezi z običajnim nakupom finančnega sredstva.)***

Odprava pripoznanja finančnega sredstva

15. V skupinskih računovodskih izkazih veljajo določbe členov 16-23 in Priloga A, členi AG34-AG52 na ravni skupine. Zato podjetje najprej uskupini vsa odvisna podjetja v skladu z MRS 27 in SOP-12 *Uskupinjevanje – Enote za posebne namene* in potem uporabi člene 16-23 in Priloga A, člene AG34-AG52 za nastalo skupino.

▼M2

16. ***Pred ovrednotenjem, ali in v kolikšnem obsegu je ustrezno odpraviti pripoznanje po členih 17-23, ugotovi podjetje, ali naj te člene uporabi na delu finančnega sredstva (ali na delu skupine podobnih finančnih sredstev), ali na finančnem sredstvu (ali skupini podobnih finančnih sredstev) v svoji celoti, kot sledi.***

(a) ***Členi 17-23 se uporabijo za del finančnega sredstva (ali del skupine podobnih finančnih sredstev) samo če del, ki je predviden za odpravo pripoznanja, izpolnjuje naslednje tri pogoje.***

(i) ***Del vsebuje le posebej prepoznane denarne tokove iz finančnega sredstva (ali skupine podobnih finančnih sredstev). Na primer, če podjetje vstopa na področje obrestne mere, pri čemer dobi nasprotna stranka pravico do denarnih tokov iz obresti, toda ne denarnih tokov iz glavnice dolgovnega inštrumenta, se uporabijo členi 17-23 za denarne tokove iz obresti.***

(ii) ***Ta del vsebuje le povsem sorazmeren del denarnih tokov iz finančnega sredstva (ali skupine podobnih finančnih sredstev). Na primer, če podjetje sklene dogovor, pri čemer dobi nasprotna stranka pravice do 90 % deleža vseh denarnih tokov iz dolgovnega inštrumenta, se uporabijo členi 17-23 za 90 % teh denarnih tokov. Če obstaja več kot ena nasprotna stranka, ni treba, da ima vsaka nasprotna stranka sorazmerni del denarnih tokov, pod pogojem, da ima podjetje, ki prenaša, povsem sorazmeren del.***

(iii) ***Ta del vsebuje le povsem sorazmeren del denarnih tokov iz posebej prepoznanega denarnega toka iz finančnega sredstva (ali skupine podobnih finančnih sredstev). Na primer, če podjetje sklene dogovor, pri čemer dobi nasprotna stranka pravice do 90 % deleža denarnih tokov iz obresti iz finančnega inštrumenta, se uporabijo členi 17-23 za 90 % teh denarnih tokov iz obresti. Če obstaja več kot ena nasprotna stranka, ni treba, da ima vsaka nasprotna stranka sorazmerni del posebej prepoznanih denarnih tokov, pod pogojem, da ima podjetje, ki prenaša, povsem sorazmeren del.***

(b) ***V vseh drugih primerih se uporabljajo členi 17-23 za finančno sredstvo v njegovi celoti (ali skupino finančnih sredstev v njihovi celoti). Ko na primer podjetje prenese (i) pravice do prvih ali zadnjih 90 odstotkov udenaritev iz finančnega sredstva (ali skupine finančnih sredstev), ali (ii) pravice do 90 odstotkov denarnih tokov iz skupine terjatev, vendar predloži poroštvo, da bi nadomestila kupcu morebitne kreditne izgube do 8 % od glavnice terjatev, se uporabijo členi 17-23 za finančno sredstvo (ali skupino podobnih finančnih sredstev) v njegovi celoti.***

V členih 17-26 se izraz „finančno sredstvo” nanaša bodisi na del finančnega sredstva (ali del skupine podobnih finančnih sredstev), kot je navedeno v točki (a) zgoraj, ali pa na finančno sredstvo (ali skupino podobnih finančnih sredstev) v svoji celoti.

17. ***Podjetje mora odpraviti pripoznanje finančnega sredstva, kadar in zgolj kadar***

(a) ***pogodbene pravice do denarnih tokov iz finančnega sredstva potečejo;***

ali

(b) ***prenese finančno sredstvo, kot je navedeno v členih 18 in 19, in je prenos izpolnil pogoje za odpravo pripoznanja v skladu s členom 20.***

(Glejte 38. člen o običajnih nakupih finančnega sredstva.)

18. ***Podjetje prenese finančno sredstvo, kadar in zgolj kadar:***

(a) ***prenese pogodbene pravice do prejema denarnih tokov iz finančnega sredstva;***

ali

(b) ***zadrži pogodbene pravice do prejema denarnih tokov iz finančnega sredstva, prevzame pa pogodbeno obvezo za plačilo denarnih tokov enemu ali več prejemnikov v dogovoru, ki izpolnjuje pogoje iz člena 19.***

19. ***Če podjetje zadrži pogodbene pravice do prejema denarnih tokov iz finančnega sredstva („izvirno sredstvo”), prevzame pa pogodbeno obvezo za plačilo tistih denarnih tokov enemu ali več podjetjem („končnim prejemnikom”), obravnava podjetje ta posel kot prenos finančnega sredstva če, in samo takrat, so izpolnjeni naslednji trije pogoji.***

▼M2

(a) ***Podjetje nima obveze plačati zneskov končnim prejemnikom, razen če zbira ustrezne zneske od izvirnega sredstva. Kratkoročni predujmi, ki jih plača podjetje s pravico do polnega vračila posojenega zneska, povečanega za pripisane obresti po tržni meri, ne kršijo tega pogoja.***

(b) ***Pogodba o prenosu prepoveduje podjetju prodajo ali zastavo izvirnega sredstva, razen kot varščino končnim prejemnikom za obvezo plačevanja denarnih tokov.***

(c) ***Podjetje ima obvezo nakazovati vse denarne tokove, ki jih zbere v imenu končnih prejemnikov, brez bistvenega odloga. Poleg tega podjetje nima pravice ponovno naložbiti teh denarnih tokov, razen za naložbe v denarju in denarnih ustreznikih (kot je opredeljeno v MRS 7 Izkazi finančnih tokov) med kratkim obdobjem za poravnavo od datuma udenarjenja do datuma zahtevanega nakazila končnim prejemnikom, in prenese obresti od teh naložb na končne prejemnike.***

20. ***Ko podjetje prenese finančno sredstvo (glejte člen 18), mora ovrednotiti obseg, v katerem zadrži tveganja in koristi iz lastništva finančnega sredstva. V tem primeru:***

(a) ***če podjetje prenese skoraj vsa tveganja in koristi, povezane z lastništvom finančnega sredstva, mora odpraviti pripoznanje finančnega sredstva in pripoznati kakršnekoli pravice in obveze, nastale ali zadržane med prenosom, posebej kot sredstva ali obveznosti.***

(b) ***če podjetje zadrži skoraj vsa tveganja in koristi, povezane z lastništvom finančnih sredstev, še naprej pripoznava finančno sredstvo,***

(c) ***če podjetje ne prenese niti ne zadrži skoraj vseh tveganj in koristi, povezanih z lastništvom finančnih sredstev, se mora izjasniti o tem, ali je obdržalo obvladovanje finančnega sredstva. V tem primeru:***

(i) ***če podjetje ni obdržalo obvladovanja, mora odpraviti pripoznavo tega finančnega sredstva in posebej pripoznati kakršnekoli pravice in obveze, nastale ali zadržane med prenosom, posebej kot sredstva ali obveznosti.***

(ii) ***če je podjetje ohranilo nadzor, mora še naprej pripoznavati finančno sredstvo do obsega svoje nadaljevane udeležbe v finančnem sredstvu (glejte 30. člen).***

21. Prenos tveganj in koristi (glejte 20. člen) se ovrednoti s primerjanjem izpostavljenosti podjetja, pred in po prenosu, s spremenljivostjo zneskov in časovnega okvira čistih denarnih tokov prenesenega sredstva. Podjetje je ohranilo skoraj vsa tveganja in koristi, ki so povezane z lastništvom finančnega sredstva, če se njegova izpostavljenost spremenljivosti sedanje vrednosti prihodnjih čistih denarnih tokov iz finančnega sredstva ne spremeni pomembno zaradi prenosa (npr. ker je podjetje prodalo finančno sredstvo po sporazumu za odkup po določeni stalni ceni ali po prodajni ceni, povečani za posojilodajalčev donos). Podjetje je preneslo skoraj vsa tveganja in koristi, ki so povezane z lastništvom finančnega sredstva, če njegova izpostavljenost takšni spremenljivosti ni več pomembna glede na celotno spremenljivost sedanje vrednosti prihodnjih čistih denarnih tokov, ki so povezani s finančnim sredstvom (npr. ker je podjetje prodalo finančno sredstvo samo z opcijo za ponovni odkup po njegovi pošteni vrednosti ob času ponovnega odkupa, ali je preneslo popolnoma sorazmeren del denarnih tokov iz širšega finančnega sredstva z dogovorom, kot je podrejena (pod-)udeležba v posojilu, ki izpolnjuje pogoje iz 19. člena).

22. Pogosto bo očitno, ali je podjetje preneslo ali zadržalo skoraj vsa tveganja in koristi, povezane z lastništvom, in ne bo več potrebe po opravljanju kakršnih koli izračunov. V drugih primerih pa bo potrebno izračunavati in primerjati izpostavljenost podjetja spremenljivosti sedanje vrednosti prihodnjih čistih denarnih tokov pred prenosom in po njem. Pri izračunu in primerjavi se uporabi ustrezno tekočo tržno obrestno mero kot diskontno mero. Upošteva se vsa sprejemljiva možna spremenljivost v čistih denarnih tokovih, pri čemer imajo večjo težo tisti izidi, za katere je bolj verjetno, da se bodo pojavili.

23. Ohranitev nadzora nad prenesenim sredstvom v podjetju (glejte člen 20 (c)) je odvisna od sposobnosti prevzemnika, da proda sredstvo. Če ima prevzemnik dejansko sposobnost prodati sredstvo v njegovi celoti neki nepovezani tretji osebi in je zmožen izvršiti to svojo sposobnost enostransko in brez nalaganja dodatnih omejitev za prenos, ne obvladuje več sredstva. V vseh drugih primerih pa je podjetje ohranilo obvladovanje.

▼M2

Prenosi, ki izpolnjujejo pogoje za odpravo pripoznanja

(glejte člen 20(a) in (c)(i)).

24. ***Če podjetje prenese finančno sredstvo v prenosu, ki izpolnjuje pogoje za odpravo pripoznanja v celoti in ohranja pravico do servisiranja finančnega sredstva za honorar, mora pripoznati bodisi sredstvo servisiranja ali obveznost servisiranja za to servisno pogodbo. Če ni pričakovati, da bodo ta prejeta plačila ustrezno nadomestilo podjetju za opravljanje servisiranja, se pripozna obveznost servisiranja za obvezo servisiranja po njeni pošteni vrednosti. Če pa se pričakuje, da bodo ta prejeta plačila več kot ustrezno nadomestilo za servisiranje, se pripozna sredstvo servisiranja za pravico servisiranja po vrednosti, ki se določi na podlagi razporeditve knjigovodske vrednosti širšega finančnega sredstva v skladu s 27. členom***.

25. ***Če je po prenosu odpravljeno pripoznanje finančnega sredstva v celoti, učinek prenosa v podjetju pa pomeni pridobitev novega finančnega sredstva ali prevzem nove finančne obveznosti ali obveznosti servisiranja, mora podjetje pripoznati novo finančno sredstvo, finančno obveznost ali obveznost servisiranja po pošteni vrednosti.***

26. ***Pri odpravi pripoznanja finančnega sredstva v celoti, se razlika med***

(a) ***knjigovodsko vrednostjo***

in

(b) ***vsoto (i) prejetih nadomestil (vključno z novim dobljenim sredstvom, zmanjšano za novo prevzeto obveznost) in (ii) nabranimi dobički ali izgubami, ki so bile pripoznane neposredno v kapitalu (glejte člen 55(b))***

pripozna v poslovnem izidu.

27. ***Če je preneseno sredstvo del širšega finančnega sredstva (npr. ko podjetje prenaša obrestne denarne tokove, ki so del dolgovnega inštrumenta, glejte člen 16(a) in ta preneseni del izpolnjuje pogoje za odpravo pripoznanja v svoji celoti, se mora prejšnja knjigovodska vrednost širšega finančnega sredstva razporediti med del, ki se še naprej pripoznava, in del, za katerega se odpravi pripoznanje, na podlagi razmeroma poštenih vrednosti tistih delov na dan prenosa. Za ta namen se mora zadržano sredstvo servisiranja obravnavati kot del, ki se še naprej pripoznava. Razlika med***

(a) ***knjigovodsko vrednostjo, razporejeno na del, katerega pripoznanje se odpravi,***

in

(b) ***vsoto (i) prejetih nadomestil za del z odpravljenim pripoznavanjem (vključno z novim dobljenim sredstvom, zmanjšano za novo prevzeto obveznost) in (ii) nabranimi dobički ali izgubami, ki so bile razporejene na ta del pripoznane neposredno v kapitalu (glejte člen 55(b))***

se mora pripoznati v poslovnem izidu. Nabrani dobiček ali izguba, ki je bil(a) pripoznan(a) v kapitalu, se razporedi med tisti del, ki se še naprej pripoznava, in del z odpravljenim pripoznanjem, ki temeljijo na razmeroma poštenih vrednostih teh delov.

28. Ko podjetje razporedi prejšnjo knjigovodsko vrednost širšega finančnega sredstva na tisti del, ki se še naprej pripoznava, in del z odpravljenim pripoznanjem, je treba določiti pošteno vrednost tistega dela, ki se še naprej pripoznava. Ko ima podjetje že iz preteklosti izkušnje s prodajo delov, podobnih tistemu delu, ki se še naprej pripoznava, ali če obstajajo drugi tržni posli za takšne dele, dajejo zadnje cene dejanskih poslov najboljšo oceno poštene vrednosti. Če pa ni nobenih objavljenih cen ali novejših tržnih poslov, na katere bi oprli ugotavljanje poštene vrednosti za dela, ki se še naprej pripoznava, je najboljša ocena poštene vrednosti razlika med pošteno tržno vrednostjo širšega finančnega sredstva kot celote in nadomestila, prejetega od prevzemnika tistega dela, za katerega se je pripoznanje odpravilo.

Prenosi, ki ne izpolnjujejc pogojev za odpravo pripoznanja

(glejte člen 20(b)

29. ***Če prenos ne povzroči odprave pripoznanja, ker je podjetje zadržalo skoraj vsa tveganja in koristi, povezane z lastništvom prenesenega sredstva, mora podjetje še naprej pripoznavati preneseno sredstvo v celoti in pripoznati finančno obveznost za prejeto nadomestilo. V poznejših obdobjih mora podjetje pripoznati vsak prihodek pri prenesenem sredstvu in vsak odhodek, ki se pojavi, pri finančni obveznosti.***

▼M2

Nadaljujoča se vpletenost v prenesenih sredstvih

(glejte člen 20(c)(ii))

30. ***Če podjetje ne prenese in niti ne zadrži skoraj vseh tveganj in koristi, povezanih z lastništvom prenesenega sredstva, ohrani pa obvladovanje prenesenega sredstva, še naprej pripoznava preneseno sredstvo v obsegu svoje nadaljnje udeležbe. Obseg nadaljujoče se vpletenosti podjetja v prenesenih sredstvih je obseg, v katerem je izpostavljeno spremembam vrednosti prenesenega sredstva. Na primer:***

(a) ***če nadaljujoča se vpletenost podjetja privzame obliko poroštva za preneseno sredstvo, je obseg nadaljnje udeležbe podjetja nižja vrednost od tehle: (i) vrednosti sredstva in (ii) največje vrednosti prejetega nadomestila, ki bi ga podjetje morda moralo vrniti („znesek poroštva").***

(b) ***če nadaljujoča se vpletenost podjetja privzame obliko pisne ali nakupne opcije (ali obeh) za preneseno sredstvo, je obseg nadaljnje udeležbe podjetja vrednost prenesenega sredstva, ki ga podjetje lahko odkupi. Pri pisni prodajni opciji za sredstvo, ki se meri po pošteni vrednosti, je obseg nadaljnje udeležbe podjetja vrednost omejen na nižjo vrednost od teh dveh: poštene vrednosti prenesenega sredstva in izpolnitvene cene opcije (glejte člen AG48).***

(c) ***če nadaljujoča se vpletenost podjetja privzame obliko z denarjem poravnane opcije ali podobne določbe o prenesenem sredstvu, se obseg nadaljnje udeležbe podjetja meri na enak način kot obseg, ki se pokaže iz opcij, ki niso poravnane z denarjem, kot je navedeno pod točko (b) zgoraj.***

31. ***Če podjetje še naprej pripoznava sredstvo do obsega svoje nadaljnje udeležbe, potem tudi pripoznava povezano obveznost. Kljub drugim zahtevam po merjenju v tem standardu pa se preneseno sredstvo in povezana obveznost merita na podlagi pravic in obvez, ki jih je podjetje ohranilo. S tem povezana obveznost se meri tako, da je čista knjigovodska vrednost prenesenega sredstva in povezane obveznosti:***

(a) ***odplačna vrednost pravic ali obvez, ki jih je podjetje zadržalo, če se preneseno sredstvo meri po odplačni vrednosti;***

ali

(b) ***enaka pošteni vrednosti pravic in obvez, ki jih je podjetje zadržalo, kadar je izmerjena na samostojni osnovi, če se preneseno sredstvo meri po pošteni vrednosti.***

32. ***Podjetje mora še naprej pripoznavati vsak prihodek iz prenesenega sredstva do obsega svoje nadaljnje udeležbe, in mora tudi pripoznavati vsak odhodek za povezano obveznost.***

33. ***Za namen poznejšega merjenja, se pripoznane spremembe poštene vrednosti prenesenega sredstva in povezane obveznosti obračunavajo dosledno med seboj, skladno s 55. členom, in jih ni dovoljeno pobotati.***

34. ***Če je nadaljnja udeležba samo del finančnega sredstva (npr. ko podjetje zadrži opcijo za nakup dela prenesenega sredstva, ali zadrži preostali delež, ki ne privede do ohranitve skoraj vseh tveganj in koristi, povezanih z lastništvom, in podjetje zadrži obvladovanje), podjetje razporedi prejšnjo knjigovodsko vrednost finančnega sredstva med tistim delom, ki se še naprej pripoznava v nadaljnji udeležbi, in delom, ki ga ne pripoznava več, na podlagi razmeroma poštenih vrednosti tistih delov na dan prenosa. V ta namen veljajo zahteve iz 28. člena: Razlika med***

(a) ***knjigovodsko vrednostjo, razporejeno na del, ki se več ne pripoznava,***

in

(b) ***vsoto (i) prejetih nadomestil za del, ki se ne pripoznava več, in (ii) nabranimi dobički ali izgubami, ki so bile razporejene na ta del in pripoznane neposredno v kapitalu (glejte člen 55(b))***

se mora pripoznati v poslovnem izidu. Nabrani dobiček ali izguba, ki je bil(a) pripoznan(a) v kapitalu, se razporedi med tisti del, ki se še naprej pripoznava, in del ki se ne pripoznava več, na podlagi razmeroma poštenih vrednostih teh delov.

35. ►M9 ***Če merimo preneseno sredstvo po odplačni vrednosti, se možnost v tem standardu, da se označi finančna obveznost po pošteni vrednosti skozi poslovni izid, ne uporablja za to povezano obveznost.*** ◄

▼M2

Vsi prenosi

36. ***Če se preneseno sredstvo še naprej pripoznava, se sredstvo in z njim povezana obveznost ne sme pobotati. Podobno tudi podjetje ne sme pobotati kak prihod, ki nastane pri prenesenem sredstvu, s kakim odhodkom, ki se pojavi pri finančni obveznosti (glejte MRS 32, 42. člen).***

37. ***Če prenosnik zagotovi nedenarno varščino (kot npr. dolžniški ali kapitalski inštrumenti) prevzemniku, je obračunavanje varščine s strani prenosnika in prevzemnika odvisno od tega, ali ima prevzemnik pravico prodati in ponovno zastaviti varščino, in od tega, ali je prenosnik bil v zamudi. Prenosnik in prevzemnik morata obravnavati varščino, kot sledi:***

(a) ***Če ima prevzemnik po pogodbi ali poslovnem običaju pravico prodati ali ponovno zastaviti varščino, mora prenosnik prerazvrstiti to sredstvo v svoji bilanci stanja (npr. kot posojeno sredstvo, zastavljeni kapitalski inštrumenti ali terjatev za odkup) ločeno od drugih sredstev.***

(b) ***Če prevzemnik proda poroštvo, zastavljeno varščino, mora pripoznati prihodke iz prodaje in obveznost, izmerjeno po pošteni vrednosti kot svojo obvezo za povrnitev varščine.***

(c) ***Če prenosnik ne izpolni svoje obveze po pogojih iz pogodbe in ni več upravičen do odkupa varščine, mora odpraviti pripoznanje varščine in prevzemnik mora pripoznati varščino kot svoje sredstvo, ki je na začetku izmerjeno po pošteni vrednosti, ali – če je že prodal varščino, pa odpraviti pripoznanje svoje obveze za povrnitev veršine.***

(d) ***Razen v primerih, kot določa točka (c), mora prenosnik še naprej voditi varščino kot svoje sredstvo, in prevzemnik ne sme pripoznati varščine kot svoje sredstvo.***

Običajen nakup ali prodaja finančnega sredstva

38. ***Pri obračunavanju običajnega nakupa ali prodaje finančnega sredstva se pripoznava ali odpravi pripoznanje, kot je ustrezno, ob upoštevanju bodisi datuma trgovanja bodisi datuma plačila (glejte Prilogo A, člene AG53-AG56).***

Odprava pripoznanja finančne obveznosti

39. ***Podjetje mora odstraniti finančno obveznost (ali del finančne obveznosti) iz svoje bilance stanja, kadar, in zgolj kadar, je izbrisana, to je, če je obveza, določena v pogodbi, izpolnjena, razveljavljena ali zastarana.***

40. ***Zamenjava med obstoječim posojilojemalcem in posojilodajalcem na podlagi dolgovnih inštrumentov z bistveno različnimi določbami se obravnava kot izbris izvirne finančne obveznosti in pripoznanje nove finančne obveznosti. Podobno je pomembno spremembo določb obstoječe finančne obveznosti ali njenega dela (zaradi finančnih težav dolžnika ali ne) treba obravnavati kot izbris izvirne finančne obveznosti in pripoznanje nove finančne obveznosti.***

41. ***Razliko med knjigovodskim zneskom finančne obveznosti (ali dela finančne obveznosti), izbrisane ali prenesene na drugo stranko, in plačanim nadomestilom, vključno z morebiti prenesenimi nedenarnim sredstvi ali prevzetimi obveznostmi, je treba pripoznati v poslovnem izidu.***

42. Če podjetje odkupi del finančne obveznosti, mora razporediti prejšnjo knjigovodsko vrednost finančne obveznosti na tisti del, ki ga še naprej pripoznava, in del, za katerega je odpravilo pripoznanje, na podlagi sorazmernih poštenih vrednosti teh delov na dan odkupa. Razliko med (a) knjigovodskim zneskom, razporejenim na nepripoznani del, in (b) plačanim nadomestilom, vključno z morebiti prenesenimi nedenarnimi sredstvi ali prevzetimi obveznostmi za nepripoznani del, je treba pripoznati v poslovnem izidu.

MERJENJE

Začetna izmera finančnih sredstev in finančnih obveznosti

43. ***Če se na začetku finančno sredstvo ali finančna obveznost pripozna, ga (jo) mora podjetje izmeriti po pošteni vrednosti in če gre za finančno sredstvo ali finančno obveznost, ki ni podana po pošteni vrednosti skozi poslovni izid, prišteti tudi stroške posla, ki neposredno izhajajo iz nakupa ali izdaje finančnega sredstva ali finančne obveznosti.***

44. Če podjetje obračunava sredstva po datumu poravnave, mora sredstvo, ki je pozneje izmerjeno po nabavni vrednosti ali odplačni vrednosti, pripoznati na začetku po njegovi pošteni vrednosti na ta datum trgovanja (glejte Prilogo A, člene AG53-AG56).

▼**M2**

Kasnejše merjenje finančnih sredstev

45. Zaradi merjenja finančnega sredstva po začetnem pripoznanju razvršča ta standard finančna sredstva v štiri skupine, ki so opredeljene v 9. členu:

(a) finančna sredstva po pošteni vrednosti skozi poslovni izid;

(b) finančne naložbe v posesti do zapadlosti v plačilo;

(c) posojila in terjatve;

ter

(d) za prodajo razpoložljiva finančna sredstva.

Te vrste veljajo pri merjenju in razkrivanju dobička ali izgube po tem standardu. Podjetje lahko uporablja druge deskriptorje za te vrste, ali drugačno razvrščanje pri predstavljanju informacij na obrazcu računovodskih izkazov. Podjetje mora razkriti v pojasnilih tiste informacije, kot jih zahteva ►**M12** MSRP 7 ◄.

46. ***Po začetnem pripoznanju mora podjetje izmeriti finančna sredstva, tudi izpeljane finančne inštrumente, ki so sredstva, po njihovih poštenih vrednostih, brez odštetja stroškov posla, ki se utegnejo pojaviti ob prodaji ali drugačni odtujitvi, razen tehle finančnih sredstev:***

(a) ***posojila in terjatve, kot so opredeljene v 9. členu, ki se izmerijo po odplačni vrednosti po metodi veljavnih obresti;***

(b) ***finančne naložbe v posesti do zapadlosti v plačilo, kot so opredeljene v 9. členu, ki se izmerijo po odplačni vrednosti po metodi veljavnih obresti;***

ter

(c) ***finančne naložbe v kapitalske inštrumente, ki nimajo kotizirane tržne cene na delujočem trgu in katerih poštene vrednosti ni mogoče zanesljivo izmeriti, ter v izpeljane finančne insinštrumente, povezane z dostavo takšnih na trgu ne kotiziranih kapitalskih inštrumentov, ki jih je treba poravnati z njo ter izmeriti po nabavni vrednosti (glejte Prilogo A, člene AG80 in AG81).***

Finančna sredstva, ki so določena kot pred tveganjem varovane postavke, so predmet merjenja po določbah o obračunavanju varovanja pred tveganjem iz 89.-102. člena tega standarda. Vsa finančna sredstva, razen tistih, ki so izmerjena po pošteni vrednosti skozi poslovni izid, je treba pregledovati, ali so oslabljena, v skladu s členi 58-70 in v Prilogi A členi AG84-AG93).

Kasnejše merjenje finančnih obveznosti

▼**M12**

47. ***Po začetnem pripoznanju mora podjetje izmeriti vse finančne obveznosti po odplačni vrednosti, z uporabo metode veljavnih obresti, razen:***

(a) ***finančnih obveznosti po pošteni vrednosti skozi poslovni izid. Takšne obveznosti, vključno z izpeljanimi finančnimi instrumenti, ki so obveznosti, je treba izmeriti po pošteni vrednosti, le izpeljano obveznost, ki je povezana z dostavo nekotiranega kapitalskega instrumenta, in katerega poštene vrednosti ni mogoče zanesljivo izmeriti, ter jo je treba poravnati z njo, se izmeri po nabavni vrednosti.***

(b) ***finančnih obveznosti, ki nastanejo, kadar prenos finančnega sredstva ne izpolnjuje pogojev za odpravo pripoznanja ali ko se uporablja način nadaljnje udeležbe. Odstavka 29 in 31 se uporabljata za merjenje takšnih finančnih obveznosti.***

(c) ***pogodb o finančnem poroštvu, kakor so opredeljene v odstavku 9. Po začetnem pripoznanju jo izdajatelj take pogodbe (razen če se uporabljata odstavka 47(a) ali (b)) izmeri po višji izmed vrednosti:***

(i) ***zneska, določenega v skladu z MRS 37*** Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva***;***

in

(ii) ***prvotno pripoznanega zneska (glej odstavek 43), od katerega se po potrebi odšteje nabrana (kumulativna) amortizacija, pripoznana v skladu z MRS 18*** Prihodki***.***

(d) ***obveze zagotoviti posojilo po obrestni meri, ki je pod ravnjo tržne obrestne mere. Po začetnem pripoznanju jo izdajatelj take obveze (razen če se uporablja odstavek 47(a)) izmeri po višji izmed vrednosti:***

(i) ***zneska, določenega v skladu z MRS 37;***

in

▼**M12**

(ii) ***prvotno pripoznanega zneska (glej odstavek 43), od katerega se po potrebi odšteje nabrana (kumulativna) amortizacija, pripoznana v skladu z MRS 18.***

Finančne obveznosti, ki so določene kot postavke varovanja pred tveganjem, se merijo po zahtevah o obračunavanju varovanja pred tveganjem iz odstavkov 89-102.

▼**M2**

Obravnavanje merjenja po pošteni vrednosti

▼**M12**

48. ***Pri ugotavljanju poštene vrednosti finančnega sredstva ali finančne obveznosti za namen uporabe tega standarda, MRS 32 ali MSRP 7, mora podjetje uporabiti člene AG69-AG82 iz priloge A.***

▼**M2**

49. Poštena vrednost finančne obveznosti pri možnosti vpogleda (npr. vloge na vpogled) ni manjša od vrednosti, ki se izplača na poziv, diskontirana od prvega dne veljavnosti zahteve izplačila zneska.

Prerazvrstitve

50. ***Podjetje ne sme prerazvrstiti finančnega inštrumenta v kategorijo po pošteni vrednosti skozi poslovni izid ali zunaj tega, med tem ko je inštrument v posesti ali izdan.***

51. ***Če zaradi spremembe namena ali zmožnosti ni več ustrezno uvrstiti finančno naložbo kot v posesti do zapadlosti v plačilo jo je treba prerazvrstiti kot razpoložljio za prodajo in jo ponovno izmeriti po pošteni vrednosti ter razliko med njeno knjigovodsko vrednostjo in pošteno vrednostjo obračunati v skladu s členom 55(b).***

52. ***Kadar prodaja ali prerazvrstitev finančnih naložb, ki so v posesti do zapadlosti v plačilo in njihova vrednost ni nepomembna, ne izpolnjuje nobenega pogoja iz 9. člena, je treba vse preostale finančne naložbe v posesti do zapadlosti v plačilo prerazvrstiti kot razpoložljive za prodajo. Ob takšni prerazvrstitvi se razlika med njihovo knjigovodsko vrednostjo in pošteno vrednostjo obračunava v skladu s členom 55(b).***

53. ***Če pridobimo zanesljivo mero za finančno obveznost, kjer mera prej ni obstajala in je treba sredstvo ali obveznost izmeriti po pošteni vrednosti, če je zanesljiva mera na voljo (glejte člen 46(c) in 47), se sredstvo ali obveznost ponovno izmeri po pošteni vrednosti, razliko med njegovo knjigovodsko vrednostjo in pošteno vrednostjo pa obračuna v skladu s 55. členom.***

54. ***Če zaradi spremembe namena ali zmožnosti v redkih okoliščinah, ko zanesljiva mera poštene vrednosti ni več na razpolago (glejte člena 46(c) in 47), ali ker sta !!! Unknown OG !!!prejšnji dve poslovni leti!!! Unknown FG !!! iz 9. člena že potekli, je ustrezno prikazati finančno sredstvo ali finančno obveznost po nabavni ali odplačni vrednosti in ne po pošteni vrednosti; poštena vrednost knjigovodskega zneska finančnega sredstva ali finančne obveznosti na takšen datum postane njegova nova nabavna ali odplačna vrednost, kot je ustrezno. Vsak prejšnji dobiček ali izgubo pri takšnem sredstvu, pripoznan(o) neposredno v kapitalu v skladu s 55(b) členom, je treba obračunati takole:***

(a) ***Pri finančnem sredstvu z določeno zapadlostjo se dobiček ali izguba obračuna (amortizira) v poslovni izid za preostalo dobo koristnosti finančne naložbe, ki je v posesti do zapadlosti v plačilo, z uporabo metode veljavnih obresti. Morebitna razlika med novo odplačno vrednostjo in zneskom ob zapadlosti se tudi obračuna (amortizira) za preostalo dobo koristnosti finančnega sredstva po metodi veljavnih obresti, podobno kot odpis (amortizacija) premije in diskonta. Če je finančno sredstvo pozneje oslabljeno, se vsak dobiček ali izguba, ki sta bila pripoznana neposredno v kapitalu, pripozna v poslovnem izidu v skladu s 67. členom.***

(b) ***V primeru finančnega sredstva, ki nima vnaprej določene zapadlosti v plačilo, ostane dobiček ali izguba v kapitalu, dokler se finančno sredstvo ne proda ali drugače odtuji, in se takrat pripozna v poslovnem izidu. Če je finančno sredstvo pozneje oslabljeno, se prejšnji dobiček ali izguba, ki je bil(a) pripoznan(a) neposredno v kapitalu, pripozna v poslovnem izidu v skladu s 67. členom.***

Dobički in izgube

55. ***Pripoznani dobiček ali pripoznano izgubo iz spremembe poštene vrednosti finančnega sredstva ali finančne obveznosti, ki ni del razmerja pri varovanju vrednosti (glejte 89.-102. člen), je treba pripoznati takole:***

(a) ***Dobiček ali izguba pri finančnem sredstvu ali finančni obveznosti, uvrščeni po pošteni vrednosti skozi poslovni izid, je treba pripoznati v poslovnem izidu.***

▼M2

(b) ***Dobiček ali izguba pri finančnem sredstvu, ki je na razpolago za prodajo, se pripozna neposredno v kapitalu prek izkaza gibanja kapitala (glejte MRS 1 Predstavljanje računovodskih izkazov), razen izgub zaradi oslabitve (glejte člene 67-70) in deviznih dobičkov in izgub (glejte Prilogo, člen AG83), dokler se za finančno sredstvo ne odpravi pripoznanja, in tedaj je prej pripoznani nabrani dobiček ali izgubo treba pripoznati v poslovnem izidu obdobja. Obresti, izračunane po metodi veljavnih obresti (glejte 9. člen), pa se pripoznajo v poslovnem izidu (glejte MRS 18 Prihodki). Dividende za kapitalski inštrument, ki je na razpolago za prodajo, se pripoznavajo v poslovnem izidu, ko je uveljavljena pravica podjetja do plačila (glejte MRS 18).***

56. ***Pri finančnih sredstvih in finančnih obveznostih, ki se izkazujejo po odplačni vrednosti (glejte 46. in 47. člen), se dobiček ali izguba pripozna v poslovnem izidu, če je pri njih odpravljeno pripoznanje ali če so oslabljeni, pa tudi zaradi odplačevanja. Če pa obstajajo med takšnimi finančnimi sredstvi ali finančnimi obveznostmi takšna (e), ki so pred tveganjem varovane postavke (glejte člene 78-84 in Prilogo A, člene AG98-AG101), se dobiček ali izguba obračunava po 89.-102. členu.***

57. ***Če podjetje pripozna finančna sredsta ob upoštevanju datuma plačila (glejte 38. člen in Prilogo A, člene AG53 in AG56), se pri sredstvih, ki se prikazujejo po nabavni vrednosti ali odplačni vrednosti (razen izgub zaradi oslabitve), sprememba poštene vrednosti, ki bo prejeta v obdobju med datumom prodaje in datumom poravnave, ne pripozna. Pri sredstvih, izkazanih po pošteni vrednosti, pa je spremembo poštene vrednosti treba pripoznati v poslovnem izidu ali v kapitalu, kar je pač ustrezno po 55. členu.***

Oslabljenost in neudenarljivost finančnih sredstev

58. ***Na vsak dan bilance stanja podjetje oceni, ali obstaja kak nepristranski dokaz o morebitni oslabljenosti finančnega sredstva ali skupine finančnih sredstev. Če takšni dokazi obstajajo, mora podjetje po 63. členu (za finančna sredstva, izkazana po odplačni vrednosti), 66.členu (za finančna sredstva, izkazana po nabavni vrednosti) ali 67.členu (za finančna sredstva, ki so na razpolago za prodajo) določiti vrednost izgube zaradi oslabitve.***

59. Finančno sredstvo (ali skupina finančnih sredstev) je oslabljeno in so nastale izgube zaradi oslabitve samo takrat, če obstajajo objektivni dokazi o oslabitvi zaradi dogodka ali dogodkov, ki so nastopili po začetnem pripoznanju sredstva („škodni dogodek”) in ta dogodek (ali dogodki) vpliva(jo) na ocenjene prihodnje denarne tokove finančnega sredstva ali skupine finančnih sredstev, ki ga (jih) je možno zanesljivo oceniti. Tak enkraten, ločen dogodek, ki je povzročil oslabitev, je morda nemogoče prepoznati. Bolj verjetno je več dogodkov skupaj povzročilo oslabitev. Izgube, pričakovane kot posledica prihodnjih dogodkov, ne glede na to, kako so verjetni, se ne pripoznavajo. Nepristranski dokazi o oslabljenosti finančnega sredstva ali skupine sredstev so pomembne informacije, ki vzbujajo pozornost imetnika sredstva, o

(a) pomembnih finančnih težavah izdajatelja ali zavezanca;

(b) kršenju pogodbe, kot je neizpolnitev obveznosti ali kršitev pri plačevanju obresti ali glavnice;

(c) posojilodajalčevi koncesiji posojilojemalcu iz gospodarskih ali pravnih razlogov v povezavi s posojilodajalčevimi finančnimi težavami, ki je posojilodajalec sicer ne bi obravnaval;

(d) verjetnosti, da bo posojilojemalec šel v stečaj ali finančno reorganizacijo;

(e) izginotju delujočega trga za takšno finančno sredstvo zaradi finančnih težav,

ali

(f) pomembnih podatkih, ki kažejo, da obstaja izmerljivo zmanjšanje ocenjenih prihodnjih denarnih tokov iz skupine finančnih sredstev vse od začetnega pripoznanja sredstev, čeprav se zmanjšanja ne da prepoznati pri posameznih finančnih sredstvih v skupini, vključno:

(i) neugodne spremembe v plačilnem statutsu posojilojemalcev v skupini (npr. povečano število zamujenih plačil ali povečano število posojilojemalcev s kreditnimi karticami, ki so dosegli svojo zgornjo mejo in plačujejo le majhne mesečne zneske);

ali

(ii) gospodarske razmere v državi ali lokalnem okolju, ki sovpadajo z neplačili *po sredstvih* v skupini (npr. povečanje stopnje brezposelnosti na geografskem področju posojilojemalcev, zmanjšanje cen nepremičnin pri hipotekah na zadevnem področju, zmanjšanje cen

▼M2

nafte na sredstva za posojila proizvajalcem nafte, ali neugodne spremembe razmer v industriji, ki vplivajo na posojilojemalce v skupini).

60. Izginotje delujočega trga, ker se s finančnimi inštrumenti podjetja že dolgo ne trguje več javno, ni dokaz oslabitve. Slabše ovrednotenje zaupanjske (kreditne) sposobnosti podjetja samo po sebi ni dokaz oslabitve, čeprav utegne biti dokaz oslabitve, če se upošteva skupaj z drugimi razpoložljivi informacijami. Zmanjšanje poštene vrednosti finančnega sredstva pod njegovo nabavno vrednost ali odplačno vrednost še ni dokaz oslabitve (npr. zmanjšanje poštene vrednosti finančne naložbe pri dolgovnem inštrumentu, ki je nastalo zaradi povečanja obrestne mere brez tveganja).

61. Poleg naštetih vrst dogodkov iz 59. člena, vsebujejo nepristranski dokazi o oslabitvi finančne naložbe v kapitalski inštrument tudi informacije o pomembnih spremembah z neugodnim učinkom, do katerih je prišlo v tehnološkem, tržnem, gospodarskem ali pravnem okolju, v katerem posluje izdajatelj, in nakazujejo, da vrednosti finančne naložbe v kapitalski inštrument morda ne bo mogoče nadomestiti. Pomembno in dolgotrajnejše zmanjšanje poštene vrednosti finančne naložbe v kapitalski inštrument pod njeno vrednost pa je tudi nepristranski dokaz o oslabitvi.

62. V nekaterih primerih so pomembni podatki, potrebni za oceno vrednosti izgube zaradi oslabitve pri finančnem sredstvu, morda omejeni ali niso več popolnoma veljavni za sedanje okoliščine. Takšen primer se pojavi pri posojilojemalcu, ki je zašel v finančne težave in obstaja le malo podatkov iz preteklosti, ki se nanašajo na podobne posojilojemalce. V takšnih primerih podjetje po svoji presoji in izkušnjah oceni znesek/vrednost morebitne izgube zaradi oslabitve. Podobno podjetje tudi po svoji presoji in izkušnjah prilagodi pomembne podatke za skupino finančnih sredstev, da odražajo sedanje okoliščine (glejte člen AG89). Uporaba smiselnih ocen je bistven del pripravljanja računovodskih izkazov in ne zmanjšuje njihove zanesljivosti.

Finančna sredstva, izkazana po odplačni vrednosti

63. ***Če obstajajo nepristranski dokazi, da je prišlo do izgube zaradi oslabitve pri posojilih in terjatvah ali finančnih naložbah v posesti do zapadlosti v plačilo, izkazanih po odplačni vrednosti, se znesek izgube izmeri kot razlika med knjigovodsko vrednostjo sredstva in sedanjo vrednostjo pričakovanih prihodnjih denarnih tokov (razen prihodnjih kreditnih izgub, ki še niso nastale, ki so) razobresteni (diskontirani) po izvirni veljavni obrestni meri finančnega sredstva (to je, po veljavni obrestni meri, izračunani pri začetnem pripoznanju). Knjigovodsko vrednost sredstva je treba zmanjšati bodisi neposredno ali z uporabo konta popravka vrednosti. Vrednost izgube se mora pripoznati v poslovnem izidu.***

64. Podjetje najprej oceni, ali obstajajo nepristranski dokazi o oslabitvi, posebej za finančna sredstva, ki so sama zase pomembna, in posebej ali skupno za finančna sredstva, ki niso sama zase pomembna (Glejte 59. člen). Če podjetje ugotovi, da ne obstajajo nepristranski dokazi o oslabitvi posebej ocenjenega finančnega sredstva, bodisi pomembnega ali ne, vključi to sredstvo v skupino finančnih sredstev s podobnimi značilnostmi kreditnega tveganja in oceni njihovo skupno izgubo zaradi oslabitve. Sredstva, za katere se oslabitev oceni posamezno in se zanje (še naprej) pripoznava izguba zaradi oslabitve, niso vključena v skupno oceno oslabitve.

65. ***Če se v naslednjem obdobju znesek izgube zaradi oslabitve zmanjša in če je mogoče zmanjšanje nepristransko povezati z dogodkom, ki je nastal po pripoznanju oslabitve (kot je izboljšanje ravni zaupanjske ali kreditne sposobnosti), je treba že prej pripoznano izgubo zaradi oslabitve razveljaviti, bodisi neposredno bodisi s preračunom na kontu popravka vrednosti. Zaradi razveljavitve knjigovodska vrednost finančnega sredstva ni večja od tiste, ki naj bi bila odplačna vrednost, če oslabitev ne bi bila pripoznana na dan, ko je oslabitev razveljavljena. Vrednost razveljavitve izgube se mora pripoznati v poslovnem izidu.***

Finančna sredstva, izkazana po nabavni vrednosti

66. ***Če obstajajo nepristranski dokazi, da je prišlo do izgube zaradi oslabitve pri nekotiranem kapitalskem inštrumentu, ki ni izkazan po pošteni vrednosti iz razloga, ker njegove poštene vrednosti ni mogoče zanesljivo izmeriti, ali pri izpeljanem finančnem inštrumentu, ki je z njim povezan in ga je treba poravnati z dobavo nekotiranih kapitalskih inštrumentov, se znesek izgube zaradi oslabitve izmeri kot razlika med knjigovodsko vrednostjo finančnega sredstva in sedanjo vrednostjo pričakovanih prihodnjih denarnih tokov, razobrestenih (diskontiranih) po trenutni tržni donosnosti za podobna finančna sredstva (glejte člen 46(c) in Prilogo A, člene AG80 in AG81). Takšnih izgub zaradi oslabitve ni dovoljeno razveljaviti.***

▼M2

Za prodajo razpoložljiva finančna sredstva

67. ***Če je zmanjšanje poštene vrednosti finančnega sredstva, ki je na razpolago za prodajo, pripoznano neposredno v kapitalu in obstajajo nepristranski dokazi, da je sredstvo oslabljeno (glejte 59. člen), je treba nabrano izgubo, pripoznano neposredno v kapitalu, odstraniti iz kapitala in jo pripoznati v poslovnem izidu, četudi pri finančnem sredstvu ni bilo odpravljeno pripoznanje.***

68. ***Znesek nabrane izgube, ki se odstrani iz kapitala in pripozna v poslovnem izidu po 67. členu, je razlika med nabavno vrednostjo (po odštetju vseh vračil in odplačil glavnice) in sprotno pošteno vrednostjo, zmanjšana za izgubo zaradi oslabitve takšnega finančnega sredstva, ki je bila prej pripoznana v poslovnem izidu.***

69. ***Izgube zaradi oslabitve, ki so pripoznane v poslovnem izidu za finančno naložbo v kapitalski inštrument, razvrščene kot na razpolago za prodajo, se ne morejo razveljaviti prek poslovnega izida.***

70. ***Če se v naslednjem obdobju poštena vrednost dolgovnega inštrumenta, razvrščenega kot takšnega na razpolago za prodajo, poveča in je mogoče povečanje nepristransko povezati z dogodkom, ki se pojavi po pripoznanju izgube zaradi oslabitve v poslovnem izidu, je treba izgubo zaradi oslabitve razveljaviti in znesek razveljavitve pripoznati v poslovnem izidu.***

VAROVANJE PRED TVEGANJEM

71. ***Če obstaja določeno varovalno razmerje med inštrumentom za varovanje pred tveganjem in z njim povezanim pred tveganjem varovanim sredstvom, kot je opisano v členih 85-88 in Prilogi A, členih AG102-AG104, se dobiček ali izguba iz inštrumenta za varovanje pred tveganjem ali pred tveganjem varovani postavki obračuna po 89-102 členu.***

Inštrumenti za varovanje pred tveganjem

Primernost inštrumentov

72. Ta standard ne omejuje okoliščin, v katerih je izpeljani finančni inštrument mogoče določiti kot inštrument za varovanje pred tveganjem, če so izpolnjeni pogoji iz 88. člena, razen pri nekaterih pisnih opcijah (glejte Prilogo A, člen AG94). Vendar se lahko neizpeljano finančno sredstvo ali neizpeljana finančna obveznost določi kot inštrument za varovanje pred tveganjem le pri varovanju pred valutnim tveganjem.

73. Za namene obračunavanja varovanja pred tveganjem je le inštrumente, ki vključujejo stranko zunaj poročajočega podjetja (to je zunanje za skupino, odsek ali posamezno podjetje, o katerem se poroča), mogoče določiti kot inštrumente za varovanje pred tveganjem. Čeprav lahko posamezna podjetja v skupini ali oddelki v podjetju sklenejo posle varovanja pred tveganjem z drugimi podjetji v skupini ali oddelkih v podjetju, se pri uskupinjevanju takšni notranji posli v skupini izločijo. Zato takšni posli niso primerni za obravnavanje varovanja pred tveganjem v skupinskih računovodskih izkazih skupine. Vendar pa so lahko primerni za obračunavanje varovanja pred tveganjem v posameznih ali ločenih računovodskih izkazih posameznih podjetij za poročanje v skupini ali pri poročanju po odsekih, če so zunanji za posamezno poročajoče podjetje ali odsek.

Določanje inštrumentov za varovanje pred tveganjem

74. Praviloma obstaja ena sama mera poštene vrednosti inštrumenta 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 inštrument 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 inštrumenta za varovanje pred tveganjem, ter izkjučitev spremembe časovne vrednosti;

in

(b) ločevanje obresti in cene ob takojšnjem plačilu v rokovni 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 inštrumenta za varovanje pred tveganjem, na primer 50 odstotkov nominalnega zneska, je lahko določen kot inštrument za varovanje pred tveganjem v razmerju varovanja pred tveganjem. Vendar

▼M2

razmerje varovanja pred tveganjem morda ni določeno zgolj za del obdobja, v katerem je inštrument za varovanje pred tveganjem neizrabljen.

76. Posamezen inštrument 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 inštrumenta za varovanje pred tveganjem in različna stanja tveganja.

77. Dva ali več izpeljanih finančnih inštrumentov, ali njihov(i) sorazmerni delež(i) (ali pri varovanju pred valutnim tveganjem, dva ali več neizpeljanih inštrumentov ali njihov sorazmerni del, ali kombinacija izpeljanih in neizpeljanih finančnih inštrumentov ali njihov sorazmerni del) lahko presojamo v kombinaciji in skupaj določimo kot inštrumente za varovanje pred tveganjem, tudi takrat, ko tveganje/tveganja, ki izhaja(jo) iz nekaterih izpeljanih finančnih inštrumentov, pobota(jo) tiste, ki izhajajo iz drugih. Vendar pa najnižja sprejemljiva obrestna mera ali drug izpeljani finančni inštrument, ki vključuje pisno opcijo in nakupno opcijo, ni primeren za inštrument varovanja pred tveganjem, če je dejansko čista pisna opcija (za katero je prejeta čista premija). Podobno sta lahko dva ali več inštrumentov (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 verjeten predviden posel ali čista finančna naložba v enoto v tujini. Pred tveganjem varovana postavka je lahko (a) posamezno sredstvo, obveznost, trdna obveza, zelo verjeten predvideni posel, ali čista finančna naložba v enoto v tujini, (b) skupina sredstev, obveznosti, trdih obvez, zelo verjetnih predvidenih poslov, ali čistih finančnih naložb v enoto v tujini s podobnimi značilnostmi glede tveganja, ali (c) v portfelju varovanja samo pred obrestnim tveganjem, del portfelja s finančnimi sredstvi ali finančnimi obveznostmi, ki so varovana/e pred tveganji.

79. Drugače kot pri posojilih in terjatvah finančna naložba v posesti do zapadlosti v plačilo ne more biti varovana postavka pred obrestnim tveganjem ali tveganjem predujmov, ker oznaka finančne naložbe kot v posesti do zapadlosti zahteva namero, da se finančna naložba poseduje do zapadlosti, ne glede na spremembe poštene vrednosti ali denarnih tokov takšne naložbe in s tem povezanih sprememb obrestne mere. Vendar je finančna naložba v posesti do zapadlosti v plačilo lahko pred valutnim tveganjem in zaupanjskim (kreditnim) tveganjem varovana postavka.

▼M11

80. Za namene obračunavanja varovanja pred tveganjem je le sredstva, obveznosti, trdne obveze ali zelo verjetne napovedane posle, ki vključujejo stranko zunaj podjetja, mogoče določiti kot postavke, varovane pred tveganjem. Iz tega sledi, da se obračunavanje varovanja pred tveganji uporablja za posle med podjetji ali odseki v isti skupini le v posameznih ali ločenih računovodskih izkazih teh podjetij ali odsekov, in ne za skupinske računovodske izkaze skupine. Le izjemoma je valutno tveganje za notranjo denarno postavko v skupini (npr. obveznost/terjatev med dvema odvisnima podjetjema) v skupinskih računovodskih izkazih lahko postavka, varovana pred tveganjem, če ima kot posledico izpostavljenost tečajnim razlikam, ki niso povsem odpravljene ob uskupinjevanju v skladu z MRS 21 *Učinki sprememb deviznih tečajev na valutna tveganja.* V skladu z MRS 21 devizne tečajne razlike za notranje denarne postavke v skupini niso povsem odpravljene ob uskupinjevanju, 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 skupinskih računovodskih izkazih, če je navedeni posel denominiran v valuti, ki ni funkcijska valuta podjetja, ki sklepa posel, in bo valutno tveganje vplivalo na skupinski dobiček ali izgubo.

▼M2

Določanje finančnih inštrumentov za varovanje pred tveganjem

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

▼M2

ali sestavina normne obrestne mere za celotno izpostavljenost tveganjem zaradi sprememb obrestnih mer finančnega inštrumenta, ki je varovan pred tveganjem).

81A. Pri varovanju poštene vrednosti pred tveganjem obrestne izpostavljenosti portfelja finančnih sredstev ali finančnih obveznosti (in samo pri takšnem varovanju) se lahko varovani del in ne posamezna sredstva (ali obveznosti) označi z zneskom valute (npr. znesek v dolarjih, evrih, funtih ali randih). Čeprav lahko portfelj za namene obvladovanja tveganja vsebuje sredstva in obveznosti, je določeni znesek označen kot znesek sredstev ali znesek obveznosti. Oznaka čiste vrednosti, ki vključuje sredstva in obveznosti, ni dovoljena. Podjetje lahko zavaruje pred tveganjem del obrestnih tveganj, ki so povezana z njihovo označeno vrednostjo. Na primer, pri varovanju portfelja, ki vsebuje predujmljena sredstva pred tveganjem, lahko podjetje varuje pred tveganjem spremembe poštene vrednosti kot posledice spremembe pred tveganjem varovane obrestne mere na podlagi pričakovanih in ne pogodbeno določenih rokov za popravek cen. […]

Določanje ne-finančnih inštrumentov za varovanje pred tveganjem

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 postavke, varovane pred tveganjem

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 inštrumenta za varovanje pred tveganjem (ali skupine podobnih inštrumentov za varovanje pred tveganjem) in pred tveganjem varovane postavke (ali skupine podobnih pred tveganjem varovanih postavk), primerjanje inštrumenta 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 inštrumenta 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 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 predvidenimi posli, in (ii) lahko vpliva na poslovni izid.***

(c) ***varovanje čiste finančne naložbe v podjetje v tujini pred tveganjem, kot je opredeljeno v MRS 21.***

87. Varovanje pred valutnim tveganjem iz trdne obveze se lahko obračunava kot varovanje poštene vrednosti ali kot varovanje denarnega toka pred tveganjem.

88. ***Razmerja varovanja pred tveganjem so primerna za obračunavanje varovanja pred tveganjem po členih 89-102, kadar in zgolj kadar so izpolnjeni vsi tile pogoji:***

(a) ***Ob uvedbi varovanja pred tveganjem obstajajo formalne listine o razmerju varovanja pred tveganjem in o namenu ravnanja s tveganjem v podjetju ter o strategiji projekta varovanja pred tveganjem. Te listine morajo vsebovati opredelitev inštrumentov za varovanje***

▼M2

pred tveganjem, pred tveganjem varovane postavke ali posle, vrsto tveganja, pred katerim se varuje, in kako bo podjetje ocenilo uspešnost inštrumentov za varovanje pred tveganjem pri njihovem soočanju z izpostavljenostjo spremembam poštene vrednosti varovane postavke ali varovanih denarnih tokov posla, ki se pripisujejo varovanju pred tveganjem.

(b) ***Pričakuje se zelo uspešno varovanje pred tveganjem (glejte Prilogo A, člene AG105-AG113) 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 predvideni posel, ki je predmet varovanja, zelo verjeten in izpostavljen spremembam denarnih tokov, ki lahko odločilno vplivajo na poslovni izid.***

(d) ***Uspešnost varovanja pred tveganjem se lahko zanesljivo izmeri; to pomeni, da je mogoče pošteno vrednost ali denarne tokove pred tveganjem varovane postavke, ki jih je mogoče pripisati varovanemu tveganju in je mogoče pošteno vrednost inštrumenta za varovanje pred tveganjem zanesljivo izmeriti (glejte člene 46 in 47 in Prilogo A, člene AG80 in AG81 za napotke o pošteni vrednosti).***

(e) ***Varovanje pred tveganjem se ocenjuje na ustaljen način in se spozna kot zelo uspešno v vseh obdobjih poročanja, za katere je bilo varovanje pred tveganjem določeno.***

Varovanje poštene vrednosti pred tveganjem

89. ***Če varovanje poštene vrednosti pred tveganjem v obdobju izpolnjuje pogoje iz 88. člena, se obračuna takole:***

(a) ***dobiček ali izguba iz ponovnega merjenja inštrumenta za varovanje pred tveganjem po pošteni vrednosti (za izpeljani finančni inštrument za varovanje pred tveganjem) ali valutno sestavino njegove knjigovodske vrednosti, izmerjene po MRS 21 (za neizpeljani finančni inštrument za varovanje pred tveganjem), se takoj pripozna v poslovnem izidu;***

in

(b) ***dobiček ali izguba pri varovani postavki, ki ga/jo je mogoče pripisati varovanemu tveganju, mora prilagoditi knjigovodsko vrednost varovane postavke in biti pripoznan v poslovnem izidu. To velja, če se varovano postavko sicer meri po nabavni vrednosti. Pripoznanje dobička ali izgube, pripisljive varovanemu tveganju v poslovnem izidu, se uporabi, če je pred tveganjem varovana postavka finančno sredstvo, razpoložljivo za prodajo.***

89A. Pri varovanju poštene vrednosti pred tveganjem (spremembe) izpostavljenosti portfelja finančnih sredstev ali finančnih obveznosti tveganjem zaradi sprememb obrestnih mer (in samo pri takšnem varovanju), se zahteva v členu 89(b) lahko izpolni, če je dobiček ali izgubo, ki se lahko pripiše varovani postavki, predstavljen(a) bodisi

(a) v eni sami vrstični postavki v sredstvih, za tista obdobja za popravek, za katera je varovana postavka sredstvo;

ali

(b) v eni sami vrstični postavki v obveznostih, za tista obdobja za popravek, za katera je varovana postavka obveznost.

Ločene vrstične postavke iz točke (a) in (b) zgoraj je treba predstaviti zraven finančnih sredstev ali finančnih obveznosti. Zneski v teh vrstičnih postavkah se odstranijo iz bilance stanja, ko se odpravi pripoznanje sredstev ali obveznosti, na katere se nanašajo.

90. Če so varovana le posamezna tveganja, pripisana pred tveganjem varovanim postavkam, je treba pripoznane spremembe poštene vrednosti pred tveganjem varovane postavke, ki ni povezana z varovanim tveganjem, pripoznati, kot je določeno v 55. členu.

91. ***Podjetje predvidoma preneha obračunavati varovanje pred tveganjem, določeno v 89. členu, če:***

(a) ***inštrument za varovanje pred tveganjem preneha veljati ali se proda, odpove ali izkoristi (za ta namen se zamenjava ali prevalitev inštrumenta za varovanje pred tveganjem na drug inštrument za varovanje pred tveganjem ne obravnava kot prenehanje veljavnosti ali odpoved, če je del olistinjene strategije podjetja o varovanju pred tveganjem);***

(b) ***varovanje pred tveganjem ne zadošča več sodilom za obračunavanje varovanja pred tveganjem iz 88. člena,***

▼M2

ali

(c) ***podjetje prekliče označitev.***

92. ***Vsaka prilagoditev knjigovodske vrednosti varovanega finančnega inštrumenta pred tveganjem, za katero se uporabi metoda veljavnih obresti, (ali na primer varovanja portfelja pred obrestnim tveganjem pri posamezni vrstični postavki v bilanci stanja, kot je opisano v členu 89A), ki izhaja iz člena 89(b), se obračuna s poslovnim izidom. Obračunavanje 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 veljavni obrestni meri na datum, ko se obračunavanje 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 veljavni obrestni meri ni mogoče, se prilagoditev obračuna po metodi enakomernega časovnega amortiziranja. Prilagoditve se obračunajo v celoti ob zapadlosti finančnega inštrumenta, 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 nabrana 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 inštrumenta 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 nabrano spremembo poštene vrednosti trdne obveze, ki jo je mogoče pripisati varovanemu tveganju, pripoznanem v bilanci stanja.

Varovanje denarnega toka pred tveganjem

95. ***Če varovanje denarnih tokov pred tveganjem v obdobju izpolnjuje pogoje iz 88. člena, se obračuna takole:***

(a) ***del dobička ali izgube iz inštrumenta za varovanje pred tveganjem, ki je opredeljen kot uspešno varovanje pred tveganjem (glejte 88. člen), se pripozna neposredno v kapitalu v izkazu gibanja kapitala (glejte MRS 1);***

in

(b) ***neuspešni del dobička ali izgube pri inštrumentu za varovanje pred tveganjem se tudi pripozna v poslovnem izidu.***

96. Natančneje se varovanje denarnega toka pred tveganjem obračuna takole:

(a) ločena sestavina kapitala, ki je povezana z inštrumentom za varovanje pred tveganjem, se prilagodi manjšemu izmed tehle dveh (absolutno izraženih) zneskov:

(i) nabrani dobiček ali izguba pri inštrumentu za varovanje pred tveganjem od začetka varovanja;

in

(ii) nabrana 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 inštrumentu varovanja ali določeni sestavini le-tega (ki ni uspešno varovanje), se pripozna v poslovnem izidu;

in

(c) če olistinjena strategija ravnanja s tveganjem v podjetju za posamezno razmerje pri varovanju pred tveganjem izključuje iz ocene uspešnosti varovanja pred tveganjem posebno sestavino dobička ali izgube ali s tem povezane denarne tokove v zvezi z inštrumentom za varovanje pred tveganjem (glejte člene 74, 75 in 88(a)), se izključena sestavina dobička ali izgube pripozna v skladu s 55. členom.

97. ***Če je posledica varovanja predvidenega posla pripoznanje finančnega sredstva ali finančne obveznosti, se s tem povezani dobiček ali izguba, ki je bil(a) pripoznan(a) neposredno v kapitalu v skladu s 95. členom, prerazvrsti v poslovnem izidu za isto obdobje ali obdobja, v katerem/katerih je pridobljeno sredstvo ali prevzeta obveznost vplivalo na poslovni izid (kot so obdobja, v katerih se pripoznava prihodek od***

▼M2

obresti ali odhodek za obresti). Če pa podjetje pričakuje, da ne bo nadomestilo celotne izgube ali njenega dela, ki je pripoznana neposredno v kapitalu, v enem ali več prihodnjih obdobjih, mora prerazporediti v poslovni izid tisti znesek, ki ga po pričakovanju ne bo nadomestilo.

98. *Če je poznejša posledica varovanja predvidenega posla pripoznanje nefinančnega sredstva ali nefinančne obveznosti, ali če predvideni posel za nefinančno sredstvo ali nefinančno obveznost postane trdna obveza, za katero velja obračunavanje varovanja poštene vrednosti pred tveganjem (sprememb), potem mora podjetje sprejeti (a) ali (b) spodaj:*

(a) *prerazvrsti s tem povezani dobiček in izgubo, ki je bil(a) pripoznan (a) neposredno v kapitalu v skladu s 95. členom, v poslovni izid za isto obdobje ali obdobja, v katerem/katerih je pridobljeno sredstvo ali prevzeta obveznost vplivalo/-a na poslovni izid (kot so obdobja, v katerih se pripoznavajo odhodki amortizacije ali stroški prodaje). Če pa podjetje pričakuje, da ne bo nadomestilo celotne izgube ali njenega dela, ki je pripoznana neposredno v kapitalu, v enem ali več prihodnjih obdobjih, mora prerazporediti v poslovni izid tisti znesek, ki ga po pričakovanju ne bo nadomestilo.*

(b) *Odstrani s tem povezan dobiček ali izgubo, pripoznan(o) neposredno v kapitalu v skladu s 95. členom, in jih všteje v začetne stroške ali drugo knjigovodsko vrednost sredstva ali obveznosti.*

99. *Podjetje mora sprejeti bodisi določbo (a) ali (b) v členu 98 kot svojo računovodsko usmeritev in jo uporabljati dosledno pri vseh inštrumentih varovanja pred tveganjem, na katere se nanaša 98. člen.*

100. *Pri vseh varovanjih denarnih tokov pred tveganji, razen pri tistih, ki so obravnavana v 97. in 98. členu, je zneske, pripoznane neposredno v kapitalu, treba pripoznati v* ►M5 *poslovni izid* ◄ *istega obdobja ali obdobij, v katerih varovanje predvidenega posla vpliva na* ►M5 *poslovni izid* ◄ *(na primer, ko se predvidena prodaja dejansko zgodi).*

101. *V vsaki od spodaj naštetih okoliščin mora podjetje predvidoma prenehati obračunavati varovanje pred tveganjem, določeno v členih 95-100:*

(a) *Inštrument za varovanje pred tveganjem preneha veljati ali se proda, odpove ali izkoristi (za ta namen se zamenjava ali prevalitev inštrumenta za varovanje pred tveganjem na drug inštrument za varovanje pred tveganjem ne obravnava kot prenehanje veljavnosti ali odpoved, če je del olistinjene strategije podjetja o varovanju pred tveganjem. V tem primeru nabrani dobiček ali izguba iz inštrumenta za varovanje pred tveganjem, ki je pripoznan(a) neposredno v kapitalu iz obdobja, ko je bilo varovanje pred tveganjem uspešno (glejte člen 95(a)) ostane posebej pripoznan neposredno v kapitalu, dokler ne pride do napovedanega posla. Ko pride do posla, se uporabijo členi 97, 98 ali 100.*

(b) *Varovanje pred tveganjem ne izpolnjuje več sodil za obračunavanje varovanja pred tveganjem iz 88. člena. V tem primeru nabrani dobiček ali izguba iz inštrumenta za varovanje pred tveganjem, ki je pripoznan(a) neposredno v kapitalu iz obdobja, ko je bilo varovanje pred tveganjem uspešno (glejte člen 95(a)), ostane posebej pripoznan neposredno v kapitalu, dokler ne pride do napovedanega posla. Ko pride do posla, se uporabijo členi 97, 98 ali 100.*

(c) *Ne pričakuje se več, da bo prišlo do predvidenega posla, v tem primeru pa se morebitni nabrani dobiček ali izguba iz inštrumenta za varovanje pred tveganjem, ki ostaja pripoznan(a) neposredno v kapitalu iz obdobja, ko je bilo varovanje pred tveganjem uspešno (glejte člen 95(a)), mora posebej pripoznati v poslovnem izidu. Napovedani posel, ki ni več zelo verjeten (glejte člen 88(c)), se lahko še vedno pojavi.*

(d) *Podjetje prekliče označitev. Pri varovanju napovedanih poslov pred tveganjem mora nabrani dobiček ali izguba iz inštrumenta za varovanje pred tveganjem, ki ostaja pripoznan(a) neposredno v kapitalu iz obdobja, ko je bilo varovanje pred tveganjem uspešno (glejte člen 95(a)), ostati posebej pripoznan neposredno v kapitalu, dokler ne pride do povedanega posla ali ko ga ni več pričakovati. Ko pride do posla, se uporabijo členi 97, 98 ali 100. Če posla ni več pričakovati, se z njim povezani nabrani dobiček ali izguba, ki je bil(a) pripoznan (a) neposredno v kapitalu, mora pripoznati v poslovnem izidu.*

Varovanje čistih finančnih naložb pred tveganjem

102. *Varovanja čistih finančnih naložb v podjetje 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:*

▼M2

(a) *del dobička ali izgube iz inštrumenta za varovanje pred tveganjem, ki je opredeljen kot uspešno varovanje pred tveganjem (glejte 88. člen) se pripozna neposredno v kapitalu v izkazu gibanja kapitala (glejte MRS 1);*

in

(b) *neuspešni del se mora pripoznati v poslovnem izidu.*

Dobiček ali izgubo iz inštrumenta za varovanje pred tveganjem, ki se nanaša na uspešni del varovanja, ki je bil pripoznan(a) neposredno v kapitalu, je treba pripoznati v poslovnem izidu pri odtujtvi enote v tujini.

DATUM UVELJAVITVE IN PREHODNE DOLOČBE

103. *Podjetje mora uporabljati ta standard (tudi spremembe, izdane marca 2004) za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2005 ali kasneje. Njegova 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 2004). Če podjetje uporablja ta standard za obdobje pred 1. januarjem 2005, mora to razkriti.*

▼M12

103B. Pogodbe o finančnem poroštvu *(Spremembe MRS 39 in MSRP 4), izdane avgusta 2005, so spremenile odstavke 2(e) in (h), 4, 47 in AG4, dodale odstavek AG4A, dodale nove opredelitve pogodb o finančnih poroštvih v odstavku 9 in črtale odstavek 3. Podjetje začne uporabljati navedene spremembe za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2006 ali pozneje. Spodbuja se uporaba že pred datumom. Če podjetje uporablja te spremembe pred datumom, to dejstvo razkrije in hkrati uporablja s tem povezane spremembe MRS 32 in MSRP 4.*

▼M2

104. *Ta standard se uporablja za nazaj, razen kot je določeno v členih 105-108. Začetni saldo zadržanega čistega dobička za najbolj zgodnje predstavljeno obdobje in vsi drugi primerljivi zneski se morajo popraviti tako, kot če bi bil ta standard vedno v uporabi, razen če bi bilo prevrednotenje teh informacij neizvedljivo. Če bi bilo takšno prevrednotenje neizvedljivo, mora podjetje to dejstvo razkriti in navesti obseg, v katerem so bili podatki prevrednoteni.*

105. *Pri prvi uporabi tega standarda lahko podjetje določi prej pripoznano finančno sredstvo ali finančno obveznost kot finančno sredstvo ali finančno obveznost po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, ali na razpolago za prodajo, kljub zahtevam v 9. členu, da se takšna določitev opravi ob začetnem pripoznanju. Za vsako takšno finančno sredstvo, določeno kot razpoložljivo za prodajo, mora podjetje pripoznati vse nabrane spremembe v pošteni vrednosti v ločeni sestavini kapitala vse do poznejše odprave pripoznanja ali oslabitve, ko bo preneslo ta nabrani dobiček ali izgubo v poslovni izid. Za finančni inštrument, označen kot po pošteni vrednosti prek poslovnega izida ali kot na razpolago za prodajo, mora podjetje:*

(a) *prevrednotiti finančna sredstva ali finančne obveznosti z uporabo nove označitve v primerljivih računovodskih izkazih;*

in

(b) *razkriti pošteno vrednost finančnega sredstva ali finančne obveznosti, določeno za vsako vrsto in razvrstitev, ter knjigovodsko vrednost v prejšnjih računovodskih izkazih.*

106. *Razen kot dovoljuje 107. člen, mora podjetje za naprej uporabiti zahteve o odpravi pripoznanja iz členov 15-37 in Priloge A, člene AG36-AG52). Če je torej podjetje odpravilo pripoznanje finančnih sredstev po MRS 39 (spremenjenih 2000) zaradi posla, ki je nastal pred 1. januarjem 2004, po tem standardu pa se za ta sredstva pripoznanja ne bi odpravilo, ne sme odpraviti pripoznanja za ta sredstva.*

107. *Ne glede na 106. člen lahko podjetje uporabi zahteve za odpravo pripoznanja iz členov 15-37 in Priloge A, členov AG36-AG52 za nazaj, od datuma po izbiri podjetja, če so bile potrebne informacije za uporabo MRS 39 pri sredstvih in obveznostih, za katere je bilo pripoznavanje odpravljeno zaradi preteklih poslov, pridobljene ob času začetnega obračunavanja za te posle.*

▼M8

107A. *Ne glede na odstavek 104 lahko podjetje uporabi zahteve iz zadnjega stavka odstavka AG76 in odstavka AG76A na enega od naslednjih načinov:*

(a) *za naprej za posle, ki jih je sklenilo po 25. oktobru 2002; ali*

(b) *za naprej za posle, ki jih je sklenilo po 1. januarju 2004.*

▼**M2**

108. ***Podjetje ne sme popraviti knjigovodske vrednosti nefinančnih sredstev in nefinančnih obveznosti, da bi izključilo dobičke in izgube, ki se nanašajo na varovanje pred denarnotokovnim tveganjem, ki so bile vključene v knjigovodsko vrednost pred začetkom finančnega leta, v katerem je ta standard prvič uporabljen. Na začetku poslovnega obdobja, v katerem je ta standard prvič uporabljen, se vsak znesek, ki je pripoznan neposredno v kapitalu za varovanje trdne obveze pred tveganjem, ki se po tem standardu obračunava kot varovanje pred tveganjem spremembe poštene vrednosti, prerazvrsti kot sredstvo ali obveznost, razen pri varovanju pred valutnim tveganjem, ki se še naprej obravnava kot varovanje pred denarnotokovnim tveganjem.***

▼**M11**

108A. ***Podjetje uporablja zadnji stavek odstavka 80 ter odstavka AG99A in AG99B za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2006 ali pozneje. Spodbuja se uporaba že pred datumom. Če podjetje določi kot varovano postavko zunanji napovedani posel, ki***

(a) ***je denominiran v funkcijski valuti podjetja, ki sklepa posel;***

(b) ***povzroči izpostavljenost, ki bo vplivala na skupinski dobiček ali izgubo (če je denominirana v valuti, ki ni predstavitvena valuta skupine); in***

(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 skupinskih računovodskih izkazih v obdobjih pred datumom začetka uporabe zadnjega stavka odstavka 80 ter odstavkov AG99A in AG99B.

108B. ***Podjetju ni treba uporabljati odstavka AG99B za primerjalne informacije v zvezi z obdobji pred datumom začetka uporabe zadnjega stavka odstavka 80 in odstavka AG99A.***

▼**M2**

RAZVELJAVITEV DRUGIH DOLOČIL

109. Ta standard nadomesti MRS 39 *Finančni inštrumenti: Pripoznavanje in merjenje,* spremenjen 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.

▼M2

PRILOGA A

Napotki za uporabo

Ta priloga je sestavni del standarda.

PODROČJE (ČLENI 2-7)

▼M3

AG1. Nekatere pogodbe zahtevajo plačilo, zasnovano na podnebnih, geoloških ali drugih fizičnih spremenljivkah. (Tistim, ki so zasnovane na podnebnih spremenljivkah, včasih rečejo „podnebni izvedeni inštrumenti".) Če te pogodbe ne spadajo v okvir MSRP 4 *Zavarovalne pogodbe*, potem spadajo v okvir tega standarda.

▼M2

AG2. Ta standard ne spreminja zahtev v zvezi s programi zaslužkov zaposlencev, ki so skladni z MRS 26 *Obračunavanje in poročanje pokojninskih programov* in sporazumov o licencah na podlagi obsega prodaje ali prihodkov od storitev, ki se obračunavajo po MRS 18 *Prihodki.*

AG3. Včasih se podjetje loti tako imenovane „strateške finančne naložbe" v kapitalske inštrumente, ki jih je izdalo drugo podjetje z namenom, da bi vzpostavilo ali ohranilo dolgoročno poslovno povezavo z njim. Naložbeniško podjetje uporabi MRS 28 *Finančne naložbe v pridružena podjetja*, da bi ugotovilo, ali je kapitalska metoda obračuna ustrezna za takšno naložbo. Podobno uporablja naložbeniško podjetje MRS 31 *Deleži v skupnih podvigih,* da bi ugotovilo, ali pri takšni finančni naložbi ustreza sorazmerno uskupinjevanje ali, nasprotno, kapitalska metoda. Če ne ustreza niti kapitalska metoda niti sorazmerno uskupinjevanje, uporabi podjetje pri strateški finančni naložbi ta standard.

▼M3

►M12 AG3A. ◄Ta standard velja za finančna sredstva in finančne obveznosti zavarovateljev, razen za pravice in obveznosti, ki jih izključuje člen 2 (e), ker izhajajo iz pogodb za katere se uporablja MSRP 4.

▼M12

AG4. Pogodbe o finančnem poroštvu so lahko sklenjene v različnih pravnih oblikah, kot je na primer finančna garancija, nekatere vrste akreditivov, pogodba za neizpolnjene kreditne obveznosti ali zavarovalna pogodba. Njihova računovodska obravnava ni odvisna od njihove pravne oblike. Sledijo primeri ustrezne obravnave (glej odstavke 2(e) in 3):

(a) Čeprav je pogodba o finančnem poroštvu skladna z opredelitvijo zavarovalne pogodbe v MSRP 4, izdajatelj uporabi ta standard, če je preneseno tveganje znatno. Ne glede na to, se izdajatelj, če je predhodno izrecno izjavil, da take pogodbe obravnava kot zavarovalne pogodbe, in je uporabil obračunavanje, ki se uporablja za zavarovalne pogodbe, lahko odloči, da bo za tako pogodbe o finančnem poroštvu uporabljal ta standard ali MSRP 4. Če se uporablja ta standard, odstavek 43 zahteva, da izdajatelj na začetku pripozna pogodbo o finančnem poroštvu po pošteni vrednosti. Če je pogodba o finančnem poroštvu izdana nepovezani stranki v samostojnem premišljenem poslu, je njena poštena vrednost na začetku najverjetneje enaka prejeti premiji, razen če ne obstajajo dokazi o nasprotnem. Pozneje, razen če je v pogodbi o finančnem poroštvu od začetka določeno, da je po pošteni vrednosti skozi poslovni izid, ali če se uporabljajo odstavki 29-37 in AG47-AG52 (kadar prenos finančnih sredstev ne izpolnjuje pogojev za odpravo pripoznanja ali ko se uporablja način nadaljnje udeležbe), jo izdajatelj izmeri po višjem izmed zneskov:

(i) zneska, določenega v skladu z MRS 37;

ter

(ii) prvotno pripoznanega zneska, od katerega se po potrebi odšteje nabrana (kumulativna) amortizacija, pripoznana v skladu z MRS 18 (glej odstavek 47(c)).

(b) Nekatera s kreditom povezana poroštva kot predpogoj za plačilo ne zahtevajo, da je imetnik izpostavljen izgubi ali je utrpel izgubo zaradi dolžnikovega nepravočasnega plačila za zavarovano sredstvo. Primer takega poroštva zahteva plačila v odgovor na spremembe določene kreditne bonitete ali kreditnega indeksa. Taka poroštva niso pogodbe o finančnem poroštvu, kakor so opredе-

▼M12

ljene v tem standardu, in niso zavarovalne pogodbe, kakor so opredeljene v MSRP 4. Taka poroštva so izvedeni finančni instrumenti, izdajatelj pa zanje uporablja ta standard.

(c) Če je bila pogodba o finančnem poroštvu izdana v zvezi s prodajo blaga, potem izdajatelj pri določanju, v katerih primerih bo pripoznal prihodek iz poroštva in iz prodaje blaga, uporabi MRS 18.

AG4A. Trditve, da izdajatelj obravnava pogodbe kot zavarovalne pogodbe, se ponavadi nahajajo povsod po sporočilih izdajatelja strankam in zakonodajalcem, v pogodbah, poslovni dokumentaciji in finančnih izkazih. Poleg tega se za zavarovalne pogodbe pogosto uporabljajo računovodske zahteve, ki se razlikujejo od zahtev za druge vrste transakcij, kakor so pogodbe, ki jih izdajajo banke ali komercialne družbe. V takih primerih finančni izkazi izdajatelja ponavadi vključujejo izjavo, da je izdajatelj uporabil navedene računovodske zahteve.

▼M2

OPREDELITVE POJMOV (ČLENI 8-9)

Veljavna obrestna mera

AG5. V nekaterih primerih so finančna sredstva pridobljena z velikim diskontom, ki odraža nastale zaupanjske (kreditne) izgube pri. Podjetja prištevajo takšne izgube med ocenjene denarne tokove, ko izračunavajo veljavno obrestno mero.

AG6. Pri uporabi veljavne obrestne mere podjetje na splošno amortizira plačana ali prejeta nadomestila in točke, stroške posla in druge premije ter diskonte, ki so vključeni v izračun veljavne obrestne mere med pričakovano dobo uporabe inštrumenta. Vendar pa se uporabi krajše obdobje, če je to tisto obdobje, na katerega se nanašajo plačana ali prejeta nadomestila in točke, stroški poslov, premije ali diskonti. Tako bo, ko se za spremenljivko, na katero se nanašajo plačana ali prejeta nadomestila in točke, stroški poslov, premije ali diskonti, popravi cena po tržnih merah, pred pričakovano zapadlostjo inštrumenta v plačilo. V takem primeru je ustrezno odplačno obdobje tisto obdobje do naslednjega datuma popravka cen. Na primer, če premija ali popust za inštrument s spremenljivo obrestno mero odraža obresti, obračunane za inštrument od zadnjega plačila obresti, ali spremembe tržnih mer odkar je bila spremenljiva obrestna mera spremenjena na tržne mere, se amortizira do naslednjega datuma, ko se spremenljiva obrestna mera prestavi na tržne mere. To je zato, ker se premija ali popust nanaša na obdobje do naslednjega datuma prestavitve obresti, ker se na ta dan spremenljivka, na katero se premija ali popust nanaša (to je obrestne mere), prestavi na tržne mere. Če pa je premija ali popust posledica spremembe v zaupanjskem (kreditnem) razponu nad spremenljivo obrestno mero, navedeno v inštrumentu, ali drugih spremenljivkah, ki se ne prestavljajo na tržne mere, se amortizira v pričakovani dobi inštrumenta.

AG7. Pri finančnih sredstvih in finančnih obveznostih s spremenljivo obrestno mero se z obdobno ponovno oceno denarnih tokov, ki kažejo nihanje tržne obrestne mere, spremeni veljavna obrestna mera. Če je finančno sredstvo ali finančna obveznost z gibljivo obrestno mero na začetku pripoznano po vrednosti, enaki glavnici, ki je prejeta ali plačljiva ob zapadlosti, ponovno ocenjevanje prihodnjih plačil obresti praviloma ne vpliva pomembno na knjigovodsko vrednost sredstva.

AG8. Če podjetje popravi svoje ocene plačil ali prejemkov, mora prilagoditi knjigovodsko vrednost finančnega sredstva ali finančne obveznosti (ali skupine finančnih inštrumentov), da odražajo dejansko in popravljeno oceno denarnih tokov. Podjetje ponovno izračuna knjigovodski znesek z izračunom sedanje vrednosti ocenjenih prihodnjih denarnih tokov po izvirni veljavni obrestni meri finančnega inštrumenta. Popravek se pripozna kot dohodek ali odhodek v poslovnem izidu.

▼M2

Izpeljani finančni inštrumenti

AG9. Značilni primeri izpeljanih finančnih inštrumentov so standardizirane rokovne pogodbe (futues) in nestandardizirane rokovne pogodbe (forwards), pogodbe o finančnih zamenjavah (swap) in pogodbe o opcijah. Izpeljani finančni inštrument ima navadno prisojeni znesek, ki je znesek valute, število delnic, število enot teže ali prostornine ali drugih enot, določenih v pogodbi. Vendar izpeljani finančni inštrument ne zahteva, da bi imetnik ali prevzemnik naložil ali prejel prisojeni znesek na začetku pogodbe. Na drugi strani lahko izpeljani finančni inštrument zahteva določeno plačilo, ali plačilo zneska, ki se lahko spremeni (vendar ne sorazmerno s spremembo v podlagi) kot posledek nekaterih prihodnjih dogodkov, ki niso povezani z prisojenim zneskom. Na primer, pogodba lahko zahteva določeno plačilo 1 000 (*) DE, če se šestmesečni LIBOR poveča za 100 odstotnih točk. Takšna pogodba je izpeljani finančni inštrument, čeprav prisojeni znesek ni opredeljen.

AG10. Opredelitev izpeljanega finančnega inštrumenta v tem standardu vsebuje pogodbe, ki se poravnajo brez odbitkov z izročitvijo podlage (npr. rokovna pogodba za nakup dolgovnega inštrumenta s stalno obrestno mero). Podjetje ima lahko pogodbo za nakup ali prodajo nefinančnega sredstva z denarjem ali drugim finančnim inštrumentom ali z menjavo finančnih inštrumentov (npr. pogodba za nakup ali prodajo blaga po stabilni ceni na datum v prihodnosti). Takšna pogodba spada v področje tega standarda, razen če ni bila sklenjena in se še naprej poseduje z namenom izročitve nefinančnega sredstva v skladu s pričakovanimi potrebami po nakupu, prodaji ali uporabi (glejte člene 5-7).

AG11. Ena od značilnosti izpeljanega inštrumenta je, da je njegova čista začetna finančna naložba manjša, kot bi bila potrebna pri drugih vrstah pogodb, za katere se pričakuje podoben odziv na spremembe tržnih razmer. Pogodba o opciji izpolnjuje to opredelitev, ker je premija manjša od finančne naložbe, ki bi bila potrebna za pridobitev temeljnega finančnega inštrumenta, s katerim je opcija povezana. Valutna zamenjava, ki zahteva začetno zamenjavo različnih valut z enakimi poštenimi vrednostmi, ustreza opredelitvi, ker je njena čista začetna finančna naložba enaka nič.

AG12. Običajni nakup ali prodaja povzroči obvezo s stalno ceno med datumom prodaje in datumom plačila, ki ustreza opredelitvi izpeljanega finančnega inštrumenta. Vendar se zaradi kratkega trajanja obveze ne pripozna kot izpeljani finančni inštrument. Ta standard pa obravnava posebno obračunavanje takšnih običajnih pogodb (glejte 38. člen in člene AG53-AG56).

▼M3

AG12A. Definicija izpeljanega inštrumenta se nanaša na nefinančne spremenljivke, ki niso značilne za eno od pogodbenih strank. Te vključujejo indeks izgub iz naslova potresov v določeni regiji ali indeks temperatur v nekem mestu. Nefinančne spremenljivke, ki so značilne za eno od pogodbenih strank, vključujejo na primer pojav ali odsotnost požara, ki poškoduje ali uniči sredstvo te pogodbene stranke. Sprememba v pošteni vrednosti nefinančnega sredstva je značilna le za lastnika, če poštena vrednost ne odraža le sprememb v tržni ceni takšnih sredstev (finančna spremenljivka), ampak tudi stanje specifičnega nefinančnega sredstva v lasti pogodbene stranke (nefinančna spremenljivka). Na primer, če garancija preostale vrednosti določenega avtomobila poroka izpostavlja tveganju sprememb v fizičnem stanju avtomobila, je sprememba v takšni preostali vrednosti značilna za lastnika avtomobila.

▼M2

Stroški poslov

AG13. Stroški poslov so nadomestila in opravnine, plačane zastopnikom (tudi zaposlencem, ki delujejo kot prodajni posredniki), svetovalcem, borznim posrednikom in borznim trgovcem, dajatve urejevalnim organom in borzam vrednostnic ter davek in druge davščine od prenosa. Stroški posla ne vsebujejo premij ali popustov, stroškov financiranja ali notranjih stroškov splošnih služb ali organizacije.

Finančna sredstva ali finančne obveznosti v posesti za trgovanje

AG14. Trgovanje na splošno odraža aktivno in pogosto nakupovanje in prodajo ter se finančni inštrumenti v posesti za trgovanje v glavnem uporabljajo z namenom ustvarjati dobiček iz kratkoročnih nihanj cen ali trgovčeve razlike v ceni.

AG15. Med finančne obveznosti v posesti za trgovanje spadajo:

(*) V tem standardu so denarni zneski izraženi v „denarnih enotah” (DE).

▼M2

(a) izpeljane obveznosti, ki se ne obračunavajo kot inštrumenti za varovanje pred tveganjem;

(b) obveze za izročitev finančnih sredstev, ki si jih izposodi prodajalec brez kritja (t.j. podjetje, ki proda izposojena finančna sredstva, ki jih še nima);

(c) finančne obveznosti, ki so nastale z namenom odkupa v kratkem roku (npr. kotirani dolgovni inštrument, ki ga izdajatelj lahko odkupi v kratkem roku, odvisno od sprememb njegove poštene vrednosti);

in

(d) finančne obveznosti, ki so del portfelja prepoznanih finančnih inštrumentov, ki se obravnavajo skupaj in za katere obstajajo dokazi o nedavnem kratkoročnem pobiranju dobičkov.

Zaradi samega dejstva, da se obveznost uporabi za financiranje trgovalnih poslov, se finančna obveznost še ne obravnava kot v posesti za trgovanje.

Finančne naložbe v posesti do zapadlosti v plačilo

AG16. Podjetje nima trdnega namena do zapadlosti v plačilo posedovati finančno naložbo v finančno sredstvo z vnaprej določeno zapadlostjo, če:

(a) namerava posedovati finančno sredstvo v neopredeljenem roku;

(b) je pripravljeno prodati finančno sredstvo (razen v okoliščinah, ki se ne ponavljajo in jih podjetje ne more utemeljeno predvideti) v odgovor na spremembe tržnih obrestnih mer ali tveganj, potrebe glede plačilne sposobnosti, spremembe razpoložljivosti in donosa drugih finančnih naložb, spremembe finančnih virov in določb ali spremembe zunanjetrgovinskega tveganja;

ali

(c) ima izdajatelj pravico poravnati finančno sredstvo z zneskom, ki je precej pod njegovo odplačno vrednostjo.

AG17. Dolgovni inštrument s spremenljivo obrestno mero lahko zadošča sodilom za finančne naložbe v posesti do zapadlosti v plačilo. Kapitalski inštrumenti ne morejo biti finančne naložbe v posesti do zapadlosti v plačilo bodisi zato, ker imajo nedoločeno dobo trajanja (na primer redne delnice), bodisi zato, ker se zneski, ki jih utegne prejemati imetnik, lahko spreminjajo na način, ki ga ni mogoče vnaprej določiti (na primer delniške opcije, nakupni boni in pravice). Po definiciji finančnih naložb v posesti do zapadlosti so stalna ali določljiva plačila in vnaprej določena zapadlost v plačilo pogodbena ureditev, ki opredeljuje zneske in datume plačil imetniku, denimo plačil obresti in glavnice. Pomembno tveganje neplačila ne izključuje uvrstitve finančnega sredstva med sredstva v posesti do zapadlosti v plačilo, dokler so njegova pogodbena plačila stalna ali določljiva in so izpolnjena druga sodila za to razvrstitev. Če pogoji „večnega" dolgovnega inštrumenta omogočajo plačilo obresti za nedoločeno dobo, inštrument ne more biti razvrščen kot v posesti do zapadlost, ker ni dneva zapadlosti.

AG18. Sodila za razvrstitev finančnih naložb v posesti do zapadlosti v plačilo so izpolnjene pri tistem finančnem sredstvu, ki ga izdajatelj lahko odpokliče, če ga imetnik namerava in je zmožen imeti v posesti do odpoklica ali do zapadlosti ter dobi imetnik povrnjeno skoraj celotno knjigovodsko vrednost. Nakupna opcija izdajatelja, če jo uveljavi, preprosto pospeši zapadlost sredstva v plačilo. Toda če je finančno sredstvo odpoklicano na takšni podlagi, da zato imetnik ne dobi povrnjene skoraj celotne njegove knjigovodske vrednosti, se finančno sredstvo ne šteje za naložbo v posesti do zapadlosti v plačilo. Pri ugotavljanju, ali je knjigovodska vrednost skoraj povrnjena, podjetje upošteva vsako plačano premijo in usredstvene stroške posla.

AG19. Finančno sredstvo, ki je prodajljivo (imetnik ima pravico zahtevati, da izdajatelj vrne ali odkupi finančno sredstvo pred zapadlostjo v plačilo), ne more biti razvrščeno kot finančna naložba v posesti do zapadlosti v plačilo, ker plačilo za prodajno možnost pri finančnem sredstvu ni skladno z izraženim namenom posedovati ga do zapadlosti.

AG20. Za večino finančnih sredstev je poštena vrednost ustreznejše merilo kot odplačna vrednost. Razvrstitev posedovanja do zapadlosti v plačilo je izjema, vendar le, če ima podjetje nedvoumen namen in zmožnost posedovati finančno naložbo do zapadlosti. Če ukrepi podjetja povzročijo dvom o njegovem namenu in zmožnosti posedovati finančno naložbo do zapadlosti v plačilo, 9. člen preprečuje izjemo za utemeljeno obdobje.

▼M2

AG21. Scenarija finančnega poloma, ki je zelo malo verjeten, na primer pretiranega povpraševanja v banki ali podobnega položaja, ki prizadene zavarovalnico, podjetje ne more oceniti pri odločanju, ali ima nedvoumen namen in zmožnost posedovati finančno naložbo do zapadlosti v plačilo.

AG22. Prodaja pred zapadlostjo v plačilo lahko izpolnjuje pogoj iz 9. člena - in zato ne spodbudi vprašanja o namenu podjetja posedovati druge finančne naložbe do zapadlosti -, če se pojavi zaradi

(a) pomembnega poslabšanja zaupanjske (kreditne) sposobnosti izdajatelja. Na primer, prodaja, ki sledi po slabšem ovrednotenju zaupanjske (kreditne) sposobnosti, ki jo je ocenila zunanja ocenjevalna agencija, ne bi nujno spodbudila vprašanja o namenu podjetja posedovati druge finančne naložbe do zapadlosti, če to slabše ovrednotenje dokazuje pomembno poslabšanje izdajateljeve zaupanjske (kreditne) sposobnosti, ki se presoja po oceni zaupanjske (kreditne) kakovosti stranke pri začetnem pripoznanju. Če podjetje uporablja notranje ocene pri ocenjevanju izpostavljenosti, lahko tako tudi spremembe v teh notranjih ocenah pomagajo prepoznati izdajatelje, pri katerih je prišlo do pomembnega poslabšanja zaupanjske (kreditne) sposobnosti, pod pogojem, da način podjetja pri dodeljevanju notranjih ocen sposobnosti in sprememb takšnih ocen omogoča dosledno, zanesljivo in objektivno merilo zaupanjske kakovosti izdajateljev. Če obstajajo dokazi o oslabitvi finančnega sredstva (glejte člene 58 in 59), se poslabšanje zaupanjske (kreditne) sposobnosti pogosto obravnava kot pomembno.

(b) spremembe zakona o davku, ki odpravi ali pomembno zmanjša davčno oprostitev v zvezi z obrestmi od finančnih naložb v posesti do zapadlosti v plačilo (vendar ne spremembe zakona o davku, s katero se spremenijo mejne davčne stopnje, ki se uporabljajo pri prihodkih od obresti).

(c) pomembne poslovne združitve ali pomembne prodaje (kot je prodaja odseka), ki povzroči prodajo ali prenos finančnih naložb v posesti do zapadlosti v plačilo, da bi se ohranilo obstoječe stanje obrestnega tveganja pri podjetju ali politika zaupanjskega (kreditnega) tveganja (čeprav je poslovna združitev dogodek, ki ga podjetje obvladuje, so lahko spremembe njegovega portfelja finančnih naložb pri ohranjanju položaja obrestnega tveganja ali zaupanjske (kreditne) politike prej posledica, kot pa da bi bile predvidene).

(d) spremembe zahtev v aktih ali predpisih, ki pomembno spremenijo bodisi sestavine dovoljene finančne naložbe bodisi najvišjo raven posameznih vrst finančnih naložb, s čimer povzroči, da podjetje odtuji finančno naložbo v posesti do zapadlosti v plačilo.

(e) pomembnega povečanja panožnih urejevalskih kapitalskih zahtev, ki povzročijo, da podjetje s prodajo zmanjša finančne naložbe v posesti do zapadlosti v plačilo.

(f) pomembnega povečanja pomembnosti tveganja finančnih naložb v posesti do zapadlosti v plačilo, ki je uporabljena za urejevalske na tveganju zasnovane kapitalske namene.

AG23. Podjetje ne izpričuje zmožnosti, da bi do zapadlosti v plačilo posedovalo finančno naložbo v finančno sredstvo z vnaprej določeno zapadlostjo, če:

(a) nima razpoložljivih finančnih virov za nadaljevanje financiranja finančne naložbe do zapadlosti v plačilo,

ali

(b) je predmet obstoječe pravne ali drugačne omejitve, ki utegne onemogočiti njegov namen posedovati finančno sredstvo do zapadlosti v plačilo. (Vendar izdajateljeva nakupna opcija ne onemogoči nujno namena podjetja posedovati finančno sredstvo do zapadlosti - glejte člen AG18.)

AG24. Okoliščine poleg tistih, ki so opisane v členih AG16-AG23, lahko kažejo, da podjetje nima nedvoumnega namena ali zmožnosti posedovati finančno naložbo do zapadlosti v plačilo.

AG25. Podjetje oceni svoj namen in zmožnost posedovati finančne naložbe do zapadlosti v plačilo, ne le ob začetnem pripoznanju takšnih finančnih sredstev, temveč tudi na vsak poznejši datum bilance stanja.

Posojila in terjatve

AG26. Katerokoli neizpeljano finančno sredstvo z določenimi ali določljivimi plačili (vključno s posojenimi sredstvi, poslovnimi terjatvami, finančnimi naložbami v dolgovne inštrumente in vloge v bankah) lahko

▼M2

potencialno ustreza opredelitvi posojila in terjatve. Vendar pa finančno sredstvo, ki je kotirano na delujočem trgu (kot npr. kotiran dolgovni inštrument, glejte člen AG71), ne ustreza razvrstitvi kot posojilo ali terjatev. Tista finančna sredstva, ki ne ustrezajo opredelitvi posojila in terjatve, se lahko razvrstijo kot finančne naložbe v posesti do zapadlosti v plačilo, če ustrezajo pogojem za to (glejte 9. člen in člene AG16-AG25). Pri začetnem pripoznanju finančnega sredstva, ki bi se sicer razvrstilo med posojila in terjatve, ga lahko podjetje določi kot finančno sredstvo po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, ali na razpolago za prodajo.

VGRAJENI IZPELJANI FINANČNI INŠTRUMENTI (ČLENI 10-13)

AG27. Če gostiteljska pogodba nima izkazane ali vnaprej določene zapadlosti in predstavlja preostali delež v čistih sredstvih podjetja, potem so njene gospdarske značilnosti in tveganja takšne kot pri kapitalskem inštrumentu, vgrajeni izpeljani inštrument pa bi moral posedovati značilnosti kapitala, ki se nanašajo na isto podjetje, da bi se upošteval kot z njim tesno povezan. Če gostiteljska pogodba ni kapitalski inštrument in ustreza opredelitvi finančnega inštrumenta, potem so njene ekonomske značilnosti in tveganja takšne, kot pri dolgovnem inštrumentu.

AG28. Vgrajeni neopcijski izpeljani finančni inštrument (kot je vgrajena nestandardizirana rokovna pogodba ali pogodba o zamenjavi) je ločen od svoje gostiteljske pogodbe na podlagi svojih navedenih ali vsebovanih bistvenih pogojev, kot da ima njen izid pošteno vrednost, ki je ob začetnem pripoznanju enaka nič. Vgrajeni opcijski izpeljani finančni inštrument (kot je vgrajena prodajna, nakupna, najvišja ali najnižja, ali opcijska zamenjava) je ločen od svoje gostiteljske pogodbe na podlagi svojih navedenih pogojev značilnosti opcije. Začetna knjigovodska vrednost gostiteljskega inštrumenta je preostala vrednost po ločitvi vgrajenega izpeljanega inštrumenta.

AG29. Na splošno obravnavamo mnogovrstne izpeljane finančne inštrumente v enem samem inštrumentu kot en sam sestavljeni vgrajeni finančni inštrument. Vendar pa se vgrajeni finančni inštrumenti, ki so razvrščeni kot kapital (glejte MRS 32 *Finančni inštrumenti: Razkrivanje in predstavljanje*) obračunavajo ločeno od tistih, ki so razvrščeni kot sredstva ali dolgovi. Če pa ima inštrument več kot en vgrajeni izpeljani inštrument in se ti izpeljani inštrumenti nanašajo na različne izpostavljenosti tveganjem in so takoj ločljivi in med seboj neodvisni, se obračunavajo ločeno drug od drugega.

AG30. Gospodarske značilnosti in tveganja pri vgrajenem izpeljanem finančnem inštrumentu niso tesno povezane z gostiteljsko pogodbo (člen 11(a)) v primerih, ki so navedeni v nadaljevanju. V tehle primerih ter če so izpolnjeni pogoji iz člena 11(b) in (c), podjetje obračunava vgrajeni izpeljani finančni inštrument ločeno od gostiteljske pogodbe.

(a) V inštrument vgrajena prodajna opcija, ki daje imetniku pravico, da od izdajatelja zahteva, da ponovno pridobi inštrument za znesek v denarju ali drugem sredstvu, ki se spreminja na podlagi spremembe v kapitalu ali cene blaga ali indeksa, ni tesno povezana z gostiteljskim dolgovnim inštrumentom.

(b) Nakupna opcija, vgrajena v kapitalski inštrument, ki daje izdajatelju pravico ponovno pridobiti kapitalski inštrument po določeni ceni, ni tesno povezana z gostiteljskim kapitalskim inštrumentom iz zornega kota imetnika (iz zornega kota izdajatelja je nakupna opcija kapitalski inštrument, če izpolnjuje pogoje za takšno razvrstitev po MRS 32; v takem primeru je izključena iz področja tega standarda).

(c) Opcija ali samodejna določba o podaljšanju preostalega roka do zapadlosti v plačilo dolgovnega inštrumenta ni tesno povezana z gostiteljskim dolgovnim inštrumentom, razen v primeru hkratnega preračuna na približno trenutno tržno obrestno mero v času podaljšanja. Če podjetje izda dolgovni inštrument in imetnik tega dolgovnega inštrumenta napiše nakupno opcijo za ta dolgovni inštrument tretji osebi, obravnava izdajatelj nakupno opcijo kot podaljšanje roka do zapadlosti v plačilo dolgovnega inštrumenta, pod pogojem, da lahko od izdajatelja zahteva njegovo udeležbo ali olajšavo pri ponovnem trženju, tega dolgovnega inštrumenta zaradi uveljavitve nakupne opcije.

(d) Kapitalsko indeksirano plačilo obresti ali kapitalsko indeksirano vračilo glavnice, vgrajeno v gostiteljski dolgovni inštrument ali zavarovalno pogodbo - kjer se znesek obresti ali glavnice indeksira glede na vrednost kapitalskih inštrumentov - ni tesno pove-

▼M2

zano z gostiteljskim inštrumentom, ker tveganje, ki je vključeno v gostiteljski finančni inštrument, ni enako tveganju, ki je vključeno v vgrajeni izpeljani finančni inštrument.

(e) Blagovno indeksirano plačilo obresti ali vračilo glavnice, vgrajeno v gostiteljski dolgovni inštrument ali pogodbo o zavarovanju - kjer se znesek obresti ali glavnice indeksira glede na ceno blaga (kot je zlato) - ni tesno povezano z gostiteljskim inštrumentom, ker tveganje, ki je vključeno v gostiteljski finančni inštrument, ni enako tveganju, ki je vključeno v vgrajeni izpeljani finančni inštrument.

(f) Pretvorba kapitala, vgrajena v zamenljiv dolgovni inštrument, ni tesno povezana z gostiteljskim dolgovnim inštrumentom iz zornega kota imetnika inštrumenta (iz zornega kota izdajatelja je opcija pretvorbe kapitala kapitalski inštrument in tako ne spada v področje tega standarda).

▼M3

(g) Nakupna, prodajna ali opcija za predčasno plačilo v gostiteljski dolgovni pogodbi ali gostiteljski zavarovalni pogodbi ni tesno povezana z gostiteljsko pogodbo, razen če je izvršilna cena opcije na vsak izvršilni dan približno enaka odplačni vrednosti gostiteljskega dolgovnega inštrumenta ali knjigovodski vrednosti gostiteljske zavarovalne pogodbe. Z vidika izdajatelja konvertibilnih dolgovnih izpeljanih inštrumentov z možnostjo prodajne ali nakupne opcije, je treba pred ločitvijo sestavine kapitala v skladu z MRS 32 oceniti, če je prodajna ali nakupna opcija tesno povezana z gostiteljsko dolgovno pogodbo.

▼M2

(h) Zaupanjski (kreditni) izpeljani finančni inštrumenti, ki so vgrajeni v gostiteljski dolgovni inštrument in dovoljujejo eni stranki („upravičencu") prenesti zaupanjsko (kreditno) tveganje pri posameznem sklicevalnem sredstvu, ki ga lahko dejansko poseduje ali ne, na drugo stranko („poroka"), niso tesno povezane z gostiteljskim dolgovnim inštrumentom. Takšni zaupanjski (kreditni) izpeljani finančni inštrumenti dovoljujejo poroku, da prevzame zaupanjsko (kreditno) tveganje, povezano z zadevnim sredstvom, ne da bi ga neposredno kupil.

AG31. ►M9 Primer hibridnega instrumenta je finančni instrument, ki daje imetniku pravico, da proda finančni instrument izdajatelju v zameno za denarni znesek ali drugo finančno sredstvo, katerega višina se spreminja na podlagi spremembe delniškega ali blagovnega indeksa, ki se lahko poveča ali zmanjša („instrument s prodajno opcijo"). Če izdajatelj pri začetnem pripoznanju ne označi instrumenta s prodajno opcijo kot finančno obveznost po pošteni vrednosti skozi poslovni izid, je treba ločiti vgrajeni izvedeni finančni instrument (tj. indeksirano plačilo glavnice) po odstavku 11, ker je glavna pogodba dolžniški instrument po odstavku AG27 in indeksirano plačilo glavnice ni tesno povezano z glavnim dolžniškim instrumentom po odstavku AG30(a). Ker se plačilo glavnice lahko poveča ali zmanjša, je vgrajeni izvedeni instrument neopcijski izvedeni instrument, katerega vrednost je indeksirana s temeljno spremenljivko. ◄

AG32. Pri prodajljivem inštrumentu, ki se lahko kadarkoli proda nazaj za denar, enak sorazmernemu delu čiste vrednosti sredstev podjetja (kot so enote odprtega vzajemnega sklada ali nekatere naložbene proizvode, ki so vezani na enoto), je učinek ločevanja vgrajenega izpeljanega inštrumenta in obračunavanja vsake sestavine izmera sestavljenega inštrumentov po znesku odplačila na datum bilance stanja, če imetnik izvaja svojo pravico prodati inštrument nazaj izdajatelju.

AG33. Gospodarske značilnosti in tveganja vgrajenega izpeljanega finančnega inštrumenta so tesno povezane z gospodarskimi značilnostmi in tveganji gostiteljske pogodbe v spodaj naštetih primerih. V tehle primerih podjetje ne obračuna vgrajenega izpeljanega finančnega inštrumenta ločeno od gostiteljske pogodbe.

▼M3

(a) Vgrajeni izpeljani inštrument, pri katerem je podlaga obrestna mera ali indeks obrestne mere, ki lahko spremeni znesek obresti, plačljivih ali prejetih v zvezi z donosno gostiteljsko dolgovno pogodbo ali zavarovalno pogodbo, je tesno povezan z gostiteljsko pogodbo, razen če je možno sestavljeno pogodbo poravnati na tak način, da imetnik ne dobi povrnjene skoraj celotne pripoznane investicije ali bi lahko vgrajeni izpeljani inštrument vsaj podvojil imetnikovo začetno stopnjo donosa na gostiteljsko pogodbo, posledica pa bi lahko bila stopnja donosa, ki je vsaj dvakrat višja od tržnega donosa na pogodbo, sklenjeno pod enakimi pogoji kot je gostiteljska pogodba.

▼**M3**

(b) Vgrajena najnižja ali najvišja sprejemljiva obrestna mera dolgovne pogodbe ali zavarovalne pogodbe se obravnava tako, kot da je tesno povezana z gostiteljsko pogodbo, če je najvišja na ravni tržne obrestne mere ali nad njo, najnižja pa na ravni tržne obrestne mere ali pod njo, takrat ko je pogodba sklenjena, in se najvišja ali najnižja obrestna mera ne spreminja na podlagi gostiteljske pogodbe. Prav tako so določila v pogodbi o nakupu ali prodaji sredstva (npr. blaga), ki ustvarjajo najvišjo in najnižjo mejo cene, ki jo je treba plačati oz. je plačana za sredstvo, tesno povezana z gostiteljsko pogodbo, če sta najvišja in najnižja meja ob sklenitvi brez denarja in se ne premikata z vzvodom.

▼**M2**

(c) Vgrajeni izpeljani inštrument v tuji valuti, ki omogoča tok vračila glavnice ali plačila obresti, izražen v tuji valuti in je vgrajen v gostitelji dolgovni inštrument (npr. obveznica v dveh valutah), je tesno povezan z gostiteljskim dolgovnimi inštrumentom. Takšen izpeljani finančni inštrument ni ločen od svojega gostiteljskega inštrumenta, ker MRS 21 *Učinki sprememb deviznih tečajev* zahteva, da se dobički in izgube za denarne postavke pripoznajo v ►**M5** poslovni izid ◄.

▼**M3**

(d) Vgrajeni devizni izpeljani inštrument v gostiteljski pogodbi, ki je zavarovalna pogodba ali ni finančni inštrument (kot je na primer pogodba o nakupu ali prodaji nefinančnega sredstva, pri katerem je cena določena v tuji valuti), je tesno povezan z gostiteljsko pogodbo, če se ta ne premika z vzvodom in ne vsebuje opcije ter zahteva plačilo, izraženo v eni od naslednjih valut:

(i) funkcijska valuta katerekoli pomembne pogodbene stranke;

(ii) valuta, v kateri so cene pridobljenega blaga oziroma opravljenih storitev navadno izražene v mednarodni trgovini (na primer v ameriških dolarjih za posle z surovo nafto);

ali

(iii) valuta, ki se običajno uporablja v pogodbah o prodaji ali nakupu nefinančnih sredstev v gospodarskem okolju, kjer se sklene posel (t.j. relativno stabilna in likvidna valuta, ki se običajno uporablja v lokalnih poslih in mednarodni trgovini).

▼**M2**

(e) Vgrajena opcija za predčasno plačilo v kuponski poli za obresti ali kuponsko polo za glavnico, je tesno povezana z gostiteljsko pogodbo, če je gostiteljska pogodba (i) na začetku posledica izločitve pravice do prejema pogodbenih denarnih tokov finančnega inštrumenta, ki sam po sebi ne vsebuje vgrajenega izpeljanega finančnega inštrumenta, in (ii) ne vsebuje določb, ki jih ni v izvirni gostiteljski dolgovni pogodbi:

(f) Vgrajeni izpeljani finančni inštrument v gostiteljski najemni pogodbi je tesno povezan z gostiteljsko pogodbo, če je vgrajeni izpeljani inštrument (i) z inflacijo povezan indeks, kot je indeks plačil najemnine, vezan na indeks cen potrošnega blaga (če se najem ne premika z vzvodom in se indeks nanaša na inflacijo v lastnem gospodarskem okolju podjetja), (ii) pogojna najemnina, temelječa na z njo povezanih prodajah, ter (iii) možna najemnina, temelječa na spremenljivih obrestnih merah.

▼**M3**

(g) Značilnost, vezana na enoto in vgrajena v gostiteljski finančni inštrument ali gostiteljsko zavarovalno pogodbo je tesno povezana z gostiteljskim inštrumentom ali gostiteljsko pogodbo, če se plačila, izražena v enoti, merijo po trenutni vrednosti enote, ki odraža pošteno vrednost sredstev sklada. Značilnost, vezana na enoto, je pogodbeni pogoj, ki zahteva plačila v izraženi enoti notranjega ali zunanjega naložbenega sklada.

(h) Izpeljan inštrument, vgrajen v zavarovalno pogodbo, je tesno povezan z gostiteljsko zavarovalno pogodbo, če sta vgrajen izpeljan inštrument in gostiteljska zavarovalna pogodba tako medsebojno odvisna, da podjetje ne more ločeno izmeriti vgrajenega izpeljanega inštrumenta (t.j. brez upoštevanja gostiteljske pogodbe).

▼M2

PRIPOZNANJE IN ODPRAVA PRIPOZNANJA (ČLENI 14-42)

Začetno pripoznanje (14. člen)

AG34. Posledica načela iz 14. člena je, da podjetje pripozna vse svoje pogodbene pravice ali obveze iz izpeljanih finančnih inštrumentov v svoji bilanci stanja kot sredstva ali obveznosti, razen izpeljanih finančnih inštrumentov, ki onemogočajo prenos finančnih sredstev v obračunavanje kot sredstva za prodajo (glejte člen AG49). Če prenos finančnega sredstva ne izpolnjuje pogojev za odpravo pripoznanja, prevzemnik ne pripozna prenesenega sredstva kot svoje sredstvo (glejte člen AG50).

AG35. Nekaj zgledov uporabe načela iz 14. člena:

(a) brezpogojne terjatve in obveznosti se pripoznajo kot sredstva ali obveznosti, če postane podjetje stranka v pogodbi in ima zato pravno pravico prejeti ali pravno obvezo plačati denarna sredstva.

(b) sredstva in obveznosti, ki bodo nastale zaradi trdne obveze za nakup ali prodajo blaga ali storitev, se na splošno ne pripoznajo dokler najmanj ena stranka izmed strank ne izpolni dogovora. Na primer, podjetje, ki prejme trdno naročilo, ne pripozna sredstva (in podjetje, ki je dalo to naročilo, ne pripozna obveznosti) ob času obveze, temveč zadrži pripoznanje, dokler naročeno blago ni poslano ali dobavljeno in storitev opravljena. Če trdna obveza za nakup ali prodajo nefinančnih postavk spada v področje tega standarda, člen 5-7, se njena čista poštena vrednost pripozna kot sredstvo ali obveznost na dan obveze (glejte točko (c) spodaj). Če se prej nepripoznana trdna obveza določi kot pred tveganjem varovana postavka pri varovanju poštene vrednosti pred tveganjem, se vsaka sprememba poštene vrednosti, ki jo je mogoče pripisati varovanemu tveganju, pripozna kot sredstvo ali obveznost po začetku varovanja pred tveganjem (glejte člene 93-94).

(c) rokovna pogodba, ki spada v okvir tega MRS (glejte člene 2-7), se pripozna kot sredstvo ali obveznost na dan obveze in ne na dan, ko je poravnana. Če postane podjetje stranka v rokovni pogodbi, so poštene vrednosti pravice in obveze pogosto enake, tako da je čista vrednost rokovne pogodbe enaka nič. Če čista poštena vrednost pravice in obveze ni enaka nič, se pogodba pripozna kot sredstvo ali obveznost.

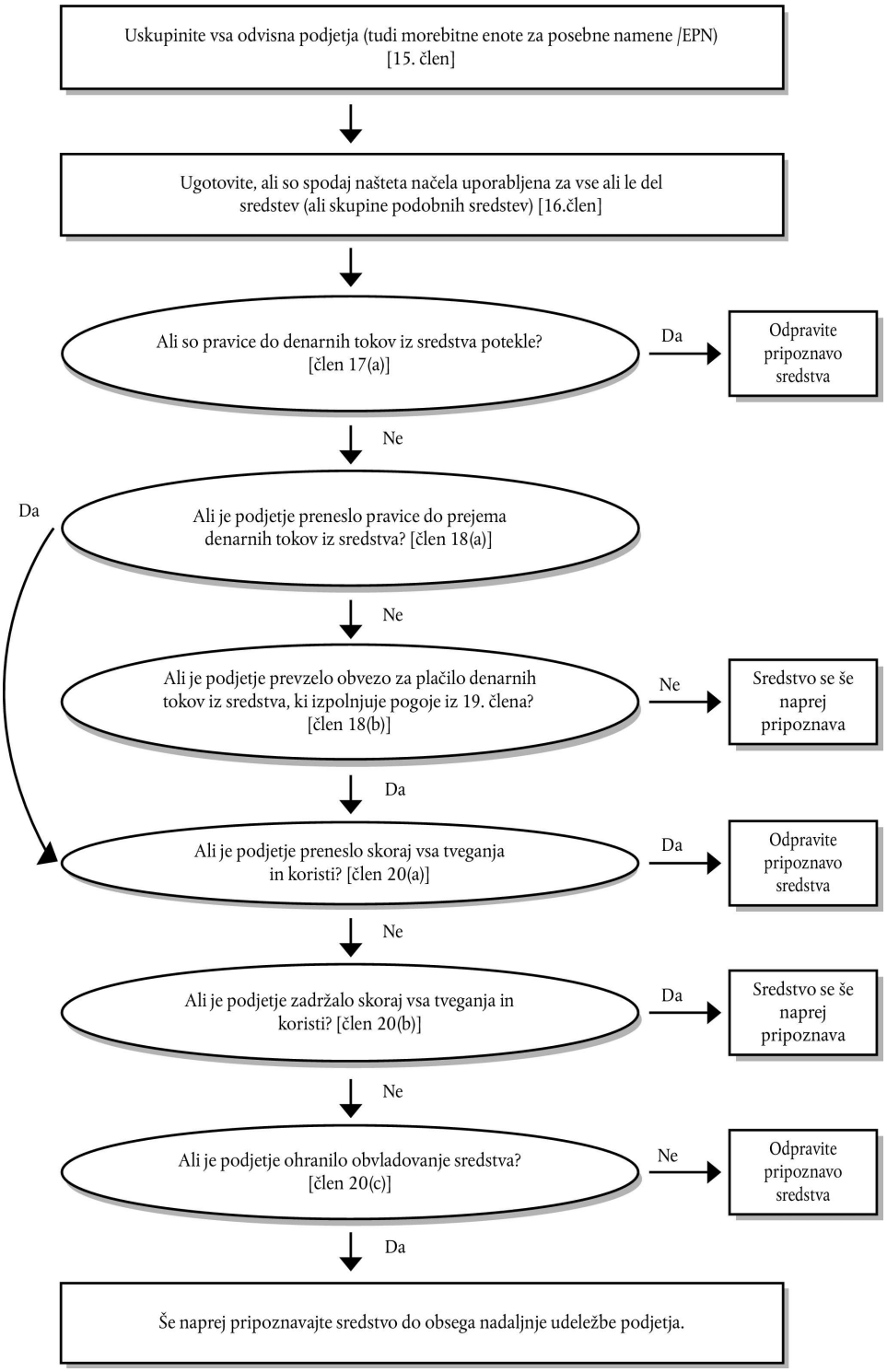
(d) opcijske pogodbe, ki spadajo v področje tega standarda (glejte člene 2-7), se pripoznajo kot sredstva ali obveznosti, če imetnik ali izdajatelj postane stranka v pogodbi.

(e) načrtovani rokovni posli, ne glede na to, kako so verjetni, niso sredstva in obveznosti, ker podjetje še ni postalo stranka pogodbe.

Odprava pripoznanja finančnega sredstva (členi 15-37)

AG36. Ta preglednica ponazarja ovrednotenje, ali in v kolikšni meri je za finančno sredstvo odpravljeno pripoznanje.

▼**M2**



AG37. Situacija, opisana v členu 18(b) (ko podjetje zadrži pogodbene pravice do prejema denarnih tokov iz finančnega sredstva, prevzame pa pogodbeno obvezo za plačilo tistih denarnih tokov enemu ali več podjetjem), se pojavi, če je podjetje na primer enota za posebne namene ali sklad, in izda naložbenikom pomembne deleže v temeljnih finančnih sredstvih, ki jih poseduje, in servisira tista finančna sredstva. V takšnem primeru so finančna sredstva primerna za odpravo pripoznanja, če so izpolnjeni pogoji iz členov 19 in 20.

AG38. Če uporabi 19. člen, bi bilo podjetje na primer izvirni *osnovalec* finančnega sredstva, ali pa bi to bila skupina, ki vključuje uskupinjeno enoto za posebne namene, ki je pridobila finančno sredstvo in prenaša denarne tokove nepovezanim tretjim naložbenikom.

Ovrednotenje prenosa tveganj in koristi lastništva (20. člen)

AG39. Primeri za stanje, ko je podjetje preneslo skoraj vsa tveganja in koristi iz lastništva:

▼M2

(a) brezpogojna prodaja finančnega sredstva;

(b) prodaja finančnega sredstva skupaj z opcijo za odkup finančnega sredstva po njegovi pošteni vrednosti ob času odkupa;

in

(c) prodaja finančnega sredstva skupaj s prodajno in nakupno opcijo, ki je očitno nesprejemljiva (to je opcija, ki je tako močno nesprejemljiva, da je le malo verjetno, da bi postala sprejemljiva pred pretekom).

AG40. Primeri za stanje, ko je podjetje zadržalo skoraj vsa tveganja in koristi iz lastništva:

(a) prodajni in nakupni posel, kjer je cena odkupa določena cena, ali prodajna cena, povečana za posojilodajalčev donos;

(b) dogovor o posojenih vrednostnicah;

(c) prodaja finančnih sredstev skupaj s popolno finančno zamenjavo, ki prenaša izpostavljenost tržnemu tveganju nazaj na podjetje;

(d) prodaja finančnega sredstva skupaj s prodajno ali nakupno opcijo, ki je očitno sprejemljiva (to je opcija, ki je tako močno sprejemljiva, da je le malo verjetno, da bi postala nesprejemljiva pred pretekom);

in

(e) prodaja kratkoročnih terjatev, v kateri podjetje jamči, da bo nadomestilo prevzemniku zaupanjske (kreditne) izgube, ki bodo verjetno nastale.

AG41. Če podjetje določi, da je s prenosom preneslo skoraj vsa tveganja in koristi, povezana z lastništvom prenesenega sredstva, ne more ponovno pripoznati prenesenega sredstva v prihodnjem obdobju, razen če ponovno pridobi preneseno sredstvo z novim poslom.

Ovrednotenje prenosa obvladovanja

AG42. Podjetje ni ohranilo obvladovanja nad prenesenim sredstvom, če ima prevzemnik dejansko zmožnost prodati preneseno sredstvo. Podjetje je ohranilo obvladovanje nad prenesenim sredstvom, če prevzemnik nima dejanske zmožnosti prodati preneseno sredstvo. Prevzemnik ima dejansko zmožnost prodati preneseno sredstvo, če se z njim trguje na delujočem trgu, ker bi prevzemnik lahko odkupil preneseno sredstvo na trgu, če ga želi povrniti v podjetje. Tako ima na primer prevzemnik lahko dejansko zmožnost prodati preneseno sredstvo, če je to preneseno sredstvo predmet opcije, ki dovoljuje podjetju odkup, toda prevzemnik lahko takoj dobi preneseno sredstvo na trgu, če se opcija uveljavi. Prevzemnik nima dejanske zmožnosti prodati preneseno sredstvo, če si podjetje zadrži takšno opcijo in prevzemnik ne more takoj dobiti prenesenega sredstva na trgu, če podjetje uveljavi opcijo.

AG43. Prevzemnik ima dejansko sposobnost prodati preneseno sredstvo samo v primeru, če lahko proda to sredstvo v njegovi celoti neki nepovezani tretji osebi in je zmožen uveljaviti to svojo sposobnost enostransko in brez nalaganja dodatnih omejitev za prenos. Ključno vprašanje je, kaj je prevzemnik zmožen dejansko narediti, ne kakšne pogodbene pravice ima prevzemnik glede tega, kaj lahko stori s prenesenim sredstvom ali kakšne pogodbene prepovedi obstajajo. Natančneje:

(a) pogodbena pravica do odtujitve prenesenega sredstva ima malo praktične veljave, če ni trga za preneseno sredstvo;

in

(b) zmožnost odtujitve prenesenega sredstva ima malo praktične veljave, če tega ni mogoče prosto izvršiti. Zaradi tega:

(i) mora biti prevzemnikova zmožnost odtujitve prenesenega sredstva neodvisna od delovanja drugih (t.j., biti mora enostranska zmožnost);

in

(ii) prevzemnik mora biti dejansko zmožen prodati preneseno sredstvo, ne da bi bilo treba strožje pogojevati prenos s z vezanimi določbami (npr. pogoji o tem, kako se posojeno sredstvo servisira ali opcija, ki daje prevzemniku pravico do odkupa sredstva).

AG44. Dejstvo, da ni verjetno, da bi prevzemnik prodal preneseno sredstvo, samo po sebi pomeni, da je prenosnik ohranil obvladovanje nad prenesenim sredstvom. Vendar pa, če prodajna opcija ali jamstvo preprečuje prevzemniku prodajo prenesenega sredstva, potem je prenosnik ohranil obvladovanje nad prenesenim sredstvom. Če je na

▼M2

primer prodajna opcija ali jamstvo zadosti vredno, preprečuje prevzemniku prodajo prenesenega sredstva, ker prevzemnik ne bi dejansko prodal prenesenega sredstva tretji osebi, ne da bi dodal podobno opcijo ali druge omejevalne pogoje. Namesto tega bi prevzemnik posedoval preneseno sredstvo, da bi tako pridobil plačila iz jamstva ali prodajne opcije. V takšnih okoliščinah je prenosnik ohranil obvladovanje nad prenesenim sredstvom.

Prenosi, ki so primerni za odpravo pripoznanja

AG45. Podjetje lahko ohrani pravico do dela plačil obresti na prenesena sredstva kot nadomestilo za servisiranje the sredstev. Del plačil obresti, ki bi jih podjetje opustilo ob prenehanju ali prenosu pogodbe o servisiranju, se razporedi med sredstvo servisiranja ali obveznost servisiranja. Del plačil obresti, ki ga podjetje ne opusti, pa je terjatev iz kuponske pole za obresti. Na primer, če podjetje ne bi opustilo nobenih obresti ob prenehanju ali prenosu pogodbe o servisiranju, je celotni razpon obresti terjatev kuponske pole za obresti. Za namene uporabe 27. člena se poštene vrednosti sredstva za servisiranje in terjatve kuponske pole za obresti uporabijo za razporeditev knjigovodske vrednosti terjatve med del sredstva, za katerega je odpravilo pripoznanje, in tisti del, ki ga še naprej pripoznava. Če plačila za servisiranje niso določena, ali če ni pričakovati, da bodo ta prejeta plačila ustrezno nadomestilo podjetju za opravljanje servisiranja, se pripozna obveznost servisiranja po pošteni vrednosti.

AG46. Pri ocenjevanju poštene vrednosti tistega dela, ki se še naprej pripoznava, in dela, za katerega je odpravljeno pripoznavanje za namene 27. člena, uporablja podjetje zahteve za merjenje poštene vrednosti iz členov 48, 49 in AG69-AG82, poleg 28. člena.

Prenosi, ki niso primerni za odpravo pripoznanja

AG47. Opisana je uporaba načela iz 29. člena. Če jamstvo, ki ga da podjetje za izgube zaradi neplačila iz prenesenega sredstva, preprečuje odpravo pripoznanja prenesenega sredstva, se preneseno sredstvo še naprej pripoznava v svoji celoti in se prejeto nadomestilo pripozna kot obveznost.

Nadaljujoča se vpletenost v prenesenih sredstvih

AG48. To so zgledi za to, kako podjetje meri preneseno sredstvo in, povezano obveznost po 30. členu.

Vsa sredstva

(a) Če jamstvo, ki ga da podjetje za izgube zaradi neplačila iz prenesenega sredstva, preprečuje odpravo pripoznanja prenesenega sredstva v obsegu nadaljujoče se vpletenosti, se preneseno sredstvo izmeri na dan prenosa po nižji vrednosti od tehle: (i) knjigovodske vrednosti sredstva, in (ii) največje vrednosti prejetega nadomestila pri prenosu, ki bi ga podjetje morda moralo vrniti („znesek jamstva"). Povezana obveznost se na začetku meri po znesku jamstva, povečanem za pošteno vrednost jamstva (ki je običajno prejeto nadomestilo za jamstvo). Pozneje se začetna poštena vrednost jamstva pripozna v poslovnem izidu v sorazmerju s časom (glejte MRS 18) in knjigovodska vrednost sredstva se zmanjša za izgube zaradi oslabitve.

Sredstva, izmerjena po odplačni vrednosti

(b) Če se zaradi obveze prodajne opcije, ki jo izda podjetje, ali nakupne opcijske pravice, ki jo ima, ne odpravi pripoznanje za preneseno sredstvo, in podjetje izmeri preneseno sredstvo po odplačni vrednosti, se povezana obveznost izmeri po njeni nabavni vrednosti (to je prejeto nadomestilo), popravljeno za amortizacijo vsakršne razlike med nabavno in obračunano vrednostjo prenesenega sredstva na datum preteka opcije. Predpostavimo, da je odplačna vrednost in knjigovodska vrednost sredstva na dan prenosa 98 DE in znaša prejeto nadomestilo 95DE. Odplačna vrednost sredstva na dan uveljavitve opcije bo 100 DE. Začetna knjigovodska vrednost povezane obveznosti je 95 DE, in razlika med 95 DE in 100 DE se pripozna v poslovnem izidu z uporabo metode veljavnih obresti. Če je opcija uveljavljena, se vsaka razlika med knjigovodsko vrednostjo povezane obveznosti in izpolnitvene cene pripozna v poslovnem izidu.

Sredstva, izmerjena po pošteni vrednosti

(c) Če zaradi nakupne opcijske pravice, ki jo zadrži podjetje, ni mogoče odpraviti pripoznanja prenesenega sredstva in podjetje izmeri preneseno sredstvo po pošteni vrednosti, se sredstvo še naprej meri po svoji pošteni vrednosti. Povezana obveznost se meri po (i) izpolnitveni ceni opcije, zmanjšani za časovno vrednost opcije, če je opcija sprejemljiva ali je na meji, ali (ii) pošteni

▼M2

vrednosti prenesenega sredstva, zmanjšani za časovno vrednost opcije, če opcija ni sprejemljiva. Uskladitev merjenja povezane obveznosti zagotovi, da je čista knjigovodska vrednost sredstva in povezane obveznosti poštena vrednost nakupne opcijske pravice. Na primer, če je poštena vrednost temeljnega sredstva 80 DE, je izpolnitvena cena opcije 95 DE in časovna vrednost opcije 5 DE, knjigovodska vrednost povezane obveznosti 75 DE (80 – 5 DE) in knjigovodska vrednost prenesenega sredstva 80 DE (to je, njena poštena vrednost).

(d) Če zaradi prodajne opcije, ki jo izda podjetje, ni mogoče odpraviti pripoznanja prenesenega sredstva in podjetje izmeri preneseno sredstvo po pošteni vrednosti, se povezana obveznost izmeri po izpolnitveni ceni opcije, povečani za časovno vrednost opcije. Merjenje sredstva po pošteni vrednosti je omejeno na nižjo od tehle: poštene vrednosti in izpolnitvene cene opcije, ker podjetje nima pravice do povečanj poštene vrednosti prenesenega sredstva nad izpolnitveno ceno opcije. To zagotavlja, da je čista knjigovodska vrednost sredstva in povezana obveznost poštena vrednost prodajne opcijske obveze. Na primer, če je poštena vrednost temeljnega sredstva 120 DE, je izpolnitvena cena opcije 100 DE in časovna vrednost opcije 5 DE, knjigovodska vrednost povezane obveznosti 105 DE (100 + 5 DE) in knjigovodska vrednost sredstva 100 DE (v tem primeru izpolnitvena cena opcije).

(e) Če v spletu mej/collar/v obliki nakupne opcije in izdane prodajne opcije ni mogoče odpraviti pripoznanja prenesenega sredstva in podjetje izmeri preneseno sredstvo po pošteni vrednosti, se sredstvo še naprej meri po svoji pošteni vrednosti. Povezana obveznost se meri po (i) vsoti izpolnitvene cene nakupne opcije in poštene vrednosti prodajne opcije, zmanjšani za časovno vrednost nakupne opcije, če je nakupna opcija sprejemljiva ali je na meji, ali (ii) vsoti poštene vrednosti sredstva in poštene vrednosti prodajne opcije, zmanjšane za časovno vrednost nakupne opcije, če je nakupna opcija nesprejemljiva. Uskladitev merjenja povezane obveznosti zagotovi, da je čista knjigovodska vrednost sredstva in povezane obveznosti poštena vrednost opcij, ki jih poseduje in izda podjetje. Predpostavimo, da podjetje prenese finančno sredstvo, ki je izmerjeno po pošteni vrednosti, obenem pa kupi nakupno opcijo z izpolnitveno ceno 120 DE in izda prodajno opcijo z izpolnitveno ceno 80 DE. Predpostavimo tudi, da je poštena vrednost sredstva 100 DE na dan prenosa. Časovna vrednost prodajne in nakupne (opcije) je 1 DE oz. 5 DE. V tem primeru pripozna podjetje sredstvo 100 DE (pošteno vrednost sredstva) in obveznost 96 DE [(100 + 1 DE) – 5 DE)]. Tako dobimo čisto vrednost sredstva 4 DE, ki je poštena vrednost opcij, ki jih poseduje in izda podjetje.

Vsi prenosi

AG49. V kolikor prenos finančnega sredstva ni primeren za odpravo pripoznanja, se prenosnikove pogodbene pravice ali obveze, ki se nanašajo na prenos, ne obračunajo ločeno kot izpeljani finančni inštrumenti, če bi pripoznavanje obeh, izpeljanega inštrumenta in prenesenega sredstva ali obveznosti, ki izhaja iz prenosa, imelo za posledico pripoznanje istih pravic in obvez dvakrat. Na primer, nakupna opcija, ki jo zadrži prenosnik, lahko prepreči, prenos finančnih sredstev od takšnih, ki se obračunavajo kot takšna za prodajo. V takšnem primeru nakupna opcija ni ločeno pripoznana kot izpeljano sredstvo.

AG50. Kolikor prenos finančnega sredstva ne izpolnjuje pogojev za odpravo pripoznanja, prevzemnik ne pripozna prenesenega sredstva kot svoje sredstvo. Prevzemnik odpravi pripoznanje denarnega ali drugačnega nadomestila, plačanega in pripoznanega kot terjatev od prenosnika. Če ima prenosnik tako pravico kot tudi obvezo do ponovne pridobitve obvladovanja celotnega prenesenega sredstva za določeno ceno (tako kot po pogodbi za odkup), lahko prenosnik obračuna svojo terjatev kot posojilo ali terjatev.

Zgledi

AG51. Spodaj navedeni primeri ponazarjajo uporabo načel odprave pripoznanja v tem standardu.

(a) *Pogodbe o ponovnem nakupu in posojanje vrednostnic.*Če je finančno sredstvo prodano po dogovoru o ponovnem nakupu po določeni ceni ali po prodajni ceni, povečani za posojilodajalčev donos, ali če je posojeno po dogovoru o vračilu sredstva prenosniku, se pripoznanje za to sredstvo ne odpravi, ker si prenosnik zadrži skoraj vsa tveganja in koristi, povezane z lastništvom. Če

▼M2

prevzemnik pridobi pravico prodati ali zastaviti sredstvo, mora prenosnik prerazvrstiti to sredstvo v svoji bilanci stanja, na primer kot posojeno sredstvo ali terjatev za odkup.

(b) *Pogodbe o ponovnem nakupu in posojanje vrednostnic – sredstva, ki so skoraj ista*. Če je finančno sredstvo prodano po pogodbi o ponovnem nakupu tega sredstva ali skoraj istega sredstva po določeni ceni ali po prodajni ceni, povečani za posojilodajalčev donos, ali če je posojeno po dogovoru o vračilu sredstva prenosniku, se pripoznanje za to sredstvo ne odpravi, ker prenosnik zadrži skoraj vsa tveganja in koristi, povezane z lastništvom.

(c) *Pogodbe o ponovnem nakupu in posojanje vrednostnic – pravica nadomestitve*. Če pogodba o ponovnem nakupu po določeni ceni za ponovni odkup ali ceni, ki je enaka prodajni ceni, povečani za posojilodajalčev donos, ali podoben posel o posojanju vrednostnic zagotavlja prevzemniku pravico, da lahko nadomesti sredstva, ki so si podobna in imajo enako pošteno vrednost kot preneseno sredstvo na datum ponovnega odkupa, se za prodano ali posojeno sredstvo po pogodbi o ponovnem odkupu ali poslu o posojanju vrednostnic ne odpravi pripoznanje, ker prenosnik ohranja skoraj vsa tveganja in koristi, povezane z lastništvom.

(d) *Predkupna pravica za ponovni odkup po pošteni vrednosti.* Če podjetje proda finančno sredstvo in zadrži samo predkupno pravico za ponovni odkup prenesenega sredstva po pošteni vrednosti, če ga prevzemnik pozneje prodaja, podjetje odpravi pripoznanje sredstva, ker je preneslo skoraj vsa tveganja in koristi, povezane z lastništvom.

(e) *Navidezni posel (istočasna prodaja in nakup delnic za istega naročnika).* Ponovni odkup finančnega sredstva kmalu potem, ko je bilo prodano, včasih imenujejo „navidezna prodaja” (wash sale). Takšen ponovni odkup ne izključuje odprave pripoznanja, če je izvirni posel izpolnil zahteve za odpravo pripoznanja. Če pa je pogodba za prodajo finančnega sredstva sklenjena istočasno s pogodbo o ponovnem nakupu istega sredstva po določeni ceni ali prodajni ceni, povečani za posojilodajalčev donos, potem se ne odpravi pripoznanja za to sredstvo.

(f) *Prodajne opcije in nakupne opcije, ki očitno nesprejemljive.* Če lahko prenosnik odkupi preneseno finančno sredstvo nazaj in je nakupna opcija očitno nesprejemljiva, ta prenos ni primeren za odpravo pripoznanja, ker je prenosnik zadržal skoraj vsa tveganja in koristi, povezane z lastništvom. Podobno je, če lahko prevzemnik proda preneseno finančno sredstvo nazaj in je prodajna opcija očitno sprejemljiva, potem ta prenos ni primeren za odpravo pripoznanja, ker je prenosnik zadržal skoraj vsa tveganja in koristi, povezane z lastništvom.

(g) *Prodajne opcije in nakupne opcije, ki so očitno nesprejemljive.* Za finančno sredstvo, ki se prenese samo s prodajno opcijo, ki je očitno nesprejemljiva in jo poseduje prevzemnik, ali z nakupno opcijo, ki je očitno nesprejemljiva in jo poseduje prenosnik, se odpravi pripoznanje. To je zato, ker je prenosnik prenesel skoraj vsa tveganja in koristi iz lastništva.

(h) *Sredstva, ki jih je z lahkoto mogoče dobiti, po nakupni opciji, ki ni niti očitno sprejemljiva niti očitno nesprejemljiva.* Če ima podjetje nakupno opcijo za sredstvo, ki ga je na trgu mogoče z lahkoto dobiti, in opcija ni niti očitno sprejemljiva niti očitno nesprejemljiva, se odpravi pripoznanje za to sredstvo. To je zato, ker podjetje (i) ni niti zadržalo niti prenslo skoraj vseh tveganj in koristi iz lastništva, in (ii) ni ohranilo obvladovanja. Če pa sredstva ni mogoče z lahkoto dobiti na trgu, je odprava pripoznanja izključena do višine vrednosti sredstva po nakupni opciji, ker je podjetje ohranilo obvladovanje sredstva.

(i) *Sredstva, ki jih ni mogoče z lahkoto dobiti in so predmet nakupne opcije, ki jo izda podjetje in ni niti očitno sprejemljiva, niti očitno nesprejemljiva* Če podjetje prenese finančno sredstvo, ki ga na trgu ni mogoče z lahkoto dobiti, in izda prodajno opcijo, ki ni očitno nesprejemljiva, podjetje ne zadrži in tudi ne prenese skoraj vseh tveganj in koristi, povezanih z lastništvom, zaradi izdane prodajne opcije. Podjetje ohrani obvladovanje sredstva, če je prodajna opcija v zadostni meri vredna, da prevzemnik ne more prodati sredstva; v takšnem primeru se sredstvo še naprej pripoznava do obsega nadaljevane udeležbe prenosnika (glejte člen AG44). Podjetje prenese obvladovanje sredstva, če prodajna

▼M2

opcija ni v zadostni meri vredna, da bi preprečila prevzemniku prodajo sredstva; v takšnem primeru se odpravi pripoznavanje sredstva.

(j) *Sredstva, za katere velja prodajna ali nakupna opcija po pošteni vrednosti ali rokovna pogodba o ponovnem nakupu.* Prenos finančnega sredstva, ki je samo predmet prodajne ali nakupne opcije ali rokovne pogodbe o ponovnem nakupu, kjer je izpolnitvena cena ali cena nakupa enaka pošteni vrednosti finančnega sredstva ob času ponovnega nakupa, ima za posledico odpravo pripoznanja zaradi prenosa skoraj vseh tveganj in koristi lastništva.

(k) *Z denarjem poravnane nakupne ali prodajne opcije.* Podjetje ovrednoti prenos finančnega sredstva, ki je predmet prodajne ali nakupne opcije ali rokovne pogodbe o ponovnem nakupu, ki bo poravnana po odbitku z denarjem, z namenom ugotavljanja ohranitve oziroma prenosa skoraj vseh tveganj in koristi iz lastništva. Če podjetje ne zadrži 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 rokovna pogodba o ponovnem nakupu poravna po odbitku z denarjem, ne pomeni samo po sebi, da je podjetje preneslo obvladovanje (glejte člene AG44 in (g), (h) in (i) zgoraj).

(l) *Odprava določbe o sklenjenem poslu.* Odprava določbe o sklenjenem poslu je brezpogojna opcija o ponovnem nakupu, ki daje podjetju pravico, da zahteva povrnitev prenesenih sredstev, pogojeno z nekaterimi omejitvami. Če posledica takšne opcije v podjetju ni niti ohranitev niti prenos skoraj vseh tveganj in koristi iz lastništva, je odprava pripoznanja izključena le do vrednosti, ki je pogojena s ponovnim nakupom (ob predpostavki, da prevzemnik ne more prodati sredstev). Na primer, knjigovodska vrednost in prihodek iz prenosa posojenih sredstev znaša 100 000 DE in se lahko vsako posamezno posojilo odpokliče, toda skupni znesek posojil, ki se lahko ponovno odkupi, ne more presegati 10 000 DE, potem je znesek 90 000 DE posojil primeren za odpravo pripoznanja.

(m) *Pozivi na pospravljanje.* Podjetje - lahko je prenosnik, ki servisira prenesena sredstva, ima lahko na voljo možnost poziva na pospravljanje, da kupi preostala prenesena sredstva, kadar vrednost nepovrnjenih sredstev pade na določeno raven, na kateri strošek servisiranja teh sredstev postane preveliko breme glede na koristi servisiranja. Če posledica takšnega poziva na pospravljanje v podjetju ni niti ohranitev niti prenos skoraj vseh tveganj in koristi iz lastništva, in prevzemnik ne more prodati sredstev, je odprava pripoznanja izključena le do vrednosti sredstev, ki so pod nakupno opcijo.

(n) *Podrejene zadržane obresti in kreditna jamstva.* Podjetje lahko zagotovi prevzemniku povečanje zaupanja, tako da podredi nekaj ali vse svoje deleže, ohranjene v prenesenem sredstvu. Drugače pa lahko podjetje zagotovi prevzemniku povečanje zaupanja v obliki kreditnega jamstva, ki je lahko neomejeno ali pa omejeno do določenega zneska. Če podjetje zadrži skoraj vsa tveganja in koristi, povezane z lastništvom prenesenega sredstva, se sredstvo še naprej pripoznava v svoji celoti, Če podjetje zadrži le nekaj, ne pa skoraj vseh tveganj in koristi iz lastništva, in je ohranilo obvladovanje, je odprava pripoznanja izključena do višine vrednosti denarja ali drugih sredstev, ki bi jih podjetje moralo plačati.

(o) *Popolne finančne zamenjave.* Podjetje lahko proda finančno sredstvo prevzemniku in sklene popolno finančno zamenjavo s prevzemnikom, pri čemer se vsi denarni tokovi iz plačil obresti za temeljno sredstvo stekajo v podjetje v zameno za določeno plačilo ali plačilo s spremenljivo obrestno mero, in vsa povečanja ali zmanjšanja poštene vrednosti temeljnega sredstva prevzame nase podjetje. V takšnem primeru odprava pripoznanja za sredstvo v celoti ni dovoljena.

(p) *Zamenjave obrestnih mer.* Podjetje lahko prenese na prevzemnika finančno sredstvo s stalno obrestno mero in sklene zamenjavo obrestnih mer s prevzemnikom, za prejemanje stalne obrestne mere in plačevanje spremenljive obrestne mere na podlagi namišljene vrednosti, ki je enaka znesku glavnice prenesenega finančnega sredstva. Zamenjava obrestne mere pa ne izključuje odprave pripoznanja prenesenega sredstva, če plačila za zamenjavo niso pogojena s plačili, ki se izvršujejo za preneseno sredstvo.

▼**M2**

(q) *Amortiziranje zamenjave obrestnih mer.* Podjetje lahko prenese na prevzemnika finančno sredstvo s stalno obrestno mero, ki se odplačuje v časovnem obdobju, in vstopi v amotiziranje zamenjave obrestnih mer s prevzemnikom, za prejemanje stalne obrestne mere in plačevanje spremenljive obrestne mere na podlagi namišljene vrednosti. Če se namišljena vrednost zamenjave amortizira tako, da je enaka znesku še nepovrnjene glavnice prenesenega finančnega sredstva, bi podjetje zaradi zamenjave na splošno zadržalo skoraj vse tveganje predplačil, in v takšnem primeru podjetje še naprej pripoznava preneseno sredstvo v obsegu svoje nadaljujoče se vpletenosti. In nasprotno, če amortiziranje namišljene vrednosti zamenjave ni vezano na znesek nepovrnjene glavnice prenesenega sredstva, podjetje zaradi takšne zamenjave ne ohrani tveganja predplačil za sredstvo. Zato to ne bi izključevalo odprave pripoznanja prenesenega sredstva, če plačila za zamenjavo niso pogojena s plačili obresti, ki se izvršujejo za preneseno sredstvo, in podjetje zaradi te zamenjave ne zadrži nobenih drugih pomembnih tveganj in koristi, povezanih z lastništvom prenesenega sredstva.

AG52. Ta člen ponazarja uporabo načina nadaljevane udeležbe, kadar je nadaljujoča se vpletenost podjetja del finančnega sredstva.

Predpostavimo, da ima podjetje portfelj predplačljivih posojil, katerih kupon in veljavna obrestna mera je 10-odstotna in glavnica ter odplačna vrednost 10 000 DE. Podjetje sklene posel, v katerem v zameno za plačilo 9 115 DE dobi prevzemnik pravico do 9 000 DE vseh izterjanih plačil glavnice, povečan za 9,5 %-obresti na to. Podjetje zadrži pravice do 1 000 DE vseh pobranih plačil glavnice, povečane za 10-odstotne obresti na to in še za presežni razpon obresti 0,5 % za preostalih 9 000 DE glavnice. Pobrani zneski iz predčasnih plačil se sorazmerno razporedijo med podjetje in prevzemnika v razmerju 1:9, morebitna neplačila pa se odštejejo od deleža podjetja 1 000 DE, dokler ta delež ni izčrpan. Poštena vrednost posojil na dan posla je 10 000 DE, ocenjena poštena vrednost presežnega razpona obresti 0,5 % je 40 DE.

Podjetje določi, da je preneslo nekaj pomembnih tveganj in koristi iz lastništva (na primer, pomembno tveganje predčasnih odplačil), pa tudi zadržalo nekaj pomembnih tveganj in koristi iz lastništva (zaradi svojega podrejenega zadržanega deleža) in je ohranilo obvladovanje. Zato uporablja način nadaljujoče se vpletenosti.

Za uporabo tega standarda podjetje preuči posel kot (a) ohranitev povsem sorazmernega zadržanega deleža od 1 000 DE, povečanega za (b) podrejenost tistega zadržanega deleža, da zagotovi povečanje zaupanja prevzemniku za kreditne izgube.

Podjetje izračuna, da 9 090 DE (90 % od 10 100 DE) prejetega nadomestila 9 115 DE predstavlja nadomestilo za povsem sorazmeren 90 % delež. Preostali del prejetega nadomestila (25 DE) predstavlja nadomestilo, prejeto za podreditev svojega zadržanega deleža za povečanje zaupanja prevzemniku za kreditne izgube. Poleg tega pa predstavlja presežni razpon 0,5 % nadomestilo, prejeto za povečanje zaupanja. Tako je celotno nadomestilo, prejeto za povečanje zaupanja, 65 DE (25 DE + 40 DE).

Podjetje izračuna dobiček ali izgubo ob prodaji 90 % deleža denarnih tokov. Ob predpostavki, da ločene poštene vrednosti od 10 % prenesenega dela in 90 % zadržanega dela niso na voljo na dan prenosa, razporedi podjetje knjigovodsko vrednost sredstva v skladu z 28. členom tako:

	Ocena poštene vrednosti	*Odstotek*	*Razporejena knjigovodska vrednost*
Preneseni del	9 090	90 %	9 000
Zadržani del	1 010	10 %	1 000
Skupaj	**10 100**		**10 000**

Podjetje potem izračuna dobiček ali izgubo ob prodaji 90 % deleža denarnih tokov, tako da odšteje razporejeno knjigovodsko vrednost dela, ki je bil prenesen iz prejetega nadomestila, to je 90 DE (9 090 – 9 000 DE). Knjigovodska vrednost dela, ki ga je zadržalo podjetje, je 1 000 DE.

▼M2

Poleg tega pa podjetje pripozna tudi nadaljevano udeležbo, ki izhaja iz podreditve njenega zadržanega deleža za kreditne izgube. Tako pripozna sredstvo za 1 000 DE (največji znesek denarnih tokov, ki jih ne bi prejelo zaradi podrejenosti), in povezano obveznost 1 065 DE (ki je največji znesek denarnih tokov, ki jih ne bi prejelo zaradi podrejenosti, to je 1 000 DE, povečano za pošteno vrednost podrejenosti 65 DE).

Podjetje uporabi vse te gornje informacije za izračun posla:

	v breme	*v dobro*
Izvirno sredstvo	—	9 000
Pripoznano sredstvo za podrejenost, ali preostali delež	1 000	—
Sredstvo za nadomestilo, prejeto v obliki presežnega razpona	40	—
Poslovni izid (dobiček od prenosa)	—	90
Obveznost	—	1 065
Prejeti denar	9 115	—
Skupaj	**10 155**	**10 155**

Takoj po poslu je knjigovodska vrednost sredstva 2 040 DE vključno s 1 000 DE, ki predstavlja vrednost zadržanega dela, in 1 040 DE, ki predstavlja dodatno nadaljevano udeležbo podjetja iz podrejenosti njegovega zadržanega deleža za kreditne izgube (kar vključuje tudi presežni razpon 40 DE).

V poznejših obdobjih pa podjetje pripozna prejeto nadomestilo za povečanje zaupanja (65 DE) po časovno sorazmerni osnovi, pripiše obresti na pripoznano sredstvo z uporabo veljavne obrestne mere in pripozna morebitno oslabitev zaupanja za pripoznana sredstva. Kot primer slednjega predpostavimo, da bo v naslednjem letu nastala izguba zaradi oslabitve temeljnih posojil 300 DE. Podjetje zmanjša svoje pripoznano sredstvo za 600 DE (300 za svoj zadržani delež in 300 za dodatno nadaljevano udeležbo, ki izhaja iz podrejenosti njenega zadržanega deleža za kreditne izgube), in zmanjša pripoznano obveznost za 300 DE. ►M5 Poslovni izid ◄ je strošek za poslovni izid za oslabitev kredita 300 DE.

Običajen nakup ali prodaja finančnega sredstva (člen 38)

AG53. Pri obračunavanju običajnega nakupa ali prodaje finančnega sredstva se pripoznava ob upoštevanju bodisi datuma trgovanja bodisi datuma plačila, kot opisujeta člena AG55 in AG56). Ta način se uporablja dosledno za vse nakupe ali prodaje finančnih sredstev, ki pripadajo isti kategoriji finančnih sredstev, opredeljenih v 9. členu. V ta namen sredstva, ki so v posesti za trgovanje, tvorijo ločeno kategorijo od sredstev, določenih po pošteni vrednosti skozi poslovni izid.

AG54. Pogodba, ki zahteva ali dovoljuje po odbitku poravnavo spremembe v vrednosti pogodbe, ni pogodba za običajen posel. Namesto tega se takšna pogodba obravnava kot izpeljani finančni inštrument v obdobju med datumom trgovanja in datumom poravnave.

AG55. Datum trgovanja je datum, na katerega se podjetje zaveže kupiti ali prodati sredstvo. Upoštevanje datuma trgovanja se nanaša na (a) pripoznanje sredstva, ki naj bi bilo prejeto, in obveznosti, ki naj bi bila poravnana, na datum trgovanja ter (b) odpravo pripoznanja sredstva, ki je prodano, pripoznanje dobička ali izgube pri odtujitvi in pripoznanje terjatve do kupca za plačilo na datum prodaje. Na splošno se obresti od sredstva in ustrezne obveznosti ne začnejo obračunavati pred datumom poravnave, ko se prenese lastninska pravica.

AG56. Datum poravnave je datum, ko se sredstvo izroči podjetju ali ga izroči podjetje. Upoštevanje datuma poravnave se nanaša na (a) pripoznanje sredstva na dan, ko ga podjetje prejme, in (b) odpravo pripoznanja sredstva in pripoznanja dobička ali izgube ob odtujitvi na dan, ko ga podjetje izroči. Kadar se uporablja obračunavanje po datumu poravnave, obračuna podjetje spremembo poštene vrednosti sredstva, ki bo prejeto, v obdobju med datumom trgovanja in datumom poravnave na enak način, kot obračuna pridobljeno sredstvo. Z drugimi besedami to pomeni, da se sprememba vrednosti ne pripozna za sredstva, ki se izkazujejo po nabavni vrednosti ali odplačni vrednosti; pripozna se v

▼M2

►M5 poslovni izid ◄ za sredstva, ki so razvrščena kot finančna sredstva po pošteni vrednosti skozi poslovni izid; in pripozna se v kapitalu za sredstva, ki so razvrščena kot razpoložljiva za prodajo.

Odprava pripoznanja finančne obveznosti (členi 39-42)

AG57. Finančna obveznost (ali del obveznosti) ugasne, kadar

(a) dolžnik izpolni obveznost (ali njen del) s plačilom upniku, praviloma z denarnimi sredstvi, drugimi finančnimi sredstvi, blagom ali storitvami;

ali

(b) je dolžnik pravno razrešen izvirne odgovornosti za obveznost (ali njen del) na podlagi zakona, ali ga mora razrešiti upnik. (Če je dolžnik dal jamstvo, je treba ta pogoj še vedno izpolniti.)

AG58. Če izdajatelj dolgovnega inštrumenta ponovno odkupi ta inštrument, dolg ugasne celo, če je izdajatelj ustvarjalec trga za ta inštrument ali ga namerava ponovno prodati v kratkem roku.

AG59. Plačilo tretji stranki, tudi skladu (včasih imenovano „rahlo razveljavljanje"), ob odsotnosti pravne razbremenitve samo po sebi ne razbremeni dolžnika njegove izvirne obveze do upnika.

AG60. Če dolžnik plača tretji stranki, da prevzame obvezo, in obvesti svojega upnika, da je tretja stranka prevzela obvezo za dolg, dolžnik ne more odpraviti pripoznavanja obveze za dolg, dokler ni izpolnjen pogoj iz člena AG57(b). Če dolžnik plača tretji stranki, da prevzame obvezo in dobi pravno razbremenitev od svojega upnika, je dolžnik izbrisal dolg. Če pa dolžnik soglaša s tem, da odplačuje dolg tretji stranki ali neposredno svojemu izvirnemu upniku, pripozna novo obvezo za dolg tretji stranki.

AG61. Čeprav je posledica pravne razbremenitve, bodisi sodne bodisi upnikove, odprava pripoznanja obveznosti, podjetje lahko pripozna novo obveznost, če odprava pripoznavalnih sodil iz 15-37 člena ni izpolnjena pri nedenarnih finančnih sredstvih, ki so bila prenesena. Če tem sodilom ni zadoščeno, se ne odpravi pripoznanje za prenesena sredstva in podjetje pripozna novo obveznost v zvezi s prenesenimi sredstvi.

AG62. Zaradi 40. člena so pogoji bistveno drugačni, če se razobrestena (diskontirana) sedanja vrednost denarnih tokov po novih določbah, vključno s plačanimi nadomestili po pobotanju s prejetimi nadomestili in prenehanjem uporabe izvirne veljavne obrestne mere, najmanj za 10 odstotkov razlikuje od razobrestene (diskontirane) sedanje vrednosti preostalih denarnih tokov izvirne finančne obveznosti. Če se zamenjava dolgovnih inštrumentov ali sprememba določb obravnava kot izbris, se povzročeni stroški ali nadomestila pripoznajo kot del dobička ali izgube pri izbrisu. Če se zamenjava ali sprememba ne obravnava kot izbris, „popravljajo" povzročeni stroški ali nadomestila knjigovodski znesek obveznosti in se odplačajo v preostali dobi spremenjene obveznosti.

AG63. V nekaterih primerih razbremeni upnik dolžnika njegove sedanje obveze plačati, toda dolžnik prevzame obvezo jamstva za plačilo, če stranka, ki prevzame izvirno odgovornost, ne izpolni obveznosti. V takšnih okoliščinah dolžnik

(a) pripozna novo finančno obveznost, temelječo na pošteni vrednosti njegove obveze za jamstvo,

ter

(b) pripozna dobiček ali izgubo, temelječ(o) na razliki med (i) plačanim iztržkom in (ii) knjigovodsko vrednostjo izvirne finančne obveznosti, zmanjšano za pošteno vrednost nove finančne obveznosti.

MERJENJE (ČLENI 43-70)

Začetna izmera finančnih sredstev in finančnih obveznosti (člen 43)

AG64. Poštena vrednost finančnega inštrumenta pri začetnem pripoznanju je običajno cena posla (to je poštena vrednost danih ali prejetih nadomestil, glejte tudi člen AG76). Če je del danih ali prejetih nadomestil za nekaj drugega, ne za finančni inštrument, se poštena vrednost finančnega inštrumenta oceni z uporabo tehnike vrednotenja (glejte tudi člene AG76-AG79). Če se na primer poštena vrednost dolgoročnih posojil ali terjatev, ki ne prinašajo obresti, lahko oceni kot sedanja vrednost vseh prihodnjih denarnih prejemkov, ki se razobrestijo (diskontirajo) z uporabo prevladujoče tržne obrestne mere za podoben inštrument (podoben glede valute, roka, vrste obrestne mere in drugih

▼M2

dejavnikov) izdajatelja s podobno zaupanjsko (kreditno) sposobnostjo. Vsak dodatni posojeni znesek je odhodek ali zmanjšanje prihodka, razen če je primeren za pripoznanje kot neka druga vrsta sredstva.

AG65. Če da podjetje posojilo, ki prinaša netržno obrestno mero (npr. 5 %, kadar je tržna mera za podobna posojila 8 %), in prejme vnaprej plačano opravnino kot nadomestilo, pripozna posojilo po njegovi pošteni vrednosti, to je brez prejete opravnine. Podjetje spoji diskont v poslovni izid, z uporabo veljavne obrestne mere.

Kasnejše merjenje finančnih sredstev (člena 45 in 46)

AG66. Če je treba finančni inštrument, ki je bil prej pripoznan kot finančno sredstvo, izmeriti po pošteni vrednosti in pade njegova poštena vrednost pod nič, je to finančna obveznost skladno s 47. členom.

AG67. Zgled ponazarja obračunavanje stroškov posla na začetno in kasnejše merjenje finančnega sredstva, ki je na razpolago za prodajo. Sredstvo se pridobi za 100 DE, povečano za nakupno opravnino 2 DE. Na začetku je sredstvo pripoznano pri vrednosti 102 DE. Naslednji datum računovodskega poročanja je le en dan pozneje, ko je kotirana tržna cena sredstva 100 DE. Če bi sredstvo prodali, bi plačali opravnino 3 DE. Na ta dan je sredstvo izmerjeno s 100 DE (ne glede na možno opravnino pri prodaji) in izguba 2 DE se pripozna v kapitalu. Če ima finančno sredstvo, ki je na razpolago za prodajo, določena ali določljiva plačila, se stroški posla obračunajo v poslovnem izidu po odplačni vrednosti z uporabo metode veljavne obrestne mere. Če finančno sredstvo, ki je na razpolago za prodajo, nima določenih ali določljivih plačil, se stroški posla pripoznavajo v poslovnem izidu, dokler se pripoznanje ne odpravi ali postane oslabljeno.

AG68. Inštrumenti, ki so razvrščeni kot posojila in terjatve, se izmerijo po odplačni vrednosti ne glede na namen podjetja, da jih bo imelo v posesti do zapadlosti v plačilo.

Obravnavanje merjenja po pošteni vrednosti (člen 48 in 49)

AG69. Podlaga za opredelitev poštene vrednosti je predpostavka, da je podjetje delujoče podjetje, ki nima niti namena niti potrebe, da bi povsem ustavilo ali bistveno skrčilo svoje delovanje ali se lotilo posameznega posla s takimi nameni. Poštena vrednost torej ni znesek, ki bi ga podjetje prejelo ali plačalo v prisiljenem poslu, pri neprostovoljnem prenehanju obstoja in prisilni prodaji. Vendar pa poštena vrednost odraža zaupanjsko ustreznost inštrumenta.

AG70. V tem standardu so uporabljeni izrazi ponudena nakupna cena in „ponudbena cena” (včasih označena kot „sprotna cena ponudbe”) v kontekstu kotiranih tržnih cen, in izraz ponudbeno-zahtevalni cenovni razpon, ki vključuje samo stroške posla. Drugi popravki za doseganje poštene vrednosti (npr. za zaupanjsko tveganje nasprotne stranke) niso vključene v cenovni razpon med povpraševanjem in ponudbo.

Delujoči trg: Kotirana cena

AG71. Finančni inštrument se obravnava kot kotiran na delujočem trgu, če so kotirane cene takoj in redno na voljo na borzi, pri trgovcu, borznem posredniku, gospodarski panogi, službi za cene ali državni agenciji in te cene predstavljajo dejanske posle, ki se redno pojavljajo na trgu na čisto poslovni podlagi. Poštena vrednost je opredeljena kot cena, dogovorjena med voljnim kupcem in voljnim prodajalcem v premišljenem poslu. Namen opredelitve poštene vrednosti za finančni inštrument, s katerim se trguje na delujočem trgu, je dobiti ceno, po kateri bi se posel opravil na dan bilance stanja s tem inštrumentom (to je, ne da bi spreminjali ali ponovno opredeljevali inštrument) na najugodnejšem delujočem trgu, do katerega ima podjetje neposreden dostop. Vendar pa podjetje usklajuje ceno na bolj ugodnem trgu, da ugotovi morebitne razlike v zaupanjskem tveganju nasprotne stranke med inštrumenti, s katerimi se trguje na tem trgu, in s tistim, ki ga vrednoti. Objavljene cene na delujočem trgu najbolje pričajo o sprotni pošteni vrednosti, in kadar obstajajo, se uporabijo za izmero finančnega sredstva ali finančne obveznosti.

AG72. Ustrezna objavljena tržna cena sredstva, ki je v posesti, ali obveznosti, ki bo nastala, je navadno ponudena nakupna cena, za sredstvo, ki naj bi se pridobilo, ali obveznost v posesti pa ponudbena cena. Če ima podjetje sredstva in obveznosti, kjer se tržna tveganja pobotajo, lahko uporabi srednje tržne cene za določitev poštenih vrednosti za pobotanje stanj tveganja in uporabi ponudbeno nakupno ceno ali ponudbeno ceno za čisto odprto stanje. Če nista na razpolago sprotni ponudbeni in ponujeni ceni, dokazuje zadnji posel sprotno pošteno vrednost, kolikor se gospodarske okoliščine niso pomembno spremenile od datuma posla. Če so se okoliščine spremenile od časa posla (na primer sprememba obrestne mere brez tveganja po zadnji ceni posla z obveznicami delniških družb), odraža poštena vrednost spremembo v

▼M2

okoliščinah glede na sprotno ceno ali obrestno mero za podobne finančne inštrumente kot približno. Podobno je, če podjetje lahko dokaže, da zadnja cena posla ni poštena vrednost (npr. ker odraža znesek, ki bi ga podjetje prejelo ali plačalo v prisiljenem poslu, pri neprostovoljnem prenehanju obstoja ali prisilni prodaji), in se ta cena popravi. Poštena vrednost portfelja finančnih inštrumentov je zmnožek števila enot inštrumenta in njegove kotirane tržne cene. Če objavljena kotacija tržne cene na delujočem trgu ne obstaja za celotni finančni inštrument, vendar obstajajo trgi za njegove sestavine, se poštena vrednost ugotovi na podlagi ustreznih tržnih cen teh sestavin.

AG73. Če kotira obrestna mera (in ne cena) na delujočem trgu, uporabi podjetje to tržno mero kot vhodni podatek v metodo vrednotenja za ugotovitev poštene vrednosti. Če ta kotirana tržna mera ne vsebuje zaupanjskega tveganja ali drugih dejavnikov, ki bi jih udeleženci na trgu vključili v vrednotenje inštrumenta, opravi podjetje popravke za te dejavnike.

Ni delujočega trga: Metoda vrednotenja

AG74. Če trg za nek finančni inštrument ni dejaven, ugotovi podjetje pošteno vrednost z uporabo metode vrednotenja. Metode vrednotenja obsegajo uporabo zadnjega posla med obveščenima in voljnima strankama, če so navoljo; primerjavo s trenutno pošteno vrednostjo drugega inštrumenta, ki ima podobne bistvene značilnosti, proučitev diskontiranih denarnih tokov in modele za določanje cen opcij. Če obstaja metoda vrednotenja, ki jo udeleženci na trgu običajno uporabljajo za določanje cene inštrumenta, in je ta metoda dokazala zanesljivost pri oceni cen, dobljenih pri dejanskem tržnih poslih, uporabi podjetje to metodo.

AG75. Cilj uporabe metode vrednotenja je ugotoviti, kakšna bi bila tržna cena na dan merjenja v premišljenem poslu menjave v normalnih poslovnih okoliščinah. Poštena vrednost je ocenjena na podlagi rezultatov metode vrednotenja, ki v največji možni meri uporablja tržne vhodne podatke in se kar najmanj naslanja na možne vhodne podatke, ki so specifični za dano podjetje. Pričakuje se, da bo metoda vrednotenja dala realno oceno poštene vrednosti, če (a) zanesljivo pokaže, kakšna bi bila tržna cena za inštrument, in (b) vhodni podatki za metodo vrednotenja predstavljajo pričakovanja trga in merijo dejavnike tveganja, ki so povezani s tem finančnim inštrumentom.

AG76. Zato metoda vrednotenja (a) vključuje vse dejavnike, ki bi jih upoštevali udeleženci na trgu pri oblikovanju cene, in (b) je skladna s splošno sprejetimi metodikami vrednotenja cen finančnih inštrumentov. Občasno podjetje preverja metodo vrednotenja in preizkuša njeno veljavnost na cenah katerega koli pomembnega trenutnega tržnega posla z istim inštrumentom (to je, brez spreminjanja ali ponovnega opredeljevanja inštrumenta) ali na podlagi drugih pomembnih tržnih podatkov. Podjetje dobiva podatke o trgu dosledno na istem trgu, kjer je bil inštrument izdan ali kupljen. Najboljši dokaz poštene vrednosti finančnega inštrumenta pri začetnem pripoznanju je cena posla (to je poštena vrednost danega ali prejetega nadomestila), razen če pošteno vrednost tega inštrumenta dokazuje primerjava z drugimi pomembnimi tržnimi posli z istim inštrumentom (brez njegovega spreminjanja ali ponovnega opredeljevanja) ali temelji na metodi vrednotenja, pri kateri spremenljivke vključujejo le podatke s pomembnih trgov.

▼M8

AG76A. Naknadno merjenje finančnega sredstva ali finančne obveznosti ter naknadno pripoznanje poslovnih izidov mora biti skladno z zahtevami tega standarda. Uporaba odstavka AG76 lahko povzroči, da se pri začetnem pripoznanju finančnega sredstva ali finančne obveznosti poslovni izid ne pripozna. V takšnem primeru MRS 39 zahteva, da se poslovni izid pripozna po začetnem pripoznanju le, kolikor izhaja iz spremembe dejavnika (vključno s časom), ki bi ga udeleženci na trgu upoštevali pri oblikovanju cene.

▼M2

AG77. Začetna pridobitev ali izdaja finančnega sredstva ali nastanek finančne obveznosti, je posel na trgu, ki predstavlja podlago za oceno poštene vrednosti finančnega inštrumenta. Zlasti če je finančni inštrument dolgovni inštrument (npr. posojilo), lahko njegovo pošteno vrednost ugotovimo s sklicevanjem na tržne okoliščine, ki so obstajali na dan njegove pridobitve ali nastanka, in sedanjimi tržnimi okoliščinami ali obrestnimi merami, ki jih podjetje ali drugi trenutno zaračunavajo za podobne dolgovne inštrumente (to je podobna preostala doba zapadlosti, vzorec denarnih tokov, valuta, zaupanjsko tveganje, varščina in obrestna podlaga). Če pa ni nobenih sprememb v zaupanjskem tveganju dolžnika in ustreznih razponih zaupanja po nastanku dolgov-

▼M2

nega inštrumenta, je možno izpeljati oceno trenutne tržne obrestne mere z uporabo primerjalne obrestne mere, ki odraža boljšo zaupanjsko ustreznost kot pa temeljni dolgovni inštrument, ohranjanjem nesprejemljivega razpona zaupanja in prilagajanjem spremembam primerjalne obrestne mere od datuma nastanka. Če so se okoliščine spremenile od časa zadnjega posla na trgu, se ustrezna sprememba poštene vrednosti finančnega inštrumenta, ki ga vrednotimo, določi s sklicevanjem na trenutno veljavne cene ali obrestne mere za podobne finančne inštrumente, ustrezno popravljene oz. usklajene za morebitne razlike od inštrumenta, ki ga vrednotimo.

AG78. Za vsak datum merjenja pa morda niso na voljo iste vrste informacij. Na primer, na dan ko podjetje da posojilo ali pridobi dolgovni inštrument, s katerim se ne trguje dejavno, ima ceno posla, ki je tudi tržna cena. Ob naslednjem dnevu merjenja pa morda ni na voljo nobenih novih informacij o poslu, čeprav podjetje lahko določi splošno raven tržnih obrestnih mer, ne pozna pa ravni zaupanjskega ali drugih tveganj, ki bi jih udeleženci na trgu upoštevali pri določanju cene tega inštrumenta na ta dan. Podjetje morda nima informacij o zadnjih poslih, da bi opredelilo ustrezni razpon zaupanja nad osnovno obrestno mero, da bi ugotovilo diskontno mero za izračun sedanje vrednosti. Razumno bi bilo predpostavljati, če ni dokazov o nasprotnem, da ni bilo nobenih sprememb v razponu, ki je obstajal na dan, ko je bilo posojilo dano. Vendar pa se pričakuje, da se bo podjetje potrudilo ugotoviti, ali obstajajo dokazi o morebitnih spremembah teh dejavnikov. Če obstajajo dokazi o spremembi, bi podjetje upoštevalo učinke spremembe pri določanju poštene vrednosti finančnega inštrumenta.

AG79. Pri proučevanju razobrestenega (diskontiranega) denarnega toka podjetje uporablja eno ali več razobrestovalnih (diskontnih) mer, ki so enake prevladujoči(m) donosnosti(m) finančnih inštrumentov s skoraj enakimi roki in drugimi značilnostmi, tudi dolžnikovo zaupanjsko (kreditno) ustreznost, določeno preostalo dobo pogodbene obrestne mere, preostalo dobo vračila glavnice in valuto, v kateri je treba plačati. Kratkoročne terjatve in plačila brez postavljene obrestne mere se lahko izmerijo po znesku v izvirnem računu, če vpliv razobrestenja (diskontiranja) ni pomemben.

Ni delujočega trga: Kapitalski inštrumenti

AG80. Pošteno vrednost naložb v kapitalske inštrumente, za katere ni kotirane tržne cene na delujočem trgu, in izpeljanih finančnih inštrumentov, ki so povezani s takšnim nekotiranim kapitalskim inštrumentom in se morajo poravnati z izročitvijo le-tega (glejte člene 46(c) in 47), je mogoče zanesljivo izmeriti, če (a) spremenljivost razpona ocen utemeljene poštene vrednosti ni pomembna za takšen inštrument ali (b) če je verjetnosti različnih ocen znotraj razpona mogoče utemeljeno oceniti in uporabiti pri ocenjevanju poštene vrednosti.

AG81. Veliko je takšnih situacij, v katerih spremenljivost v razponu ocen sprejemljive poštene vrednosti finančnih naložb v kapitalske inštrumente, ki nimajo kotizirane tržne cene, ter izpeljanih finančnih inštrumentov, povezanih z dostavo takšnih nekotiziranih kapitalskih inštrumentov, ki jih je treba poravnati z njo (glejte člene 46(c)in 47), verjetno ni pomembna. Praviloma je mogoče oceniti pošteno vrednost finančnega sredstva, ki ga je podjetje pridobilo od zunanje stranke. Če pa je razpon ocen utemeljene poštene vrednosti pomemben in je verjetnost različnih ocen težko presoditi, podjetju ni treba meriti inštrumenta po pošteni vrednosti.

Vhodni podatki za metode vrednotenja

AG82. Ustrezna metoda za ocenjevanje poštene vrednosti posameznega finančnega inštrumenta bi vključevala pomembne tržne podatke o tržnih okoliščinah in drugih dejavnikih, ki verjetno vplivajo na pošteno vrednost tega inštrumenta. Poštena vrednost finančnega inštrumenta mora temeljiti na enem ali več spodaj naštetih dejavnikov (in morda še drugih).

(a) *Časovna vrednost denarja (to je, obresti po osnovni tržni obrestni meri brez tveganja).* Osnovne obrestne mere se običajno izpeljejo iz cen pomembnih državnih obveznic in so pogosto objavljene v finančnih publikacijah. Te mere se značilno spreminjajo s pričakovanimi datumi projiciranih denarnih tokov vzdolž krivulje donosa obrestnih mer za različne čase ocenjevanja. Iz praktičnih razlogov lahko podjetje uporabi dobro sprejeto in takoj dostopno splošno mero, kot je LIBOR ali obrestno mero zamenjavo kot primerjalno mero. (Ker takšna mera kot LIBOR ni obrestna mera brez tveganja, se določi prilagoditev zaupanjskega tveganja, ustreznega za ta konkreten finančni inštrument, na podlagi njegovega zaupanjskega tveganja v primerjavi z zaupanjskim tveganjem te

▼M2

primerjalne obrestne mere). V nekaterih državah pa utegnejo imeti državne obveznice pomembno zaupanjsko tveganje in ne dajejo primerjalne normne mere za inštrumente v tej valuti. Nekatera podjetja v teh državah imajo morda boljšo zaupanjsko izhodišče in nižjo obrestno mero za sposojanje kot državna vlada. V takem primerju se osnovna obrestna mera lahko ustrezneje določi z upoštevanjem obrestnih mer obveznic najboljših delniških družb, ki so izdane v valuti ustrezne države (pristojnosti).

(b) *Kreditno (zaupanjsko) tveganje.* Učinek poštene vrednosti na zaupanjsko tveganje (to je, premija nad osnovno obrestno mero za zaupanjsko tveganje) je možno izpeljati iz pomembnih tržnih cen za inštrumente z različno zaupanjsko ustreznostjo, s katerimi se trguje na trgu, ali iz pomembnih obrestnih mer, ki jih zaračunajo posojilodajalci za posojila za različne stopnje zaupanjske kakovosti ocene.

(c) *Menjalni tečaji tujih valut.* Dejavni trgi za menjavo valut obstajajo za večino najpomembnejših valut in cene so dnevno objavljene v finančnih publikacijah.

(d) *Cene blaga.* Za mnoge vrste blaga obstajajo pomembni trgi.

(e) *Cene kapitala.* Cene (in indeksi cen) kapitalskih inštrumentov, s katerimi se trguje, so takoj na voljo na nekaterih trgih. Metode, ki temeljijo na sedanji vrednosti, se lahko uporabijo za oceno sprotne tržne cene kapitalskih inštrumentov, za katere ni pomembnih cen.

(f) *Nestanovitnost (to je obseg prihodnjih sprememb cen finančnega inštrumenta ali druge postavke).* Meritve nestanovitnosti postavk, s katerimi se dejavno trguje, je praviloma mogoče utemeljeno oceniti na podlagi preteklih tržnih podatkov ali pa z uporabo stopnje nestanovitnosti pri trenutnih tržnih cenah.

(g) *Tveganje predčasnega plačila in tveganje odpovedi.* Pričakovani vzorci predčasnih plačil za finančna sredstva in pričakovani vzorci vrednosti ob odpovedi za finančne obveznosti se lahko ocenijo na podlagi podatkov iz preteklosti. (Poštena vrednost finančne obveznosti, ki jo lahko vrne nasprotna stranka, ne more biti manj kot je sedanja vrednost vrnjenega zneska- glejte 49. člen.)

(h) *Stroški servisiranja finančnega sredstva ali finančne obveznosti.* Stroške servisiranja lahko ocenimo s primerjavo s sedanjimi opravninami, ki jih zaračunajo drugi udeleženci na trgu. Če so stroški servisiranja finančnega sredstva ali finančne obveznosti pomembni in bi drugi udeleženci na trgu imeli primerljive stroške, jih bo izdajatelj upošteval pri ugotavljanju poštene vrednosti tega finančnega sredstva ali finančne obveznosti. Verjetno je, da je poštena vrednost ob nastanku pogodbene pravice za prihodnje opravnine enaka plačanim izvirnim stroškom, razen če prihodnje opravnine in povezani stroški niso v skladu s primerljivo tržno situacijo.

Izgube in dobički (členi 55-57)

AG83. Podjetje uporablja MRS 21 za finančna sredstva in finančne obveznosti, ki so denarna sredstva v skladu z MRS 21 in izražena v tuji valuti. Po MRS 21 so devizni dobički in izgube za denarna sredstva in denarne obveznosti pripoznane v poslovnem izidu. Izjema je denarna postavka, ki je označena kot inštrument varovanja pred tveganjem, bodisi pred denarnotokovnim tveganjem (glejte člene 95-101) ali varovanje pred tveganjem v zvezi s čisto finančno naložbo (glejte 102. člen). Za namen pripoznavanja deviznih dobičkov in izgub po MRS 21 se denarno finančno sredstvo, razpoložljivo za prodajo, obravnava, kot če bi bilo izkazano po odplačni vrednosti v tuji valuti. Torej se za takšno finančno sredstvo tečajne razlike iz sprememb v odplačni vrednosti pripoznajo v poslovnem izidu, druge spremembe v knjigovodski vrednosti se pripoznajo v skladu s členom 55(b). Pri finančnih sredstvih, razpoložljivih za prodajo, ki niso denarne postavke po MRS 21 (na primer, kapitalski inštrumenti), vsebuje dobiček ali izguba, ki se pripozna neposredno v kapitalu po členu 55 (b), vse povezane devizne sestavine. Če je odnos varovanja pred tveganjem med neizpeljanim denarnim sredstvom in neizpeljano denarno obveznostjo, se spremembe v devizni sestavini teh finančnih inštrumentov pripoznajo v poslovnem izidu.

▼M2

Oslabljenost in neudenarljivost finančnih sredstev (členi 58-70)

Finančna sredstva, izkazana po odplačni vrednosti (členi 64-65)

AG84. Oslabljenost finančnega sredstva, prikazanega po odplačni vrednosti, se izmeri z uporabo izvirno veljavne obrestne mere finančnega inštrumenta, ker bi razobrestovanje (diskontiranje) po sprotni tržni obrestni meri dejansko uvedlo pri finančnih sredstvih merjenje po pošteni vrednosti, ki se sicer merijo po odplačni vrednosti. Če so pogoji posojila, terjatve ali finančne naložbe v posesti do zapadlosti v plačilo prilagojeni ali drugače spremenjeni zaradi finančnih težav posojilojemalca ali izdajatelja, se izmeri oslabitev z uporabo izvirne veljavne obrestne mere, veljavne pred spremembo pogojev. Denarni tokovi, ki se nanašajo na kratkoročne terjatve, niso razobresteni (diskontirani), če je učinek diskontiranja nepomemben. Če ima posojilo, terjatev ali finančna naložba v posesti do zapadlosti v plačilo spremenljivo obrestno mero, je razobrestovalna (diskontna) mera za merjenje izgube zaradi oslabitve v skladu s 63. členom trenutna veljavna obrestna mera (ali mere) določena s pogodbo. Kot praktičen zgled lahko upnik meri oslabljenost finančnega sredstva, izkazanega po odplačni vrednosti na podlagi poštene vrednosti inštrumenta, z uporabo pomembne tržne cene. Izračun sedanje vrednosti ocenjenih denarnih tokov finančnega sredstva, danega v varščino, odraža denarni tok, ki bo morda nastal iz zasega posesti, zmanjšan za stroške pridobitve in prodaje varščine, ne glede na to, ali je zaseg verjeten.

AG85. Postopek ocenjevanja oslabitve upošteva vse kreditne izpostavljenosti, ne le tistih z nizko zaupanjsko ustreznostjo. Na primer, če podjetje uporablja notranji sistem ocenjevanja zaupanja, upošteva vse stopnje zaupanja, ne le tiste, ki so odraz hudega poslabšanja zaupanja.

AG86. Postopek ocenjevanja zneska izgube zaradi oslabitve lahko da en sam izid, ali pa celo vrsto možnih vrednosti. V slednjem primeru podjetje pripozna izgubo zaradi oslabitve, ki je enaka najboljši oceni v območju ocen, (*) ob upoštevanju vseh pomembnih informacij, ki so na voljo pred objavo računovodskih izkazov, se izdajo o okoliščinah, ki obstajajo na datum bilance stanja.

AG87. Za namen združenega ovrednotenja oslabitve se finančna sredstva združijo v skupine na podlagi podobnih značilnosti zaupanjskih (kreditnih) tveganj, ki pokažejo dolžnikovo plačilno sposobnost za plačilo vseh dolgovanih zneskov po pogodbenih pogojih (na primer, na podlagi ocene zaupanjskega (kreditnega) tveganja ali postopka razvrstitve dolžnikove plačilne zmožnosti, ki upošteva vrsto, gospodarsko panogo, geografsko lokacijo, vrsto varščine, pretekli status in druge pomembne dejavnike). Izbrane lastnosti so pomembne za oceno prihodnjih denarnih tokov za skupine takšnih sredstev, ker nakazujejo dolžnikovo zmožnost plačila vseh zapadlih dolgovanih zneskov po pogodbenih pogojih za sredstvo, ki ga ocenjujemo. Vendar pa so verjetnosti izgub in druga statistika izgub razlikuje na ravni skupine med (a) sredstvi, za katere se je pri posamičnem ovrednotenju glede oslabitve izkazalo, da niso oslabljena, in (b) sredstvi, ki niso bila posamič ovrednotena glede oslabitve, s posledico, da je morda potrebna različna vrednost oslabitve. Če podjetje nima skupine sredstev s podobnimi značilnostmi tveganja, ne opravi dodatne ocenitve.

AG88. Izgube zaradi oslabitve, pripoznane na podlagi skupine, predstavljajo začasni korak med ugotavljanjem (prepoznavanjem) izgub zaradi oslabitve posameznih sredstev v skupini finančnih sredstev, katerih oslabljenost se skupno ocenjuje. Takoj ko je na voljo informacija, ki posebej ugotavlja izgube za posamezno oslabljena sredstva v skupini, se ta sredstva odstranijo iz skupine.

AG89. Prihodnji denarni tokovi v skupini finančnih sredstev, ki se skupaj vrednotijo glede oslabitve, se ocenjujejo na podlagi preteklih izkušenj z izgubo pri sredstvih s podobnimi značilnostmi zaupanjskega (kreditnega) tveganja kot so v tej skupini. Podjetja, ki nimajo nobenih izkušenj o lastnih izgubah, ali pa imajo le nezadostne izkušnje, uporabljajo izkušnje, pridobljene v enakovrednih skupinah za primerljive skupine finančnih sredstev. Pretekle izkušnje o izgubah je treba prilagoditi na podlagi sedanjih pomembnih podatkov, tako da odrazijo učinke sedanjih okoliščin, ki niso vplivale na obdobje v preteklosti, iz katerega so na voljo pretekle izkušnje z izgubo, in odstraniti učinke okoliščin v preteklem obdobju, ki v danem trenutku ne obstajajo. Ocene sprememb v prihodnjih denarnih tokovih odražajo, in so po usmeritvah skladne s spremembami, v povezanih pomembnih podatkih od obdobja do obdobja (kot npr. spremembe v stopnji brezposelnosti, cenah nepremičnin, cenah blaga, plačilnem statusu in

(*) MRS 37, člen 39 vsebuje napotke o tem, kako določiti najboljšo oceno v razponu možnih izidov.

▼M2

drugih dejavnikih, ki so značilni za nastale izgube v skupini in njihovim obsegom. Metodika in predpostavke za ocenjevanje prihodnjih denarnih tokov so predmet rednih pregledov, da bi zmanjšali morebitne razlike med ocenami izgub in dejansko nastalimi izgubami.

AG90. Kot primer uporabe člena AG89: lahko podjetje določi na podlagi svojih izkušenj iz preteklosti, da je eden od glavnih vzrokov za neplačevanje posojil na podlagi kreditnih kartic prav smrt posojilojemalca. Podjetje lahko tudi ugotovi, da je stopnja smrtnosti nespremenjena iz leta v leto. Nekateri posojilojemalci v skupini posojil s kreditnimi karticami so morda umrli v tem letu, kar pomeni, da je izguba zaradi oslabitve nastala za ta posojila, čeprav podjetju ob koncu leta še ni znano, kateri posamezni posojilojemalci so umrli. Bilo bi ustrezno, če bi pripoznali izgubo zaradi oslabitve za te nastale, vendar še ne izkazane izgube. Vendar pa ne bi bilo primerno pripoznati izgubo zaradi oslabitve za smrtne primere, ki so pričakovani v prihodnjem obdobju, ker še ni nastal dogodek izgube.

AG91. Pri uporabi stopenj izgub v preteklosti za ocenjevanje prihodnjih denarnih tokov je pomembno, da so informacije o stopnji izgub v preteklosti uporabljene za skupine, ki so opredeljene kot skladne s skupinami, pri katerih so bile le-te ugotovljene. Zatorej bi moral ta način omogočiti vsaki skupini povezavo z informacijami o preteklih izkušnjah o izgubah pri skupinah sredstev s podobnimi značilnostmi zaupanjskih (kreditnih) tveganj in pomembnimi podatki, ki odražajo trenutne pogoje.

AG92. Načini na podlagi formul ali statističnih metod se lahko uporabijo za ugotavljanje izgub zaradi oslabitve v skupinah finančnih sredstev (npr. za manjša posojila), če so skladni z zahtevami v členih 63-65 in AG87-AG91. Vsak uporabljeni model bi vključil učinek časovne vrednosti denarja, upošteval denarne tokove za vso preostalo življenjsko dobo sredstva (ne le naslednje leto), upošteval starost posojil v portfelju, in ne bi imel za posledico izgubo zaradi oslabitve ob začetnem pripoznanju finančnega sredstva.

Prihodki od obresti po pripoznanju oslabitve

AG93. Potem ko je finančno sredstvo ali skupina podobnih finančnih sredstev odpisano(-a) kot pojasnilo izgube zaradi oslabitve, se pripozna prihodek od obresti na podlagi obrestne mere, uporabljene pri razobrestovanju (diskontiranju) prihodnjih denarnih tokov, da bi se izmerila izguba zaradi oslabitve.

VAROVANJE PRED TVEGANJEM (ČLENI 71-102);

Inštrumenti varovanja pred tveganjem (členi 72-77);

Primernost inštrumentov varovanja pred tveganjem (člena 72 in 73);

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 inštrument za varovanje pred tveganjem, razen če je določena kot pobotanje kupljene opcije, tudi takšne, ki je vgrajena v drug finančni inštrument (na primer pisne nakupne opcije, uporabljene kot varovanje pred tveganjem odpokliclјive 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 inštrument za varovanje pred tveganjem.

AG95. Finančna naložba v posesti do zapadlosti v plačilo, izkazana po odplačni vrednosti, se lahko označi kot inštrument za varovanje pred valutnim tveganjem.

AG96. Finančna naložba v kapitalski inštrument, ki ni izkazan po pošteni vrednosti, ker njegove poštene vrednosti ni mogoče zanesljivo izmeriti, ali izpeljani finančni inštrument, povezan z dostavo takšnega na trgu ne kotiziranega kapitalskega inštrumenta, ki ga je treba poravnati z njim (glejte člene 46(c)in 47), ne more biti označen kot inštrument varovanja pred tveganjem.

AG97. Lastni kapitalski inštrumenti podjetja niso finančna sredstva ali finančne obveznosti podjetja in zato tudi ne morejo biti določeni kot inštrumenti za varovanje pred tveganjem.

▼M2

Pred tveganjem varovane postavke (členi 78-84)

Primernost postavk (členi 78-80)

AG98. Trdna obveza pridobiti podjetje v poslovni združitvi ne more biti pred tveganjem varovana postavka, razen valutnega tveganja, ker drugih tveganj, pred katerim bi lahko obstajalo varovanje, ni mogoče podrobno opredeliti in izmeriti. Ta druga tveganja so splošna poslovna tveganja.

AG99. Finančna naložba, obračunana po kapitalski metodi, ne more biti pred tveganjem varovana postavka glede poštene vrednosti, ker ta metoda pripoznava v poslovnem izidu bolj naložbenikov delež v poslovnem izidu podjetja, v katero je bila finančna naložba dana, kot pa spremembe poštene vrednosti finančne naložbe. Iz podobnih razlogov finančna naložba v uskupinjeno odvisno podjetje ne more biti pred tveganjem varovana postavka, kar se tiče poštene vrednosti, ker uskupinjenje pripoznava v poslovnem izidu bolj delež odvisnega podjetja v poslovnem izidu kot pa spremembe poštene vrednosti finančne naložbe. Varovanje čiste finančne naložbe v enoto 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.

Določanje finančnih postavk kot pred tveganjem varovane postavke (člena 81 in 81A)

▼M11

AG99A. Odstavek 80 navaja, da je v skupinskih 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 skupinski dobiček ali izgubo. 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 skupinski dobiček ali izgubo, 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 skupinski dobiček ali izgubo, 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 skupinski dobiček ali izgubo vpliva napovedana notranja prodaja naprav in opreme podjetja v skupini, ki jih je proizvedlo, podjetju v skupini, ki bo naprave in opremo uporabljalo pri svojem poslovanju. To bi se na primer lahko zgodilo, ker bi lahko kupec izvedel amortizacijo naprav in opreme, tako da bi se prvotno priznani znesek za naprave in opremo lahko spremenil, če je napovedani notranji posel v skupini denominiran v valuti, ki ni funkcijska valuta kupca.

AG99B. Če je varovanje napovedanega notranjega posla v skupini upravičeno do obračunavanja varovanja pred tveganjem, se vsi dobički ali izgube, priznane neposredno v kapitalu v skladu z odstavkom 95(a), prerazporedijo v dobiček ali izgubo v istem obdobju ali obdobjih, v katerem valutno tveganje posla, varovanega pred tveganjem, vpliva na skupinski dobiček ali izgubo.

▼M2

►M11 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 veljavno obrestno mero 100 odstotnih točk pod stopnjo LIBOR, lahko podjetje označi kot varovano postavko celotno obveznost (to je, glavnico, povečano za obresti po stopnji LIBOR, zmanjšano za 100 odstotnih 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 členu AG100.

►M11 AG99D. ◄Še več, če je finančni inštrument 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 veljavno 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,

▼M2

da je kupilo sredstvo na dan, ko ga je prvič označilo kot varovano postavko za njegovo takratno pošteno vrednost 90 DE, dejanski donos bi bil 9,5 %. […] Podjetje lahko označi del LIBOR 8 odstotkov, ki zajema delno pogodbeni obrestni denarni tok in delno razliko med trenutno pošteno vrednostjo (t.j. 90 DE) in vrednostjo poplačila ob zapadlosti v plačilo (t.j. 100 DE).

Določanje nefinančnih postavk kot pred tveganjem varovane postavke (82. člen)

AG100. Spremembe cene sestavine nefinančnega sredstva ali nefinančne obveznosti na splošno nimajo napovedljivega, posebej merljivega vpliva na ceno postavke, ki je primerljiva z vplivom na primer spremembe tržnih obrestnih mer na ceno obveznice. Tako je nefinančno sredstvo ali nefinančna obveznost pred tveganjem varovana postavka le v svoji celoti, ali pa pred valutnim tveganjem. Če obstaja razlika med pogoji inštrumenta varovanja pred tveganjem in varovano postavko (kot je varovanje predvidenega nakupa brazilske kave pred tveganjem z rokovno pogodbo za nakup kolumbijske kave po sicer podobnih pogojih), lahko varovalno razmerje ustreza kot razmerje pri varovanju pred tveganjem, če so izpolnjeni pogoji iz člena 88, tudi to, da se pričakuje, da bo tveganje zelo uspešno. V ta namen je lahko vrednost inštrumenta varovanja večja ali manjša kot je vrednost varovane postavke, če ta izboljša uspešnost varovalnega razmerja. Na primer, lahko bi opravili proučitev regresije, da bi ugotovili statistično razmerje med varovano postavko (to je, posel z brazilsko kavo) in inštrument varovanja (npr. posel 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 inštrumenta varovanja poveča pričakovano uspešnost. Vendar pa ima lahko varovalno razmerje za posledico tudi neuspešnost, ki se pripozna v poslovnem izidu med trajanjem varovalnega razmerja.

Določanje skupin postavk kot postavk, varovanih pred tveganjem (člena 83 in 84)

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 ►M5 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 inštrumenti s stalno obrestno mero, kjer gre za varovanje poštene vrednosti pred tveganjem, ali če so to inštrumenti 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 inštrument in ga določi kot inštrument za varovanje pred tveganjem, povezan z 10 DE od trdne obveze podjetja, nakupiti za 100 DE.

Obračunavanje varovanja pred tveganjem (členi 85-102)

AG102. Varovanje poštene vrednosti pred tveganjem je na primer varovanje pred tveganjem, da se zaradi sprememb obrestnih mer spremeni poštena vrednost dolgovnega inštrumenta 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 prihodnjem poslu, 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 členu 87 se lahko varovanje pred valutnim tveganjem iz trdne obveze obračunava tudi kot varovanje denarnega toka pred tveganjem.

▼M2

Ocenjevanje uspešnosti varovanja pred tveganjem

AG105. Varovanje pred tveganjem velja kot zelo uspešno le, če sta izpolnjena ta dva pogoja:

(a) Na začetku varovanja in v obdobjih zatem se pričakuje, da bo varovanje pred tveganjem zelo uspešno pri doseganju pobotanih sprememb poštene vrednosti ali denarnih tokov, ki se pripisujejo varovanemu tveganju med obdobjem, za katero je varovanje določeno. Takšno pričakovanje lahko prikažemo na različne načine, tudi s primerjanjem sprememb poštene vrednosti ali denarnih tokov varovane postavke v preteklosti, ki so pripisljive varovanemu tveganju pri preteklih spremembah poštene vrednosti ali denarnih tokov varovalnega inštrumenta, ali s prikazom visoke statistične korelacije med pošteno vrednostjo ali denarnimi tokovi varovane postavke in tistimi, ki pripada inštrumentu varovanja pred tveganjem. Podjetje pa lahko izbere drugačno razmerje varovanja, da bi izboljšalo uspešnost varovanja pred tveganjem, kot je opisano v členu AG100.

(b) Dejanski izidi varovanja pred tveganjem so v razponu 80-125 odstotkov. Če so na primer dejanski izidi takšni, da je izguba pri inštrumentu za varovanje pred tveganjem 120 DE in dobiček pri denarnem inštrumentu 100 DE, se pobotanje lahko izmeri kot 120/100, kar dá 120 %, ali kot 100/120, kar dá 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 inštrumenta 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 inštrumenta. 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 inštrumenta za varovanje pred tveganjem, ali pa je časovna vrednost inštrumenta izključena.

AG107A. […]

AG108. Če so glavne določbe pri inštrumentu za varovanje pred tveganjem in pri pred tveganjem varovanem sredstvu, obveznosti, trdni obvezi, ali zelo verjetnem napovedanem poslu 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 inštrumentu za varovanje pred tveganjem in pri varovani postavki. Še več, varovanje zelo verjetnega napovedanega nakupa blaga z rokovno pogodbo bo verjetno zelo uspešno, če

(a) rokovna pogodba za nakup iste količine istega blaga v istem času in kraju kot pred tveganjem varovani napovedani nakup;

(b) poštena vrednost rokovne pogodbe na začetku enaka nič

ter

(c) sprememba popusta ali premije pri rokovni pogodbi izključena iz ocene uspešnosti in upoštevana neposredno v poslovnem izidu, ali pa sprememba pričakovanih denarnih tokov pri zelo verjetnem napovedanem poslu temelji na rokovni ceni blaga.

AG109. Včasih inštrument za varovanje pred tveganjem pobota le del varovanega tveganja. Na primer varovanje pred tveganjem ni povsem uspešno, če sta inštrument 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 inštrumenta ni v celoti uspešno, če je del spremembe poštene vrednosti izpeljanega finančnega inštrumenta posledica zaupanjskega (kreditnega) tveganja, povezan z nasprotno stranko.

▼M2

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 država odvzame nepremičnine, ni primerno za obračunavanje; uspešnost se ne more meriti, ker takšna tveganja niso zanesljivo izmerljiva.

AG111. V primeru obrestnega tveganja je uspešnost varovanja pred tveganjem mogoče oceniti s pripravo razpredelnice zapadlosti v plačilo finančnih sredstev in finančnih obveznosti, ki kaže čisto izpostavljenost obrestnega tveganja za vsako časovno obdobje, če je čista izpostavljenost povezana s posebnim sredstvom ali obveznostjo (ali posebno skupino sredstev ali obveznosti, ali posebnim delom le-teh), ki povzroča pobotano izpostavljenost, in se uspešnost varovanja pred tveganjem ocenjuje pri tem sredstvu ali obveznosti.

AG112. Pri ocenjevanju uspešnosti varovanja pred tveganjem podjetje na splošno upošteva časovno vrednost denarja. Stalna obrestna mera pri pred tveganjem varovani postavki se ne ujema natančno s stalno obrestno mero pri finančni zamenjavi, določeni kot varovanje pred tveganjem glede poštene vrednosti. Tudi spremenljiva obrestna mera pri obresti prinašajočem sredstvu ali obveznosti ni nujno ista kot spremenljiva obrestna mera pri finančni zamenjavi, določeni kot varovanje pred tveganjem glede denarnih tokov. Poštena vrednost finančne zamenjave izhaja iz pobotanega plačila. Stalne in spremenljive obrestne mere pri finančni zamenjavi pa se lahko spreminjajo, ne da bi spreminjale pobotano plačilo, če se oboje spremeni za isti znesek.

AG113. Če podjetje ne izpolnjuje sodil za uspešnost varovanja pred tveganjem, prekine z obračunavanjem varovanja pred tveganjem na zadnji dan, ko se je pokazala skladnost z uspešnostjo varovanja pred tveganjem. Če pa podjetje prepozna dogodek ali spremembo v okoliščinah, zaradi katerih varovalno razmerje ni bilo uspešno oz. ni izpolnilo sodil uspešnosti, in dokaže, da je bilo varovanje uspešno pred tem dogodkom ali spremembo okoliščin, podjetje prekine z obračunavanjem varovanja z dnem, ko se je zgodil dogodek ali sprememba okoliščin.

Obračunavanje varovanja poštene vrednosti pred tveganjem za varovanje portfelja pred obrestnim tveganjem

AG114. Pri varovanju poštene vrednosti obrestne mere pred tveganjem, povezane s portfeljem finančnih sredstev ali finančnih obveznosti, podjetje izpolnjuje pogoje tega standarda, če izpolnjuje postopke, naštete v točkah (a)-(i) in členih AG115-AG132.

(a) Kot del postopka ravnanja s tveganjem določi podjetje portfelj postavk, katerih obrestne mere želi zavarovati pred tveganjem. Ta portfelj lahko zajema samo sredstva, samo obveznosti ali oboje, sredstva in obveznosti. Podjetje pa lahko določi dva portfelja ali več (npr. lahko oblikuje posebej skupino svojih sredstev, ki so razpoložljiva za prodajo), in za to uporabi napotke spodaj za vsak portfelj posebej.

(b) Podjetje prouči portfelj po obdobjih za popravek cen na podlagi pričakovanih in ne pogodbenih rokov za popravek cen. Proučitev po časovnih obdobjih za popravek cen se lahko opravi na različne načine, tudi z razporejanjem denarnih tokov po obdobjih, v katerih bodo po pričakovanju nastali, ali z razporejanjem zneskov namišljene glavnice na vsa obdobja, dokler se ne bo pojavil popravek cen.

(c) Na podlagi te proučitve 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 primerjalna obrestna mera (npr. LIBOR).

(e) Podjetje označi enega ali več inštrumentov 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

▼M2

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 bilanci stanja, kot je opisano v členu 89A. Ni nujno, da se sprememba poštene vrednosti razporedi med posamezna sredstva ali obveznosti.

(h) Podjetje izmeri spremembo poštene vrednosti inštrumenta/-ov za varovanje pred tveganjem (kot označeno v točki (e)) in jo pripozna kot dobiček ali izgubo v poslovnem izidu. Poštena vrednost inštrumenta (inštrumentov) za varovanje pred tveganjem se pripoznaa kot sredstvo ali obveznost v bilanci stanja.

(i) Morebitna neuspešnost (*) 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 uporabi 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 členu AG114(a), bi lahko vseboval sredstva in obveznosti. Lahko pa je portfelj, ki vsebuje samo sredstva ali samo obveznosti. Portfelj se uporablja za določitev vrednosti sredstev ali obveznosti, ki jih želi varovati pred tveganjem. Sam portfelj pa ni označen kot varovana postavka.

AG117. Pri uporabi člena AG114(b) 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 inštrumente. 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 proučitev 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 razporejanja. 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 razporejanje v skladu s postopki in cilji ravnanja s tveganji v podjetju.

AG118. Primer oznake iz člena AG 114(c) je, če v posameznem časovnem obdobju popravka cene podjetje ocenjuje, da ima sredstvo s stalno obrestno mero 100 DE in obveznost s stalno obrestno mero 80 DE in se odloči, da bo varovalo v celoti čisto stanje 20 DE (del sredstva). (**) Oznaka je izražena bolj kot !!! Unknown OG !!!znesek valute!!! Unknown FG !!! (npr. znesek dolarjev, eurov, funtov ali randov) in ne kot znesek posameznega sredstvaSledi, da vsa sredstva (ali obveznosti), iz katerih je vzeta varovana vrednost, to je 100 DE sredstev v gornjem primerju – morajo biti postavke, katerih poštena vrednost se spreminja v odziv na spremembe varovane obrestne mere. […]

AG119. Podjetje izpolnjuje tudi druge zahteve o oznaki in listinah iz člena 88 (a). Za varovanje portfelja pred tveganjem obrestne mere določajo ta oznaka in listine usmeritev podjetja za vse spremenljivke, uporabljene pri prepoznavanju vrednosti, ki je varovana, in pri merjenju uspešnosti, vključno z naslednjim:

(a) katera sredstva in obveznosti se vključijo v varovanje portfelja, in podlaga, uporabljena za njihovo odstranitev iz portfelja.

(b) kako podjetje ocenjuje datume popravka cen, katere predpostavke o obrestni meri so temelj mere predplačila in podlaga za spremembo teh ocen. Isti način se uporabi tako za začetne ocene ob času, ko se sredstvo ali obveznost vključi v varovani portfelj, kot tudi za morebitne poznejše spremembe teh ocen.

(c) število in trajanje obdobij za popravek cen.

(*) V tem kontekstu veljajo isti premisleki o bistvenosti kot v vseh MSRP.

(**) Standard dovoljuje podjetju, da označi znesek razpoložljivih kvalificirajočih sredstev ali obveznosti, tj. v tem primeru katerikoli znesek sredstev med 0 DE in 100 DE.

▼M2

(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. Inštrument varovanja, naveden v členu AG114(e) je lahko en sam izpeljani finančni inštrument ali pa portfelj izpeljanih inštrumentov, ki vsi vsebujejo izpostavljenost varovanemu obrestnemu tveganju, označenem v členu AG114(d) (na primer portfelj zamenjav obrestnih mer, ki vse vsebujejo izpostavljenost meri LIBOR). Takšen portfelj izpeljanih inštrumentov lahko vsebuje pobotanje stanj tveganja. Vendar pa ne more vsebovati pisnih opcij ali čistih pisnih opcij, ker ta standard (*) ne dovoljuje teh opcij kot inštrumentov varovanja (razen če je pisna opcija označena kot pobotanje kupljene opcije). Če inštrument varovanja varuje vrednost, označen v členu AG114(c) za več kot eno časovno obdobje za popravek cene, se razmesti na vsa časovna obdobja, ki jih varuje pred tveganjem. Vendar mora biti celotni inštrument varovanja pred tveganjem razporejen na tista obdobja za popravek cen, ker ta standard (**) ne dovoljuje, da bi bilo razmerje pri varovanju pred tveganjem določeno zgolj za del časovnega obdobja, v katerem je inštrument za varovanje pred tveganjem neizrabljen.

AG121. Kadar podjetje meri spremembo poštene vrednost predplačljive postavke v skladu s členom AG114(g), 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. Člen 81 standarda dovoljuje podjetju, da določi del finančnega sredstva ali finančne obveznosti, ki imata skupno izpostavljenost tveganju, kot varovano postavko, s pogojem, da je mogoče izmeriti uspešnost. […]

AG122. Ta standard ne določa metod za določanje vrednosti iz člena AG114 (g), namreč spremembe poštene vrednosti varovane postavke, ki se pripisuje varovanemu tveganju. […] Ni ustrezno domnevati, da so spremembe poštene vrednosti varovane postavke enake spremembam vrednosti inštrumenta za varovanje pred tveganjem.

AG123. Člen 89A 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 členu AG114(g). Posebne razporeditve med posamezna sredstva (ali obveznosti) se ne zahtevajo.

AG124. Člen AG114(i) 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 inštrumenta 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 inštrumenta za varovanje in varovane postavke sta različna; in

(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.

(*) Glejte člene 77. in AG94
(**) Glejte 75. člen
([1]) V tem kontekstu veljajo isti premisleki o bistvenosti kot v vseh MSRP.

▼M2

(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 inštrumenta za varovanje pred tveganjem.

(d) večja pogostnost, s katero se vrednost inštrumenta za varovanje usklajuje oz. popravlja, da odraža spremembe varovane postavke (npr. zaradi sprememb pri pričakovanih predplačilih).

AG126. Podjetje občasno preizkuša uspešnost. […]

AG127. Pri merjenju uspešnosti podjetje razlikuje popravke pričakovanih rokov za popravek cen obstoječih sredstev (ali obveznosti) od pridobitve novih sredstev (ali nastanka novih obveznosti), pri čemer samo prvo omenjeno lahko pomeni neuspešnost. […] Ko je bila neuspešnost 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 znesek spremembe poštene vrednosti, ki je vključena v ločeno vrstično postavko, navedeno v členu AG114(g), ki se nanaša na postavko, pri kateri je bilo odpravljeno pripoznanje, odstrani iz bilance stanja in vključi 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 členu AG114 (g). 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 člen 89A). […]

AG130 […]

AG131. Če se varovani znesek za časovno obdobje za popravek cen zmanjša, ne da bi odpravili pripoznanje povezanih sredstev (ali obveznosti), se vrednost, ki je vključena v ločeno vrstično postavko, navedeno v členu AG114(g), ki se nanaša na zmanjšanje, amortizira v skladu z 92. členom.

AG132. Podjetje morda želi uporabiti način, opisan v členih AG114-AG131, 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 členom 101(d) 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 členih AG114-AG131, za naprej za poznejša obračunska obdobja.

▼M11

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 zadnjim stavkom odstavka 80). Tako podjetje lahko uporablja tako opredelitev za uporabo obračunavanja varovanja pred tveganjem v skupinskih računovodskih izkazih od začetka letnega obračunskega obdobja, ki se začne 1. januarja 2005 ali pozneje (ali od začetka zgodnejšega primerjalnega obdobja). Tako podjetje

▼**M11**

uporablja tudi odstavka AG99A in AG99B od začetka letnega obračunskega obdobja, ki se začne 1. januarja 2005 ali pozneje. V skladu z odstavkom 108B pa mu ni treba uporabljati odstavka AG99B za primerjalne informacije za prejšnja obdobja.

▼M2

PRILOGA B

Spremembe drugih določil

Spremembe v tej prilogi veljajo za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2005 ali kasneje. Če podjetje uporabi ta standard pred tem datumom, veljajo te spremembe tudi za takšno zgodnejše obdobje.

SPREMEMBE SMRS 1

B1. MSRP 1 *Prva uporaba Mednarodnih standardov računovodskega poročanja* se spremeni na spodaj opisan način.

Standard

Dodani so členi 25A, 27A, 36A in 47A, členi 13, 27 in 30 pa se spremenijo, da se glasijo takole:

13 Podjetje lahko po svoji izbiri uporablja eno ali več naslednjih izjem:

(a) ….

(e) sestavljeni finančni inštrumenti (členi 23);

(f) sredstva in obveznosti odvisnih podjetij, pridruženih podjetij in skupnih podvigov (24. in 25. člen);

in

(g) opis predhodno določenih pripoznanih finančnih inštrumentov (člen 25A).

Opis predhodno določenih pripoznanih finančnih inštrumentov

25A MRS 39 *Finančni inštrumenti: Pripoznavanje in merjenje* omogoča, da se finančni *in*štrument, ob začetnem pripoznanju označi kot finančno sredstvo ali finančna obveznost po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, ali kot na razpolago za prodajo. Kljub tej zahtevi pa podjetje lahko naredi takšno označitev na dan prehoda na MSRP.

27 Razen kot določa člen 27A, uporabnik prvikrat uporabi zahteve o odpravi pripoznavanja iz MRS 39 naprej za posle, ki se opravijo 1. januarja 2004 ali pozneje. Drugače povedano, če uporabnik prvikrat odpravi pripoznavanje neizpeljanih finančnih sredstev ali neizpeljanih finančnih obveznosti po svojih prejšnjih uveljavljenih računovodskih standardih zaradi posla, ki je nastal pred 1.januarjem 2004, ne sme pripoznati teh sredstev in obveznosti po MSRP (razen če so primerni za pripoznanje zaradi poznejšega posla ali dogodka).

27A Ne glede na 27. člen lahko podjetje uporabi zahteve za odpravo pripoznanja v MRS 39 za nazaj, od datuma po izbiri podjetja, če so bile potrebne informacije za uporabo MRS 39 pri finančnih sredstvih in finančnih obveznostih, za katere je bilo pripoznavanje odpravljeno zaradi preteklih poslov, pridobljene ob času začetnega obračunavanja teh poslov.

30 Če je pred dnevom prehoda na MSRP podjetje označevalo posel kot varovanje pred tveganjem, vendar pa varovanje pred tveganjem ne izpolnjuje pogojev za obračunavanje varovanja pred tveganjem v MRS 39, mora podjetje uporabiti člen 91 in 101 MRS 39, da preneha z obračunavanjem varovanja pred tveganjem. Posli, začeti ali sklenjeni pred tem datumom prehoda na MSRS, se ne morejo za nazaj označiti kot varovanje pred tveganjem.

Izvzetje iz zahtev po prevrednotenju primerjalnih informacij za MRS 39

36A V svojem prvem računovodskem izkazu po MSRP mora podjetje, ki MSRP prevzame pred 1. januarjem 2006, predstaviti vsaj enoletne primerjalne informacije, ni pa nujno, da so te primerjalne informacije v skladu z MRS 32 in MRS 39. Podjetje, ki se odloči, da bo v prvem prehodnem letu predstavilo primerjalne informacije, ki niso v skladu z MRS 32 in MRS 39, pa mora:

(a) uporabiti prejšnje uveljavljene računovodske standarde o finančnih inštrumentih v okviru MRS 32 in MRS 39 za primerjalne informacije;

(b) razkriti to dejstvo, skupaj s podlago za pripravo teh informacij,

in

▼M2

(c) razkriti naravo bistvenih prilagoditev, na podlagi katerih bi bile informacije v skladu z MRS 32 in MRS 39. Podjetju ni treba ovrednotiti teh prilagoditev. Vendar pa mora podjetje obravnavati vsako tako prilagoditev, narejeno med bilanco stanja na datum poročanja primerjalnega obdobja (t.j. bilanco stanja, ki vključuje primerjalne informacije po prejšnjih računovodskih standardih) in bilanco stanja na začetku prvega obdobja poročanja v skladu z MSRP (t.j. prvo obdobje, ki vključuje informacije skladne z MRS 32 in MRS 39), ki izhaja iz spremembe v računovodski usmeritvi in podaja razkritja, kot jih določa člen 28(a)-(f) in (f)(i) iz MRS 8. Člen 28(f) se uporablja le za zneske, predstavljene v bilanci stanja na datum poročanja primerjalnega obdobja.

V primeru podjetja, ki se odloči, da bo predstavilo primerjalne informacije, ki niso v skladu z MRS 32 in MRS 39, pomeni sklicevanje na „datum prehoda na MSRP" omejeno na standarde MRS 32 in MRS 39, začetek prvega obdobja poročanja po MSRP.

Določanje finančnih sredstev in finančnih obveznosti

43A Podjetje lahko določi prej pripoznano finančno sredstvo ali finančno obveznost kot finančno sredstvo ali finančno obveznost po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, ali na razpolago za prodajo, skladno s členom 25A. Podjetje mora razkriti pošteno vrednost finančnih sredstev ali finančnih obveznosti, določeno za vsako vrsto in razvrstitev, ter knjigovodsko vrednost v prejšnjih računovodskih izkazih.

Priloga A

Doda se tale definicija:

Prvo obdobje poročanje po MSRP	Obdobje poročanja, ki se zaključi na **datum poročanja** podjetja **prvi krat po računovodskih izkazih MSRP.**

SPREMEMBE MRS 12

B2. MRS 12 *Davek iz dobička* se spremeni, kot je opisano spodaj.

Prvi stavek 20. člena se spremeni, da se glasi takole:

20. Mednarodni računovodski standardi dovoljujejo, da se nekatera sredstva izkazujejo po pošteni vrednosti ali se prevrednotijo (glejte na primer MRS 16 - *Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema*), MRS 38 *Neopredmetena sredstva*, MRS 39 *Finančni inštrumenti: Pripoznavanje in merjenje*, in MRS 40 *Naložbene nepremičnine).*

SPREMEMBE MRS 18

B3. MRS 18 *Prihodki* se spremeni tako, kot je opisano v nadaljevanju.

30. člen se spremeni, da se glasi takole:

30. ***Prihodki se pripoznavajo na tehle podlagah:***

(a) ***obresti se morajo pripoznavati po metodi veljavnih obresti, kot je opisana v MRS 39, 9. člen in AG5-AG8;***

(b) ***licenčnine se pripoznavajo na temelju vračunavanja skladno z vsebino ustrezne pogodbe;***

(c) ***dividende pa se pripoznavajo, ko je uveljavljena delničarjeva pravica do plačila.***

31. odstavek se črta.

SPREMEMBE MRS 19

B4. [Sprememba ne velja za osnovne standarde].

SPREMEMBE MRS 30

B5. MRS 30 *Razkritja v računovodskih izkazih bank in podobnih finančnih inštitucij* se spremeni, kot je opisano spodaj.

8. člen se spremeni, da se glasi takole:

8. Pri pripoznavanju in merjenju postavk v svojih računovodskih izkazih uporabljajo banke različne metode. Priporočljivo je sicer poenotenje teh metod, vendar to presega obseg tega standarda. Če

▼M2

želi banka upoštevati MRS 1 *Razkrivanje računovodskih usmeritev* in tako uporabnikom omogočiti, da se seznanijo s podlago, na kateri so pripravljeni njeni računovodski izkazi, utegne biti potrebno razkriti računovodske usmeritve, ki se nanašajo na tele postavke:

….

(d) podlago za ugotavljanje izgub zaradi oslabitve posojil in terjatev ter odpis neizterljivih posojil in terjatev (glejte 43-49 člen),

ter

….

10. člen se spremeni, da se glasi takole:

10. ***Poleg zahtevanega iz drugih standardov morajo razkritja v izkazu poslovnega izida ali pojasnilih računovodskih izkazov zajemati vsaj tele postavke prihodkov in odhodkov:***

obresti in podobne prihodke;

odhodke za obresti in podobne stroške;

prihodke od dividend;

prihodke od opravnin in nadomestil za storitve;

odhodke za opravnine in nadomestila za storitve;

dobičke, zmanjšane za izgube, nastale pri trgovalnih vrednostnicah;

dobičke, zmanjšane za izgube, nastale pri naložbenih vrednostnicah;

dobičke, zmanjšane za izgube, nastale pri poslovanju s tujimi valutami;

druge prihodke od poslovanja;

izgube zaradi oslabitve posojil in terjatev;

splošne stroške poslovodstva, in

druge odhodke poslovanja.

13. člen se spremeni, da se glasi takole:

13. ***Postavke prihodkov in odhodkov se ne smejo pobotati med seboj, razen tistih, ki se nanašajo na varovanje pred tveganjem, ter na sredstva in obveznosti, ki jih banka pobota med seboj v skladu z MRS 32.***

14. člen se spremeni, da se glasi takole:

14. V izkazu poslovnega izida se ne pobotajo postavke prihodkov in odhodkov, razen tistih, ki se nanašajo na varovanje pred tveganjem ter na sredstva in obveznosti, ki so bili pobotani, kot določa MRS 32. Pobotanje postavk v vseh drugih primerih uporabnikom ne omogoča oceniti uspešnost banke pri njenih posameznih dejavnostih in dobiček, ki ga ustvari s posameznimi vrstami sredstev.

23. odstavek se črta.

24. in 25. člen se spremenita, da se glasita takole:

24. ***Banka mora razkriti poštene vrednosti vsake skupine svojih finančnih sredstev in obveznosti, kot zahteva MRS 32 Finančni inštrumenti:Razkrivanje in predstavljanje.***

25. MRS 39 določa štiri skupine finančnih sredstev: posojila in terjatve, finančne naložbe v posesti do zapadlosti v plačilo, finančna sredstva po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, ter za prodajo razpoložljiva finančna sredstva. Banka razkrije poštene vrednosti svojih finančnih sredstev vsaj za te štiri skupine.

Točka (b))(iv) in (v) v 26. členu se črta.

V 28. členu se zadnji stavek črta.

43. in 44. člen se spremenita, da se glasita takole:

43. ***Banka mora razkriti:***

(a) ***računovodske usmeritve, na podlagi katerih se neizterljiva posojila in terjatve pripoznavajo kot stroški ter se odpisujejo.***

(b) ***podrobne podatke o gibanju na vsakem kontu popravka za izgube zaradi oslabitve pri posojilih in terjatvah med obdobjem. Razkriti mora ločeno znesek, pripoznan v obravnavanem obdobju kot odhodek za izgube iz oslabitve zaradi neizterljivih posojil in terjatev, znesek obremenitev za odpi-***

▼M2

sana posojila in terjatve v istem obdobju, ter znesek, ki v istem obdobju prizna v dobro posojila in terjatve, odpisane v prejšnjem obdobju, ki so bila povrnjena.

(c) ***celotni znesek na vsakem kontu popravka za izgube iz oslabitve zaradi posojil in terjatev na dan bilance stanja.***

44. ***Vse zneske, ki so dolgoročno rezervirani v zvezi z izgubami zaradi oslabitve posojil in terjatev, pripoznanih po MRS 39, je treba obračunati kot zmanjšanje zadržanega čistega dobička. Vse knjižbe v dobro, ki so posledica zmanjšanja omenjenih zneskov, povečajo zadržani čisti dobiček in niso upoštevane pri ugotavljanju poslovnega izida v istem obdobju.***

45. odstavek se črta.

46. člen se spremeni, da se glasi takole:

46. Okoliščine v posamezni državi ali zakonodaja lahko od banke zahtevajo ali ji dovoljujejo zmanjšati dobiček za izgube zaradi oslabitve posojil in terjatev, poleg tistih izgub, ki jih pripozna po MRS 39. Vse take obremenitve pa niso odhodki pri ugotavljanju čistega dobička v obdobju, temveč zmanjšujejo zadržani čisti dobiček. Prav tako vse knjižbe v dobro, ki so povezane z odpravljanjem prejšnjih obremenitev, povečujejo zadržani čisti dobiček in se ne upoštevajo pri ugotavljanju poslovnega izida.

47. člen se spremeni, da se glasi takole:

47. Uporabniki računovodskih izkazov banke morajo biti seznanjeni z vplivom izgub zaradi oslabitve posojil in terjatev na finančni položaj in uspešnost banke; to jim je v pomoč pri presojanju, kako učinkovita je bila banka pri uporabi svojih sredstev. Zaradi tega banka razkrije celotni znesek vsakega konta popravka za izgube zaradi oslabitve posojil in terjatev na dan bilance stanja, pa tudi gibanja na kontu popravkov v obravnavanem obdobju. Gibanja kontov popravkov, tudi že opravljene odpise, ki jih je banka v obravnavanem obdobju nadomestila, je treba razkriti ločeno.

48. odstavek se črta.

49. člen se spremeni, da se glasi takole:

49. Če banka posojil in terjatev ne more izterjati, jih odpiše in z njimi obremeni konte popravkov za izgube zaradi oslabitve. V nekaterih primerih posojil in terjatev ne odpiše, dokler niso končani vsi pravni postopki in znesek izgube zaradi oslabitve ni dokončno ugotovljen. V drugih primerih jih odpiše prej, na primer če posojilojemalec ni plačal obresti ali ni odplačal niti enega dela glavnice, ki je zapadla v plačilo v posameznem obdobju. Ker čas, v katerem so neizterljiva posojila in terjatve odpisana, ni isti, v katerem se pojavi kosmati znesek posojil in terjatev in v katerem vzpostavi konto popravkov za izgube zaradi oslabitve, sta lahko v podobnih okoliščinah zelo različna. Zaradi tega banka razkrije svojo politiko odpisovanja neizterljivih posojil in terjatev.

V 58. členu se točka (c) spremeni, da se glasi takole:

(c) zneska, ki zmanjšuje dobiček v obravnavanem obdobju zaradi izgub zaradi oslabitve posojil in terjatev, ter zneska na kontu popravkov na dan bilance stanja;

ter

…

Spremembe MRS 32

B6. MRS 32 *Finančni inštrumenti: Razkrivanje in predstavljanje se spremeni*, kot je opisano spodaj.

96. člen se spremeni, da se glasi takole (novo besedilo je podčrtano):

96. ***Podjetje mora uporabljati ta standard za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2005 ali kasneje. Njegova uporaba pred tem datumom je dovoljena. Podjetje ne sme uporabljati tega standarda za letna obračunska obdobja pred 1. januarjem 2005, razen če uporablja tudi MRS 39 (izdan decembra 2003) ter spremembe, izdane marca 2004. Če podjetje uporablja ta standard za obdobje pred 1. januarjem 2005, mora to razkriti.***

▼M2

SPREMEMBE MRS 36

B7. MRS 36 *Oslabitev sredstev* se spremeni v skladu z opisom v nadaljevanju:

Standard

1. člen se spremeni, da se glasi takole:

1. ***Ta standard se uporablja pri obračunavanju oslabitve vseh sredstev razen:***

   …

   (e) ***finančnih sredstev, ki spadajo v okvir MRS 39 Finančni inštrumenti: Pripoznavanje in merjenje***

   …

SPREMEMBE MRS 37

B8. MRS 37 *Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva* se spremeni, kot je opisano spodaj.

1. in 2. člen se spremenita, da se glasita takole:

1. ***Ta standard uporabljajo vsa podjetja za obračunavanje rezervacij, pogojnih obveznosti in pogojnih sredstev razen tistih,***

   (a) ***ki izhajajo iz neizpolnjenih pogodb, razen če je pogodba kočljiva;***

   (b) ***ki v zavarovalnicah izhajajo iz pogodb z zavarovanci,***

   in

   (c) ***za katere velja kak drug standard.***

2. Ta standard ne velja za finančne **in**štrumente (tudi poroštva), ki spadajo v področje MRS 39 *Finančni inštrumenti: Pripoznavanje in merjenje*. Za finančna poroštva, ki so izključena s področja MRS 39, se uporablja ta standard, kot je navedeno v členu 2(f) MRS 39.

SPREMEMBE SOP 27

B9. [Sprememba ne velja za osnovni standard]

▼M9

SPREMEMBE MEDNARODNEGA RAČUNOVODSKEGA STANDARDA 39

Finančni Inštrumenti: Pripoznavanje in merjenje

MOŽNOST VREDNOTENJA PO POŠTENI VREDNOSTI

Ta dokument določa spremembe MRS 39 *Finančni inštrumenti: Pripoznavanje in merjenje* (MRS 39). Spremembe se nanašajo na predloge iz osnutka za javno obravnavo o predlaganih spremembah v MRS 39 – *Možnost vrednotenja po pošteni vrednosti*, ki je bil objavljen aprila 2004.

Podjetja uporabijo spremembe, določene v tem dokumentu, za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2006 ali kasneje.

V členu 9, del (b) se opredelitev finančnega sredstva ali finančne obveznosti po pošteni vrednosti skozi poslovni izid nadomesti z naslednjim.

OPREDELITVE POJMOV

9. ***…***

Opredelitve štirih vrst finančnih inštrumentov

Finančno sredstvo ali finančna obveznost po pošteni vrednosti skozi poslovni izid je finančno sredstvo ali finančna obveznost, ki izpolnjuje katerega koli od spodaj naštetih pogojev.

(a) …

▼M9

(b) Po začetnem pripoznanju ga (jo) podjetje označi po pošteni vrednosti skozi poslovni izid. Podjetje lahko uporabi to oznako le, kadar to dovoljuje člen 11A ali kadar to povzroči ustreznejše informacije, ker bodisi:

(i) odpravlja ali znatno zmanjša nedoslednost merjenja ali pripoznavanja (včasih označena kot „slaba računovodska rešitev"), ki bi sicer izhajala iz merjenja sredstev ali obveznosti ali pripoznavanja dobičkov in izgub na različnih podlagah; ali

(ii) se skupina finančnih sredstev, finančnih obveznosti ali obeh obravnava in njeni dosežki se vrednotijo na podlagi poštene vrednosti v skladu z olistinjenim ravnanjem s tveganji ali naložbeno strategijo, in se informacije o skupini posredujejo znotraj podjetja na tej podlagi ključnemu poslovodnemu osebju podjetja (kakor je opredeljeno v MRS 24 Razkrivanje povezanih strank (kakor je bil spremenjen 2003)), na primer upravnemu odboru podjetja in glavnemu izvršnemu direktorju.

►M12 *V MSRP 7, členi 9-11 in B4 od podjetja zahtevajo, da zagotovi razkritja v zvezi z finančnimi sredstvi in finančnimi obveznostmi, ki jih je označilo kot sredstva in obveznosti po pošteni vrednosti skozi poslovni izid,* ◄*, vključno s tem, kako je izpolnilo te pogoje. Za inštrumente, ki so primerni v skladu z (ii) zgoraj, to razkritje vsebuje besedni opis, kako je oznaka po pošteni vrednosti skozi poslovni izid skladna z olistinjenim ravnanjem s tveganji ali naložbeno strategijo podjetja.*

Finančnih naložb v kapitalske inštrumente, ki nimajo kotizirane tržne cene na delujočem trgu in katerih poštene vrednosti ni mogoče zanesljivo izmeriti (glej člen 46(c) in Prilogo A člene AG80 in AG81), se ne označi po pošteni vrednosti skozi poslovni izid.

Treba je pripomniti, da člani 48, 48A, 49 in Priloga A člani AG69–AG82, ki določajo zahteve za določanje zanesljive mere poštene vrednosti finančnega sredstva ali finančne obveznosti, veljajo enako za vse postavke, ki so izmerjene po pošteni vrednosti, z oznako ali kako drugače, ali katerih poštena vrednost se razkrije.

Doda se člen 11A.

VGRAJENI IZPELJANI FINANČNI INŠTRUMENTI

11A. Če pogodba vsebuje enega ali več vgrajenih izpeljanih finančnih inštrumentov, lahko podjetje ne glede na člen 11 označi celotno mešano (sestavljeno) pogodbo kot finančno sredstvo ali finančno obveznost po pošteni vrednosti skozi poslovni izid, razen če:

(a) vgrajeni izpeljani finančni inštrument(i) ne spreminja(jo) bistveno denarnih tokov, ki bi se sicer po pogodbi morali spremeniti; ali

(b) je pri prvem obravnavanju podobnega mešanega (sestavljenega) inštrumenta brez ali z malo proučitve jasno, da je ločitev vgrajenega izpeljanega finančnega inštrumenta (vgrajenih izpeljanih finančnih inštrumentov) prepovedana, kot je možnost za predčasno plačilo, vgrajena v posojilo, ki imetniku dovoljuje predčasno plačilo posojila za približno odplačno vrednost posojila.

Člena 12 in 13 se spremenita, kot sledi:

12. Če mora po tem standardu podjetje ločiti vgrajeni izpeljani finančni inštrument od svoje gostiteljske pogodbe, vendar ne more ločeno izmeriti vgrajenega izpeljanega finančnega inštrumenta bodisi ob pridobitvi bodisi na kasnejši datum računovodskega poročanja, mora označiti celotno mešano (sestavljeno) pogodbo po pošteni vrednosti skozi poslovni izid.

13. Če podjetje ne more zanesljivo ugotoviti poštene vrednosti vgrajenega izpeljanega inštrumenta na podlagi njegovih pogojev in okoliščin (na primer, ker je vgrajeni izpeljani inštrument zasnovan na kapitalskem inštrumentu, ki ni uvrščen na trg), je poštena vrednost vgrajenega izpeljanega finančnega inštrumenta razlika med pošteno vrednostjo mešanega (sestavljenega) inštrumenta in pošteno vrednostjo gostujoče pogodbe, če jih lahko določimo po tem standardu. Če podjetje ne more določiti poštene vrednosti vgrajenega izpeljanega finančnega inštrumenta po tej metodi, uporabi 12. člen in mešani (sestavljeni) inštrument označi po pošteni vrednosti skozi poslovni izid.

▼M9

Doda se člen 48A.

OBRAVNAVANJE MERJENJA PO POŠTENI VREDNOSTI

48A. Najboljši dokaz poštene vrednosti so kotirane cene na delujočem trgu. Če trg za nek finančni inštrument ni dejaven, ugotovi podjetje pošteno vrednost z uporabo metode vrednotenja. Cilj uporabe metode vrednotenja je ugotoviti, kakšna bi bila tržna cena na dan merjenja v premišljenem poslu menjave v normalnih poslovnih okoliščinah. Metode vrednotenja obsegajo uporabo zadnjega premišljenega tržnega posla med obveščenima in voljnima strankama, če so na voljo; primerjavo s trenutno pošteno vrednostjo drugega inštrumenta, ki ima podobne bistvene značilnosti, proučitev diskontiranih denarnih tokov in modele za določanje cen možnosti. Če obstaja metoda vrednotenja, ki jo udeleženci na trgu običajno uporabljajo za določanje cene inštrumenta, in je ta metoda dokazala zanesljivost pri oceni cen, dobljenih pri dejanskem tržnih poslih, uporabi podjetje to metodo. Izbrana metode vrednotenja v največji možni meri uporablja tržne vhodne podatke in se kar najmanj naslanja na možne vhodne podatke, ki so specifični za dano podjetje. Vključuje vse dejavnike, ki bi jih upoštevali udeleženci na trgu pri oblikovanju cene, in je skladna s splošno sprejetimi metodikami vrednotenja cen finančnih inštrumentov. Občasno podjetje preverja metodo vrednotenja in preizkuša njeno veljavnost na cenah katerega koli pomembnega trenutnega tržnega posla z istim inštrumentom (to je, brez spreminjanja ali ponovnega opredeljevanja inštrumenta) ali na podlagi drugih pomembnih tržnih podatkov.

DATUM UVELJAVITVE IN PREHOD

Člen 105 se spremeni in dodajo se členi 105A–105D.

…

105. Pri prvi uporabi tega standarda lahko podjetje določi prej pripoznano finančno sredstvo kot na razpolago za prodajo. Za vsako takšno finančno sredstvo mora podjetje pripoznati vse nabrane spremembe v pošteni vrednosti v ločeni sestavini kapitala vse do poznejše odprave pripoznanja ali oslabitve, ko bo preneslo ta nabrani dobiček ali izgubo v poslovni izid. Podjetje mora tudi:

(a) prevrednotiti finančna sredstva z uporabo nove označitve v primerjalnih računovodskih izkazih; in

(b) razkriti pošteno vrednost finančnega sredstva na datum označbe in razvrstitev ter knjigovodsko vrednost v prejšnjih računovodskih izkazih.

105A. Podjetje mora uporabljati člene 11A, 48A, AG4B–AG4K, AG33A in AG33B in spremembe iz leta 2005 v členih 9, 12 in 13 za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2006 ali kasneje. Uporaba pred tem datumom je priporočljiva.

105B. Podjetje, ki prvič uporablja člene 11A, 48A, AG4B–AG4K, AG33A in AG33B in spremembe iz leta 2005 v členih 9, 12 in 13 za letna obračunska obdobja, ki se začnejo pred 1. januarjem 2006:

(a) lahko pri prvi uporabi teh novih in spremenjenih členov določi prej pripoznano finančno sredstvo ali finančno obveznost, ki je takrat izpolnjevalo pogoje za takšno določitev, po pošteni vrednosti skozi poslovni izid. Kadar se letno obračunsko obdobje začne pred 1. septembrom 2005, takšnih označb ni treba dokončati do 1. septembra 2005 in lahko vključujejo tudi finančna sredstva in obveznosti, pripoznana v obdobju od začetka navedenega obračunskega obdobja do 1. septembra 2005. Ne glede na člen 91 je treba za finančna sredstva in finančne obveznosti, označene po pošteni vrednosti skozi poslovni izid v skladu s tem podčlenom, ki so bila prej označena kot varovana postavka v razmerjih obračunavanja varovanja poštene vrednosti, istočasno z označbo po pošteni vrednosti skozi poslovni izid odpraviti označbo iz teh razmerij;

(b) razkrije pošteno vrednost finančnih sredstev ali finančnih obveznosti, označenih v skladu s podčlenom (a) na datum označbe in razvrstitev ter knjigovodsko vrednost v prejšnjih računovodskih izkazih;

▼M9

(c) odpravi označbo finančnega sredstva ali finančne obveznosti, ki je bilo prej označeno po pošteni vrednosti skozi poslovni izid, če ne izpolnjuje več pogojev za takšno označbo v skladu s temi novimi in spremenjenimi členi. Če se finančno sredstvo ali finančna obveznost meri po odplačni vrednosti po odpravi označbe, se datum odprave označbe šteje kot datum začetnega pripoznanja;

(d) razkrije pošteno vrednost finančnih sredstev ali finančnih obveznosti, za katere je bila odpravljena označba v skladu s podčlenom (c) na datum odprave označbe in njihovo novo razvrstitev.

105C. Podjetje, ki prvič uporablja člene 11A, 48A, AG4B–AG4K, AG33A in AG33B in spremembe iz leta 2005 v členih 9, 12 in 13 za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2006 ali kasneje:

(a) odpravi označbo finančnega sredstva ali finančne obveznosti, ki je bilo prej označeno po pošteni vrednosti skozi poslovni izid le, če ne izpolnjuje pogojev za takšno označbo v skladu s temi novimi in spremenjenimi členi. Če se finančno sredstvo ali finančna obveznost meri po odplačni vrednosti po odpravi označbe, se datum odprave označbe šteje kot datum začetnega pripoznanja;

(b) prej pripoznanih finančnih sredstev ali finančnih obveznosti ne označi po pošteni vrednosti skozi poslovni izid;

(c) razkrije pošteno vrednost finančnih sredstev ali finančnih obveznosti, za katere je bila odpravljena označba v skladu s podčlenom (a) na datum odprave označbe in njihovo novo razvrstitev.

105D. Podjetje prevrednoti svoje primerjalne finančne izkaze z uporabo novih označb v členih 105B ali 105C, če bi v primeru finančnega sredstva, finančne obveznosti ali skupine finančnih sredstev, finančnih obveznosti ali obeh, označenih po pošteni vrednosti skozi poslovni izid, te postavke ali skupine zadoščale sodilom v členih 9(b)(i), 9(b)(ii) ali 11A na začetku primerjalnega obdobja, ali, če so pridobljena po začetku primerjalnega obdobja, bi na datum začetnega pripoznanja zadoščala sodilom v členih 9(b)(i), 9(b)(ii) ali 11A.

Prilogi B se dodajo členi AG4B–AG4K.

▼M9

Priloga A

Napotki za uporabo

OPREDELITVE POJMOV **(člena 8 in 9)**

Oznaka po pošteni vrednosti skozi poslovni izid

AG4B. Člen 9 tega standarda podjetju dovoljuje, da označi finančno sredstvo, finančno obveznost ali skupino finančnih inštrumentov (finančna sredstva, finančne obveznosti ali oboje) po pošteni vrednosti skozi poslovni izid, če so zato informacije ustreznejše.

AG4C. Odločitev podjetja, da označi finančno sredstvo ali finančno obveznost po pošteni vrednosti skozi poslovni izid, je podobna izbiri računovodske usmeritve (čeprav je v nasprotju z izbiro računovodske usmeritve ni treba uporabljati dosledno za vse podobne posle). Kadar ima podjetje takšno izbiro, člen 14(b) MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake* zahteva, da so posledice izbrane usmeritve take, da računovodski izkazi podajajo zanesljive in ustreznejše informacije o učinkih poslov, drugih poslovnih dogodkov in stanj na finančno stanje, denarno izražene dosežke in finančne tokove podjetja. V primeru oznake po pošteni vrednosti skozi poslovni izid člen 9 določa dve okoliščini, ko je izpolnjena zahteva po ustreznejših informacijah. Skladno s tem mora podjetje za izbiro takšne označbe v skladu s členom 9 dokazati, da zanj velja ena (ali obe) od teh dveh okoliščin.

Člen 9(b)(i): Označba odpravlja ali znatno zmanjša nedoslednost merjenja ali pripoznavanja, ki bi se sicer pojavila

AG4D. Po MRS 39 merjenje finančnega sredstva ali finančne obveznosti in razvrščanje pripoznanih sprememb v vrednosti določa razvrstitev postavke in ali je postavka del označenega razmerja varovanja pred tveganjem. Te zahteve lahko povzročijo nedoslednost merjenja ali pripoznavanja (včasih označena kot „slaba računovodska rešitev") kadar bi bilo v odsotnosti označbe po pošteni vrednosti skozi poslovni izid finančno sredstvo uvrščeno kot na razpolago za prodajo (ko je večina sprememb poštene vrednosti pripoznana neposredno v kapitalu) in bi se obveznost, ki jo podjetje šteje kot povezano, merila po odplačni vrednosti (brez pripoznanja sprememb poštene vrednosti). V takšnih okoliščinah podjetje lahko sklepa, da bi njegovi računovodski izkazi zagotovili ustreznejše informacije, če bi bila tako sredstva kot obveznosti razvrščena po pošteni vrednosti skozi poslovni izid.

AG4E. V naslednjih zgledih je prikazano kdaj je ta pogoj lahko izpolnjen. V vseh primerih podjetje lahko uporabi ta pogoj za označevanje finančnih sredstev ali finančnih obveznostih po pošteni vrednosti skozi poslovni izid, če izpolnjuje načelo v členu 9(b)(i).

(a) Podjetje ima obveznosti, katerih denarni tokovi pogodbeno temeljijo na dosežkih sredstev, ki bi bila sicer razvrščena kot na razpolago za prodajo. Na primer zavarovatelj ima lahko obveznosti, ki vsebujejo možnost diskrecijske udeležbe, ki plačujejo zaslužke na podlagi iztrženja in/ali neiztrženja naložbenih donosov v zvezi z določeno skupino sredstev zavarovatelja. Če merjenje teh obveznosti odraža trenutne tržne cene, razvrščanje sredstev po pošteni vrednosti skozi poslovni izid pomeni, da so spremembe poštene vrednosti finančnih sredstev pripoznane v poslovnem izidu v istem obdobju kot povezane spremembe vrednosti obveznosti;

(b) Podjetje ima obveznosti po zavarovalnih pogodbah, katerih merjenje vključuje trenutne informacije (kakor dovoljuje SMRS 4 *Zavarovalne pogodbe*, člen 24) in finančna sredstva, za katera meni, da so povezana, ki bi bila sicer razvrščena kot na razpolago za prodajo ali merjena po odplačni vrednosti;

(c) Podjetje ima finančna sredstva, finančne obveznosti ali oboje, ki so izpostavljeni tveganju, kot je tveganje obrestnih mer, kar povzroči nasprotne spremembe poštene vrednosti, ki imajo tendenco medsebojnega pobotanja. Vendar bi se samo nekaj inštrumentov merilo po pošteni vrednosti skozi poslovni izid (to je, so izpeljani inštrumenti, ali so razvrščeni kot v posesti za trgovanje). Lahko se tudi zgodi, da zahteve za obračunavanje varovanja pred tveganjem niso izpolnjene, na primer zato, ker niso izpolnjene zahteve za uspešnost iz člena 88;

(d) Podjetje ima finančna sredstva, finančne obveznosti ali oboje, ki so izpostavljeni tveganju, kot je tveganje obrestnih mer, kar povzroči nasprotne spremembe poštene vrednosti, ki imajo tendenco medsebojnega pobotanja, in podjetje ne izpolnjuje pogojev za obračuna-

▼M9

vanje varovanja pred tveganjem, ker nobeden od inštrumentov ni izpeljani inštrument. V odsotnosti obračunavanja varovanja pred tveganjem je v pripoznavanju poslovnih izidov prisotna velika nedoslednost. Na primer:

(i) podjetje je financiralo portfelj sredstev s stalno obrestno mero, ki bi bila sicer razvrščena kot na razpolago za prodajo z zadolžnicami s stalno obrestno mero, katerih spremembe poštene vrednosti imajo tendenco medsebojnega pobotanja. S poročanjem tako sredstev kot zadolžnic po pošteni vrednosti skozi poslovni izid popravi nedoslednost, ki bi se sicer pojavila zaradi merjenja sredstev po pošteni vrednosti s spremembami poročanimi v kapitalu in zadolžnic po odplačni vrednosti,

(ii) podjetje je financiralo določeno skupino posojil z izdajo obveznic, s katerimi se trguje in katerih spremembe poštene vrednosti imajo tendenco medsebojnega pobotanja. Poleg tega podjetje redno kupuje in prodaja obveznice in redko, če sploh, kupuje in prodaja posojila, poročanje tako posojil kot obveznic po pošteni vrednosti skozi poslovni izid odpravi nedoslednost časa pripoznavanja poslovnih izidov, ki bi se sicer pojavila zaradi merjenja obeh po odplačni vrednosti in pripoznavanja poslovnega izida vsakič, ko se obveznica odkupi.

AG4F. V primerih, kot so opisani v prejšnjem členu, lahko označba finančnih sredstev in finančnih obveznosti ob začetnem pripoznanju, ki se sicer ne merijo po pošteni vrednosti skozi poslovni izid, odpravi ali zelo zmanjša nedoslednost merjenja ali pripoznavanja in zagotavlja ustreznejše informacije. Iz praktičnih razlogov podjetju ni treba istočasno všteti vseh sredstev in obveznosti, ki povzročajo nedoslednost merjenja in pripoznavanja. Dovoljena je utemeljena zamuda, pod pogojem, da je vsak posel označen po pošteni vrednosti skozi poslovni izid ob začetnem pripoznanju in se takrat pričakuje, da bo prišlo do preostalih poslov.

AG4G. Ne bi pa bilo primerno po pošteni vrednosti skozi poslovni izid označiti samo nekaterih finančnih sredstev in finančnih obveznosti, ki povzročajo nedoslednost, če to ne bi odpravilo ali zelo zmanjšalo nedoslednost merjenja in zato ne bi zagotovilo ustreznejših informacij. Bilo bi pa primerno označiti samo nekatere od več podobnih finančnih sredstev ali podobnih finančnih obveznosti, če bi to zelo zmanjšalo (in po možnosti večje zmanjšanje kot druge dopustne označbe) nedoslednost. Predpostavimo na primer, da ima podjetje več podobnih finančnih obveznosti, katerih vsota je 100 DE (*), in več podobnih finančnih sredstev, katerih vsota je 50 DE, vendar se merijo na različni podlagi. Podjetje lahko znatno zmanjša nedoslednost merjenja tako, da ob začetnem pripoznanju označi vsa sredstva in samo nekaj obveznosti (na primer posamezne obveznosti s sestavljeno vsoto vrednosti 45 DE) po pošteni vrednosti skozi poslovni izid. Ker pa se označba po pošteni vrednosti skozi poslovni izid lahko uporabi samo za celotni finančni inštrument, mora podjetje v tem zgledu označiti celotno eno ali več obveznosti. Ne more označiti sestavine obveznosti (npr. spremembe, ki se pripisujejo samo enemu tveganju, kot so spremembe primerjalne obrestne mere) ali deleža (t.j. odstotka) obveznosti.

Člen 9(b)(ii): Skupina finančnih sredstev, finančnih obveznosti ali obeh se obravnava in njeni dosežki se vrednotijo na podlagi poštene vrednosti, v skladu z olistinjenim ravnanjem s tveganji ali naložbeno strategijo

AG4H. Podjetje lahko obravnava in vrednoti dosežke skupine finančnih sredstev, finančnih obveznosti ali obeh na tak način, da merjenje te skupine po pošteni vrednosti skozi poslovni izid zagotovi ustreznejše informacije. V tem primeru je pozornost namenjena načinu kako podjetje obravnava in vrednoti dosežke in ne naravo finančnih inštrumentov.

AG4I. V naslednjih zgledih je prikazano, kdaj je ta pogoj lahko izpolnjen. V vseh primerih podjetje lahko uporabi ta pogoj za označevanje finančnih sredstev ali finančnih obveznostih po pošteni vrednosti skozi poslovni izid le, če izpolnjuje načelo v členu 9(b)(ii).

(a) Podjetje je organizacija tveganega kapitala, vzajemni sklad, naložbeni sklad z enotami ali podobno podjetje, katerega poslovanje je vlaganje v finančna sredstva z namenom imeti dobiček od njihovega celotnega donosa v obliki deleža ali dividend in sprememb poštene vrednosti. MRS 28 *Finančne naložbe v pridružena podjetja* in MRS 31 *Deleži v skupnih podvigih* dovoljujeta, da se takšne naložbe izključijo iz njunega področja, pod pogojem, da se merijo po pošteni vrednosti skozi poslovni izid. Podjetje lahko

(*) V tem standardu so denarni zneski izraženi v „denarnih enotah” (DE).

▼M9

uporablja isto računovodsko usmeritev za druge naložbe, ki jih upravlja na podlagi celotnega donosa, vendar njegov vpliv nanje ni dovolj velik, da bi spadale v področje MRS 28 ali MRS 31;

(b) Podjetje ima finančna sredstva ali skupino finančnih sredstev in finančnih obveznosti, ki so izpostavljeni enemu ali več tveganjem in s temi tveganji ravna in jih vrednoti na podlagi poštene vrednosti, v skladu z olistinjeno usmeritvijo ravnanja s sredstvom in obveznost. Zgled bi lahko bilo podjetje, ki je izdalo „strukturirane stvaritve", ki vsebujejo mnogovrstne vgrajene izpeljane finančne inštrumente in tveganja, ki iz tega izhajajo, obravnava na podlagi poštene vrednosti z uporabo izpeljanih in neizpeljanih finančnih inštrumentov. Podoben zgled bi lahko bilo podjetje, ki daje posojila s stalno obrestno mero in tveganja primerjalne obrestne mere, ki iz tega izhajajo, obravnava z uporabo izpeljanih in neizpeljanih finančnih inštrumentov;

(c) Podjetje je zavarovatelj, ki ima portfelj finančnih sredstev, ta portfelj obravnava tako, da čim bolj poveča njegov celotni donos (to je, delež ali dividende in spremembe poštene vrednosti) in na tej podlagi vrednosti njegove dosežke. Portfelj lahko pokriva določene obveznosti, kapital ali oboje. Če portfelj pokriva določene obveznosti, je pogoj v členu 9(b)(ii) morebiti izpolnjen za sredstva, ne glede na to ali zavarovatelj tudi obveznosti obravnava in vrednoti na podlagi poštene vrednosti. Pogoj v členu 9(b)(ii) je morebiti lahko izpolnjen kadar je cilj zavarovatelja čim bolj povečati celotni donos na sredstva v daljšem obdobju, tudi če so zneski, plačani imetnikom udeleženih pogodb, odvisni od drugih dejavnikov, kot je znesek iztrženega dobička v krajšem obdobju (npr. eno leto) ali pa o njih presoja zavarovatelj.

AG4J. Kakor je bilo navedeno zgoraj, se ta pogoj opira na način kako podjetje obravnava in vrednoti dosežke obravnavane skupine finančnih sredstev. Skladno s tem (ob upoštevanju zahteve po označitvi ob začetnem pripoznanju) mora podjetje, ki označi finančne inštrumente po pošteni vrednosti skozi poslovni izid na podlagi tega pogoja, tako označiti vse primerne finančne inštrumente, ki jih obravnava in vrednoti skupaj.

AG4K. Ni treba, da so listine o strategiji podjetja obsežne, morajo pa biti zadostne, da se dokaže skladnost s členom 9(b)(ii). Takšne listine niso potrebne so vsako posamezno postavko, ampak so lahko za portfelj. Na primer, če ureditev obravnavanja dosežkov za oddelek – kot ga je odobrilo ključno poslovodno osebje podjetja – jasno dokazuje, da se njegovi dosežki vrednotijo na podlagi celotnega donosa, dodatne listine za dokazovanje skladnosti z odstavkom 9(b)(ii) niso potrebne.

Za členom AG33 se dodata naslov in člena AG33A in AG33B:

Inštrumenti, ki vsebujejo vgrajene izpeljane finančne inštrumente

AG33A.

Kadar podjetje postane stranka v mešanem (sestavljenem) inštrumentu, ki vsebuje enega ali več vgrajenih izpeljanih finančnih inštrumentov, člen 11 zahteva, da podjetje prepozna vsak takšen vgrajen izpeljan inštrument, oceni ali ga je treba ločiti od gostiteljske pogodbe, in izpeljane inštrumente, ki jih je treba ločiti, meri po pošteni vrednosti ob začetnem pripoznanju in pozneje. Te zahteve so lahko bolj zapletene ali povzročijo merjenje, ki je manj zanesljivo od merjenja celotnega inštrumenta po pošteni vrednosti skozi poslovni izid. Zato ta standard dovoljuje, da se celotni inštrument označi po pošteni vrednosti skozi poslovni izid.

AG33B.

Takšno označevanje se lahko uporablja, če člen 11 zahteva, da je vgrajeni izpeljani finančni inštrument treba ločiti od gostiteljske pogodbe ali takšno ločevanje prepoveduje. Vendar člen 11A ne bi upravičeval označevanja mešanega (sestavljenega) inštrumenta po pošteni vrednosti skozi poslovni izid v primerih, določenih v členu 11A(a) in (b), ker to ne bi zmanjšalo zapletenosti ali povečalo zanesljivosti.

▼M5

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 40

Naložbene nepremičnine

VSEBINA

	Odstavek
Namen	1
Področje	2-4
Opredelitve pojmov	5-15
Pripoznavanje	16-19
Merjenje pri pripoznavanju	20-29
Merjenje po pripoznavanju	30-56
Računovodska usmeritev	30-32
Model poštene vrednosti	33-55
Nezmožnost zanesljivega določanja poštene vrednosti	53-55
Model nabavne vrednosti	56
Prenosi	57-65
Odtujitve	66-73
Razkrivanje	74-79
Model poštene vrednosti in model nabavne vrednosti	74-79
Model poštene vrednosti	76-78
Model nabavne vrednosti	79
Prehodna določba	80-84
Model poštene vrednosti	80-82
Model nabavne vrednosti	83-84
Datum uveljavitve	85
Razveljavitev MRS 40 (2000)	86

Ta spremenjeni standard nadomešča MRS 40 (spremenjen 2000) *Naložbene nepremičnine* in se uporablja za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2005 ali kasneje. Njegova uporaba pred tem datumom je priporočljiva.

NAMEN

1. Namen tega standarda je predpisati računovodsko obravnavanje naložbenih nepremičnin in z njimi povezanih zahtev po razkritju.

PODROČJE

2. ***Ta standard se uporablja pri pripoznavanju, merjenju in razkrivanju naložbenih nepremičnin.***

3. Med drugim ta standard obravnava merjenje naložbenih nepremičnin pridobljenih s finančnim najemom v najemnikovih računovodskih izkazih in merjenje naložbenih nepremičnin, danih v poslovni najem, v najemodajalčevih računovodskih izkazih. Ta standard ne obravnava zadev, ki jih obravnava MRS 17-*Najemi*:

   (a) razvrstitve najemov na finančne najeme in poslovne najeme;

   (b) pripoznavanja prihodkov od najemnin iz naložbenih nepremičnin (glejte tudi MRS 18 *Prihodki*);

   (c) merjenja deležev v nepremičninah, danih v poslovni najem in obračunanih v najemnikovih računovodskih izkazih;

   (d) merjenja najemodajalčevih čistih naložb, danih v finančni najem, v najemodajalčevih računovodskih izkazih;

   (e) obračunavanja prodaje in povratnega najema

   ter

   (f) razkrivanja o finančnih najemih in poslovnih najemih.

4. Ta standard se ne uporablja za:

   (a) biološka sredstva, povezana s kmetijsko dejavnostjo (glejte MRS 41 *Kmetijstvo*),

   ter

▼M5

(b) rudarske pravice in zaloge rudnin, kot so nafta, zemeljski plin ali podobne neobnovljive dobrine.

OPREDELITVE POJMOV

5. ***V tem standardu so uporabljeni tile izrazi, katerih pomeni so natančno določeni:***

Knjigovodska vrednost je znesek, s katerim se sredstvo pripozna v bilanci stanja.

Nabavna vrednost je znesek plačanega denarja ali denarnih ustreznikov ali poštena vrednost drugih nadomestil, danih za pridobitev sredstva v času njegovega pridobivanja ali gradnje.

Poštena vrednost je znesek, za katerega je mogoče zamenjati sredstvo med dobro obveščenima in voljnima strankama v premišljenem poslu.

Naložbena nepremičnina je nepremičnina (zemljišče ali zgradba, ali del zgradbe, ali oboje), posedovana (pri lastniku ali najemniku pri finančnem najemu), da bi prinašala najemnino ali povečevala vrednost dolgoročne naložbe ali pa oboje, ne pa za:

(a) ***uporabo pri proizvajanju ali dobavljanju blaga ali storitev ali za pisarniške namene ali pa***

(b) ***prodajo v rednem poslovanju.***

Lastniško uporabljana nepremičnina je nepremičnina, posedovana (pri lastniku ali najemniku pri finančnem najemu) za uporabo pri proizvajanju ali dobavljanju blaga ali storitev ali za pisarniške namene.

6. ***Delež v nepremičnini, ki ga ima najemnik pri poslovnem najemu, se lahko razvrsti in obračunava kot naložbena nepremičnina, kadar in zgolj kadar nepremičnina tudi sicer ustreza opredelitvi izraza naložbena nepremičnina, in če najemnik uporablja model poštene vrednosti iz členov 33-55 za pripoznano sredstvo. Ta različica razvrstitve je na voljo na podlagi „nepremičnina za nepremičnino" (property-by-property). Ko pa je ta različica razvrstitve izbrana za takšen delež v nepremičnini pri poslovnem najemu, je treba vse nepremičnine, ki so razvrščene kot naložbene nepremičnine, obračunavati po modelu poštene vrednosti. Kadar je izbrana ta različica razvrstitve, se tako razvrščeni delež vključi v razkritja, ki jih zahtevajo členi 74-78.***

7. Naložbena nepremičnina je posedovana, da bi prinašala najemnino ali povečevala vrednost dolgoročne naložbe, ali pa oboje. Zato naložbeno premoženje povzroča denarne tokove, ki so močno odvisni od drugih sredstev, ki jih poseduje podjetje. To razlikuje naložbeno nepremičnino od lastniško uporabljane nepremičnine. Proizvajanje ali dobavljanje blaga ali storitev (ali uporaba nepremičnin za pisarniške namene) ustvarja denarne tokove, ki se pripisujejo ne samo nepremičninam, temveč tudi drugim sredstvom, ki se uporabljajo pri proizvajanju ali dobavljanju. MRS 16 *Opredmetena osnovna sredstva* velja za lastniško uporabljane nepremičnine.

8. Naložbene nepremičnine so na primer:

(a) zemljišče, posedovano bolj za povečevanje vrednosti dolgoročne naložbe kot za kratkoročno prodajo v rednem poslovanju;

(b) zemljišče, posedovano za sedaj nedoločeno prihodnjo uporabo. (Če podjetje ni določilo, da bo uporabljalo zemljišče bodisi kot lastniško uporabljano nepremičnino, bodisi za kratkoročno prodajo v rednem poslovanju, se zemljišče obravnava kot posedovano za povečevanje vrednosti dolgoročne naložbe);

(c) zgradba, ki jo poseduje podjetje (ali jo ima podjetje na podlagi finančnega najema) in je dana v enkratni ali večkratni poslovni najem;

ter

(d) zgradba, ki je prazna, vendar posedovana za oddajo v enkratni ali večkratni poslovni najem.

9. Postavke, ki niso naložbene nepremičnine, zato ne spadajo na področje tega standarda, so na primer:

(a) nepremičnine, posedovane za prodajo v rednem poslovanju ali pa v gradnji ali razvoju za takšno prodajo (glejte MRS 2 *Zaloge*), na primer nepremičnine, pridobljene izključno za kasnejšo odtujitev v bližnji prihodnosti ali za razvoj in preprodajo.

(b) nepremičnine, zgrajene ali razvite v korist tretjih strank (glejte MRS 11 *Pogodbe o gradbenih delih*).

(c) lastniško uporabljane nepremičnine (glejte MRS 16) tudi (med drugim) nepremičnine, posedovane za prihodnjo uporabo kot lastniško uporabljane nepremičnine, nepremičnine, posedovane za prihodnji

▼M5

razvoj in kasnejšo uporabo kot lastniško uporabljane nepremičnine, nepremičnine, ki jih uporabljajo zaposlenci (za plačilo najemnine po tržnih cenah ali brez njega), in lastniško uporabljane nepremičnine, ki čakajo na odtujitev.

(d) nepremičnine, ki so zgrajene ali razvite za prihodnjo uporabo kot naložbene nepremičnine. MRS 16 velja za tiste nepremičnine do datuma dokončanja gradnje ali razvijanja, ko postane nepremičnina naložbena nepremičnina in zanjo velja ta standard. Vendar pa ta standard velja za sedanje naložbene nepremičnine, ko podjetje prične ponovno razvijati obstoječo naložbeno nepremičnino, da se bo v prihodnosti dalje uporabljala kot naložbena nepremičnina (glejte 58. člen).

(e) nepremičnina, dana drugemu podjetju v finančni najem.

10. Pri nekaterih nepremičninah je en del posedovan, da bi prinašal najemnine ali da bi se povečevala vrednost dolgoročnih naložb, drugi del pa za uporabo pri proizvajanju ali dobavljanju blaga ali storitev, ali za pisarniške namene. Če je takšna dela mogoče prodati ločeno (ali dati ločeno v finančni najem), ju podjetje obračunava ločeno. Če delov ni mogoče prodati ločeno, je nepremičnina naložbena nepremičnina le, če je za uporabo pri proizvajanju ali dobavljanju blaga ali storitev ali za pisarniške namene posedovan nepomemben del.

11. V nekaterih primerih opravlja podjetje postranske storitve najemnikom nepremičnin, ki jih poseduje. Takšne nepremičnine obravnava kot naložbene nepremičnine, če so storitve nepomembna sestavina krovnega dogovora kot celote. Tako je na primer tam, kjer lastnik upravne zgradbe opravlja varnostne in vzdrževalne storitve najemnikom, ki zasedajo zgradbo.

12. V drugih primerih so opravljene storitve pomembna sestavina. Na primer, če je podjetje lastnik in upravljalec hotela, so storitve, ki jih opravlja gostom, pomembna sestavina dogovora kot celote. Zato je lastniško upravljani hotel bolj lastniško uporabljana nepremičnina kot naložbena nepremičnina.

13. Težko utegne določiti, ali so postranske storitve tako pomembne, da nepremičnina ne izpolnjuje sodila za naložbeno nepremičnino. Na primer, lastnik hotela včasih z upravljalnimi pogodbami prenaša nekatere naloge na tretje stranke. Določbe takšnih upravljalnih pogodb so lahko zelo različne. Lastnikov položaj je lahko po vsebini enak tistemu, ki ga ima pasivni naložbenik. Na drugi strani pa utegne lastnik preprosto prepustiti drugim vsakdanje naloge, obdrži pa pomembno tveganje za nihanja v denarnih tokovih, ki jih povzroča delovanje hotela.

14. Za določitev, ali se nepremičnina šteje kot naložbena nepremičnina, je potrebna presoja. Podjetje razvija sodila, tako da lahko presoja dosledno v skladu z opredelitvijo pojma naložbenega premoženja in z napotki v členih 7-13. Člen 75(c) zahteva, da podjetje razkrije ta sodila, če je razvrstitev težavna.

15. V nekaterih primerih je podjetje lastnik nepremičnine, ki je dana v najem njegovemu obvladujočemu podjetju ali drugemu odvisnemu podjetju in jo ta uporablja. Nepremičnina ne izpolnjuje pogojev za naložbeno nepremičnino v skupinskih računovodskih izkazih, ker jo uporabljajo lastniki iz zornega kota skupine. Iz zornega kota podjetja, ki je njen lastnik, pa je nepremičnina naložbena nepremičnina, če izpolnjuje pogoje iz 5. člena. Zato najemnik v svojih samostojnih računovodskih izkazih obravnava nepremičnino kot naložbeno nepremičnino.

Pripoznavanje

16. ***Naložbeno nepremičnino je treba pripoznati kot sredstvo, kadar in zgolj kadar je:***

(a) ***verjetno, da bodo prihodnje gospodarske koristi, povezane z njo, pritekale v podjetje,***

in

(b) ***njeno nabavno vrednost mogoče zanesljivo izmeriti.***

17. Podjetje po tem načelu pripoznavanja ovrednoti vse stroške opredmetenih osnovnih sredstev v trenutku, v katerem se pojavijo. Ti stroški zajemajo začetne stroške pridobitve naložbene nepremičnine in stroške, ki nastanejo zaradi kasnejšega dodajanja ali vzdrževanja sredstva ali zamenjave njegovih delov.

18. Po načelu pripoznavanja iz 16. člena podjetje v knjigovodski vrednosti naložbene nepremičnine ne pripoznava vsakodnevnega vzdrževanja te nepremičnine. Ti stroški se pripoznajo v poslovnem izidu, takoj ko do njih pride. Stroški vsakodnevnega vzdrževanja so predvsem stroški dela in

▼M5

pomožni material, vključujejo pa lahko tudi stroške manjših delov. Namen teh stroškov se pogosto označi kot popravila in vzdrževanje nepremičnine.

19. Deli naložbenenih nepremičnin pa se lahko pridobijo tudi z nadomestitvijo. Na primer, notranje stene so lahko nadomestitev prvotnih sten. Po načelu pripoznavanja pripozna podjetje v knjigovodski vrednosti naložbene nepremičnine ob nastanku tudi stroške nadomestitve nekega dela obstoječe nepremičnine, če so pri tem izpolnjena sodila pripoznavanja. Knjigovodska vrednost delov, ki so zamenjani, se preneha pripoznavati v skladu z določbami o odpravi pripoznanja v tem standardu.

MERJENJE PRI PRIPOZNAVANJU

20. ***Naložbeno premoženje je na začetku treba izmeriti po njegovi nabavni vrednosti. Stroški posla morajo biti vključeni v začetno izmero.***

21. Nabavna vrednost kupljene naložbene nepremičnine obsega njeno nakupno ceno in vse njej neposredno pripisljive stroške. Neposredno pripisljivi stroški vključujejo na primer pripisljive zaslužke za pravne storitve, davke od prenosa nepremičnine in druge stroške posla.

22. Nabavno vrednost v lastnem okviru zgrajene nepremičnine sestavljajo njeni stroški do datuma dokončanja gradnje ali razvijanja. Do tega dneva uporablja podjetje MRS 16. Na ta dan pa postane nepremičnina naložbena nepremičnina in začne veljati ta standard (glejte člena 57(e) in 65).

23. Nabavna vrednost naložbene nepremičnine se ne poveča za:

(a) zagonske stroške (razen če so potrebni za spravljanje premoženja v stanje, da je primerno za delovanje v skladu s pričakovanji poslovodstva),

(b) izgube iz poslovanja, nastale preden naložbena nepremičnina doseže načrtovano raven učinkov,

ali

(c) vrednost nenormalne količine odpadnega materiala, nepotrebnega dela ali drugih virov, nastalo med gradnjo ali razvijanjem nepremičnine.

24. Če se plačilo naložbene nepremičnine odloži, je nabavna vrednost ustreznik denarne cene. Razlika med tem zneskom in celotnim plačilom se pripozna kot odhodek za obresti v obdobju kreditiranja.

25. ***Začetna vrednost deleža v nepremičnini, ki je v najemu in razvrščena kot naložbena nepremičnina, mora biti kot predpisuje 20. člen MRS 17 za finančni najem, to pomeni, da se sredstvo pripozna po tisti vrednosti, ki je manjša: poštena vrednost nepremičnine ali sedanja vrednost najmanjše vsote najemnin. Enak znesek se pripozna kot obveznost v skladu z istim členom.***

26. Premija, plačana za najem, se obravnava kot del najmanjših plačil najemnin za ta namen in se zato vključi v vrednost sredstva, vendar je izključena iz obveznosti. Če je delež v nepremičnini v najemu razvrščen kot naložbena nepremičnina, je ta delež postavka, ki se obračunava po pošteni vrednosti, in ne temeljna nepremičnina. Usmeritve za določanje poštene vrednosti deleža v nepremičnini so navedene za model poštene vrednosti v členih 33-52. Te usmeritve so tudi pomembne za ugotavljanje poštene vrednosti, kadar se ta vrednost uporablja kot nabavna vrednost za namene začetnega pripoznavanja.

27. Ena ali več naložbenih nepremičnin se lahko pridobi z menjalnim poslom, kjer se zamenja za nedenarno ali denarno sredstvo, ali kombinacijo obeh. V nadaljevanju sledi obravnava, ki se sicer nanaša na menjalni posel, kjer se zamenja nedenarno sredstvo za nedenarno sredstvo, vendar velja tudi za vse druge vrste prej omenjenih menjalnih poslov. Nabavna vrednost takšne naložbene nepremičnine se izmeri po pošteni vrednosti, razen če (a) menjalni posel nima trgovalne vrednosti ali (b) poštene vrednosti nobenega izmed sredstev, niti prejetega niti danega, ni mogoče izmeriti na zanesljiv način. Prejeto sredstvo se ovrednoti na ta način, tudi če podjetje ne more takoj odpraviti pripoznanja sredstva, ki ga je oddalo. Če se prejeto sredstvo ne ovrednoti po pošteni vrednosti, se njegova nabavna vrednost izmeri po knjigovodski vrednosti oddanega sredstva.

28. Podjetje oceni, do kakšne mere naj bi menjalni posel vplival na prihodnje finančne tokove, in tako ugotovi, ali ima menjalni posel trgovalno vrednost. Menjalni posel ima trgovalno vrednost, če:

(a) se ustroj (tveganje, trajanje in višina) denarnih tokov prejetega sredstva razlikuje od ustroja denarnih tokov danega sredstva;

ali

(b) se vrednost tistega dela poslovanja podjetja, na katerega je menjalni posel vplival, zaradi tega posla spremeni,

▼M5

in

(c) je razlika v točkah (a) ali (b) velika v primerjavi s pošteno vrednostjo zamenjanih sredstev.

Zaradi ugotavljanja trgovalne vrednosti menjalnega posla mora vrednost tistega dela poslovanja podjetja, na katerega je menjalni posel vplival, odražati denarne tokove po obdavčitvi. Rezultati razčlenitve so lahko jasni, tudi če podjetje ne napravi natančnih izračunov.

29. Poštena vrednost sredstva, za katerega ni primerljivih tržnih poslov, je zanesljivo izmerljiva, če (a) spremenljivost razpona ocen utemeljene poštene vrednosti ni pomembna za takšno sredstvo ali (b) če je verjetnosti različnih ocen znotraj razpona mogoče utemeljeno oceniti in uporabiti pri ocenjevanju poštene vrednosti. Če je podjetje zmožno zanesljivo izmeriti pošteno vrednost bodisi prejetega bodisi danega sredstva, potem se nabavna vrednost izmeri na podlagi poštene vrednosti danega sredstva, razen če je poštena vrednost prejetega sredstva razvidnejša.

MERJENJE PO PRIPOZNAVANJU

Računovodska usmeritev

30. ***Razen izjeme iz člena 34, mora podjetje izbrati kot svojo računovodsko usmeritev bodisi model poštene vrednosti iz členov 33–55, bodisi model nabavne vrednosti iz člena 56 in uporabljati to usmeritev pri vseh svojih naložbenih nepremičninah.***

31. MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake* pravi, da je treba računovodsko usmeritev prostovoljno spremeniti le takrat, če bo posledica spremembe ustreznejša predstavitev poslov, drugih dogodkov ali okoliščin v računovodskih izkazih podjetja. Malo verjetno je, da bo posledica prehoda od modela poštene vrednosti k modelu nabavne vrednosti ustreznejša predstavitev.

32. Ta standard zahteva, da vsa podjetja določijo pošteno vrednost naložbenih nepremičnin za potrebe merjenja (če podjetje uporablja model poštene vrednosti) ali razkrivanja (če uporablja model nabavne vrednosti). Podjetju se priporoča, vendar se od njega ne zahteva, da določi pošteno vrednost naložbenih nepremičnin na podlagi ovrednotenja neodvisnega ocenjevalca vrednosti s priznano in ustrezno poklicno usposobljenostjo ter nedavnimi izkušnjami pri razmeščanju in razvrščanju naložbenih nepremičnin, kakršnih vrednosti je treba oceniti.

Model poštene vrednosti

33. ***Podjetje, ki izbere model poštene vrednosti, mora po začetnem pripoznanju izmeriti vse svoje naložbene nepremičnine po njihovih poštenih vrednostih, razen v primerih, ki so opisani v 53. členu.***

34. ***Če je delež v nepremičnini, ki ga ima najemnik v poslovnem najemu, razvrščen kot naložbena nepremičnina po 6. členu, potem 30. člen ni izbiren; uporabiti je treba model poštene vrednosti.***

35. ***Dobiček ali izgubo, ki izhaja iz spremembe poštene vrednosti naložbenega premoženja, je treba všteti v poslovni izid obdobja, v katerem se pojavi.***

36. Poštena vrednost naložbene nepremičnine je cena, za katero je mogoče zamenjati nepremičnino med dobro obveščenima in voljnima strankama v premišljenem poslu (glejte 5. člen). Poštena vrednost izrecno izključuje ocenjeno ceno, umetno povečano ali zmanjšano zaradi posebnih pogojev ali okoliščin, kot so neznačilno financiranje, pogodbe o prodaji in povratnem najemu, posebna povračila ali dovoljenja, dana komu, ki je povezan s prodajo.

37. Podjetje določi pošteno vrednost brez odbitkov za stroške posla, ki jih ima lahko s prodajo ali drugačno odtujitvijo sredstva.

38. ***Poštena vrednost naložbenih nepremičnin mora odražati tržne pogoje na dan bilance stanja.***

39. Poštena vrednost je časovno vezana na dani datum. Ker se utegnejo trgi in tržne okoliščine spreminjati, je lahko znesek, izkazan kot poštena vrednost, ob kakem drugem času ocenjen kot napačen ali neustrezen. Opredelitev poštene vrednosti tudi predpostavlja hkrati menjavo in dokončanje prodajne pogodbe brez kakršnekoli spremembe cene, ki se lahko pojavi v premišljenem poslu med dobro obveščenima in voljnima strankama, če menjava in dokončanje nista istočasna.

40. Poštena vrednost naložbenih nepremičnin odseva med drugim prihodke od najemnin iz obstoječih najemov ter utemeljene in podprte domneve o tem, kako bodo dobro obveščene in voljne stranke predpostavljale prihodke od najemnin iz prihodnjih najemov v luči obstoječih okoliščin. Na podobni podlagi pa odraža tudi denarne odtoke (tudi plačila najemnin in druge odtoke), ki so pričakovani v zvezi z nepremičnino. Nekateri

▼M5

takšni odtoki so izkazani pri obveznostih, drugi pa se nanašajo na odtoke, ki niso pripoznani v računovodskih izkazih vse do poznejšega datuma (npr. periodična plačila, kot so možne najemnine).

41. 25. člen določa podlago za začetno pripoznavanje nabavne vrednosti deleža v nepremičnini, dani v najem. 33. člen zahteva, da se delež nepremičnine v najemu ponovno izmeri, če je potrebno, na pošteno vrednost. Pri najemu, dogovorjenem po tržnih cenah, bi morala biti poštena vrednost deleža nepremičnine v najemu ob pridobitvi, brez vseh pričakovanih plačil najemnin (tudi tistih, ki se nanašajo na pripoznane obveznosti), enaka nič. Ta poštena vrednost se ne spremeni, ne glede na to, ali sta za namene obračunavanja sredstvo v najemu in obveznost pripoznana po pošteni vrednosti ali po sedanji vrednosti najmanjših najemnin, v skladu s 20. členom MRS 17. Zato ponovno merjenje sredstva v najemu od nabavne vrednosti po 25. členu na pošteno vrednost v skladu s 33. členom ne bi smelo povzročiti začetnega dobička ali izgube, razen če je poštena vrednost merjena ob različnih časih. To bi se lahko pojavilo, če bi izbrali uporabo modela poštene vrednosti po začetnem pripoznanju.

42. Opredelitev poštene vrednosti se sklicuje na „dobro obveščeni in voljni stranki". V tej zvezi pomeni „dobro obveščeni", da sta tako voljni kupec kot tudi voljni prodajalec primerno obveščena o naravi in značilnostih naložbene nepremičnine, njeni dejanski in možni uporabi ter tržnih pogojih na dan bilance stanja. Voljni kupec se spodbuja, a ne sili k nakupu. Takšen kupec ni niti preveč nestrpen niti odločen kupiti po kakršnikoli ceni. Domnevni kupec noče plačati več, kot bi zahteval trg, na katerem so udeleženi dobro obveščeni in voljni kupci in prodajalci.

43. Voljni prodajalec ni niti preveč nestrpen niti prisiljen k prodaji in ni pripravljen prodati po kakršnikoli ceni, pa tudi ne vztrajati pri ceni, ki je ni mogoče utemeljiti z obstoječimi tržnimi pogoji. Voljni prodajalec se zanima za prodajo naložbene nepremičnine pod pogoji na trgu le po najboljši ceni, ki jo je mogoče doseči. Dejanske okoliščine trenutnega lastnika naložbene nepremičnine niso sestavni del te obravnave, ker je voljni prodajalec domnevni lastnik (npr. voljan prodajalec ne bi upošteval posebnih davčnih okoliščin dejanskega lastnika naložbene nepremičnine).

44. Opredelitev poštene vrednosti se nanaša na premišljen posel. Premišljen posel je posel med strankama brez posebnih ali nenavadnih razmerij, ki bi povzročala za trg neznačilne pogoje. Predpostavlja se posel med nepovezanima strankama, od katerih vsaka deluje neodvisno.

45. Najboljši dokaz poštene vrednosti so veljavne cene na delujočem trgu za podobne nepremičnine na istem kraju in v enakih okoliščinah, ki so predmet podobnih pogodb o najemu ali drugih pogodb. Podjetje poskrbi, da se ugotovijo vsakršne razlike v vrstah, krajih ali okoliščinah nepremičnin ali pa v pogodbenih določbah o najemih in v drugih pogodbah, ki se nanašajo na nepremičnine.

46. Če na delujočem trgu niso na razpolago veljavne cene, kakor je opisano v 45. členu, upošteva podjetje informacije iz več virov, tudi:

(a) veljavne cene na delujočem trgu nepremičnin različnih vrst, v različnih okoliščinah ali na različnih krajih (ali po različnih najemnih ali drugih pogodbah), prilagojene, da odsevajo takšne razlike;

(b) nedavne cene podobnih nepremičnin na manj delujočih trgih, prilagojene, da odsevajo vse spremembe v gospodarskih okoliščinah od datumov poslov, pri katerih so bile dosežene takšne cene;

in

(c) projekcije razobrestenega denarnega toka, ki so zasnovane na zanesljivih ocenah prihodnjih denarnih tokov, podprtih z določbami vseh obstoječih najemnih ali drugih pogodb in (če je mogoče) z zunanjimi dokazi, kot so sedanje tržne najemnine pri podobnih nepremičninah na istem kraju in v enakih okoliščinah, ter z uporabo razobrestovalnih mer, ki odsevajo sedanje tržne ocenitve negotovosti v znesku in času denarnih tokov.

47. V nekaterih primerih lahko različni viri, ki so našteti v prejšnjem členu, povzročijo različne sklepe glede poštene vrednosti naložbene nepremičnine. Podjetje upošteva razloge za takšne razlike, da bi dobilo najzanesljivejše ocene poštene vrednosti v razponu utemeljenih ocen poštene vrednosti.

48. Če podjetje prvič pridobi naložbeno nepremičnino (ali če obstoječa nepremičnina šele postane naložbena nepremičnina, potem ko je dograjena ali razvita ali pa se spremeni njena uporaba), je v izjemnih primerih zelo očitno, da je različnost v razponu utemeljene ocene poštene vrednosti tolikšna in da je verjetnosti različnih izidov tako težko oceniti, da posamezna ocena poštene vrednosti ni uporabna. To lahko nakazuje, da poštene vrednosti nepremičnine ni mogoče zanesljivo za stalno določiti (glejte 53. člen).

▼M5

49. Poštena vrednost se razlikuje od vrednosti pri uporabi, kakor je opredeljena v MRS 36 *Oslabitev sredstev.* Poštena vrednost odraža znanje in ocene dobro obveščenih in voljnih kupcev in prodajalcev. Nasprotno pa vrednost pri uporabi odraža ocene podjetja, pa tudi učinke za podjetje značilnih dejavnikov, ki utegnejo biti značilni le za podjetje, ne nanašajo pa se na podjetja na splošno. Na primer, poštena vrednost ne odraža nobenega od naslednjih dejavnikov v takem obsegu, da ne bi bili na splošno na voljo dobro obveščenim in voljnim prodajalcem in kupcem:

(a) dodatne vrednosti, dobljene iz ustvarjanja niza nepremičnin na različnih krajih;

(b) sinergije med naložbenimi nepremičninami in drugimi sredstvi;

(c) pravnih pravic ali pravnih omejitev, ki so značilne samo za obstoječega lastnika,

ter

(d) davčnih koristi ali davčnih bremen, značilnih za obstoječega lastnika.

50. Pri ugotavljanju poštenih vrednosti naložbenih nepremičnin podjetje ne upošteva dvakrat sredstev ali dolgov, pripoznanih kot ločena sredstva ali dolgovi. Na primer:

(a) oprema, kot so dvigala ali klimatske naprave, je pogosto sestavni del zgradbe in je pogosteje vključena v pošteno vrednost naložbenega premoženja, kot pripoznana ločeno med opredmetenimi osnovnimi sredstvi;

(b) če je pisarna skupaj z opremo v najemu, je praviloma v pošteni vrednosti pisarne tudi poštena vrednost pohištva, ker se najemnina nanaša na opremljeno pisarno. če je vrednost pohištva všteta v pošteno vrednost naložbene nepremičnine, podjetje ne pripozna takšne opreme kot posebno sredstvo;

(c) poštena vrednost naložbene nepremičnine izključuje vnaprej plačani ali dobljeni prihodek od poslovnega najema, ker ga podjetje pripozna kot posebno postavko dolgov ali sredstev;

(d) poštena vrednost naložbene nepremičnine v najemu odraža pričakovane denarne tokove (tudi možne najemnine, ki jih bo po pričakovanju treba plačati). Če je za nepremičnino pridobljeno vrednotenje brez vseh plačil, ki se morajo po pričakovanju izvršiti, bo treba spet sešteti vse pripoznane obveznosti iz najemov, da se dobi poštena vrednost naložbene nepremičnine za namene obračunavanja.

51. Poštena vrednost naložbene nepremičnine ne odseva prihodnje dolgoročne naložbe, ki bo izboljšala ali povečala vrednost nepremičnine, in ne s tem povezanih prihodnjih koristi iz takšnih prihodnjih zneskov.

52. V nekaterih primerih pričakuje podjetje, da bo sedanja vrednost njegovih plačil, ki se nanašajo na naložbeno nepremičnino (razen plačil, ki se nanašajo na pripoznane obveznosti), presegla sedanjo vrednost s tem povezanih denarnih prejemkov. Podjetje uporablja MRS 37 *Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva* za odločanje, ali pripoznati obveznost in kako jo izmeriti.

Nezmožnost zanesljivega določanja poštene vrednosti

53. ***Obstaja izpodbojna predpostavka, da lahko podjetje stalno zanesljivo določa pošteno vrednost naložbene nepremičnine. Če podjetje prvič pridobi naložbeno nepremičnino (ali če obstoječa nepremičnina šele postane naložbena nepremičnina, potem ko je dograjena ali razvita ali pa se spremeni njena uporaba), obstaja v izjemnih primerih jasen dokaz, da poštena vrednost naložbene nepremičnine ne more biti stalno zanesljivo določljiva. To se zgodi, kadar in zgolj kadar so primerljivi tržni posli redki in druge zanesljive ocene poštene vrednosti niso na voljo (na primer na podlagi projekcije razobrestenega denarnega toka). V takšnih primerih mora podjetje izmeriti to naložbeno nepremičnino z modelom nabavne vrednosti iz MRS 16. Predpostavi se, da je preostala vrednost naložbene nepremičnine enaka nič. Podjetje mora uporabljati MRS 16 do odtujitve naložbene nepremičnine.***

54. V izjemnih primerih, ko je podjetje prisiljeno zaradi razlogov iz prejšnjega člena izmeriti kako naložbeno nepremičnino po modelu nabavne vrednosti, v skladu z MRS 16, izmeri vse druge naložbene nepremičnine po pošteni vrednosti. V takšnih primerih, čeprav lahko podjetje uporabi model nabavne vrednosti za eno naložbeno nepremičnino, pa mora nadaljevati z obračunavanjem vsake od preostalih nepremičnin po modelu poštene vrednosti.

55. ***Če je podjetje prej izmerilo kako naložbeno nepremičnino po pošteni vrednosti, jo mora še naprej meriti po pošteni vrednosti do odtujitve (ali dokler nepremičnina ne postane lastniško uporabljana nepremičnina ali***

▼M5

dokler podjetje ne začne razvijati nepremičnine za kasnejšo prodajo v rednem poslovanju), celo če postajajo primerljivi tržni posli manj pogosti ali tržne cene niso tako sproti na voljo.

Model nabavne vrednosti

56. ***Podjetje, ki je izbralo model nabavne vrednosti, mora meriti vse svoje naložbene nepremičnine v skladu z zahtevami MRS 16 za ta model, to je, po nabavni vrednosti, zmanjšani za nabrano amortizacijo in vse nabrane izgube zaradi oslabitve.***

PRENOSI

57. ***Prenose na konte naložbenih nepremičnin ali z njih je treba opraviti, kadar in zgolj kadar se spremeni uporaba, kar dokazuje:***

(a) ***začetek lastniške uporabe pri prenosih s kontov naložbenih nepremičnin na konte lastniško uporabljanih nepremičnin;***

(b) ***začetek razvijanja za prodajo pri prenosih s kontov naložbenih nepremičnin na konte zalog;***

(c) ***konec naložbene uporabe pri prenosih s kontov lastniško uporabljanih nepremičnin na konte naložbenih nepremičnin;***

(d) ***oddajo v poslovni najem drugi stranki pri prenosih s kontov zalog na konte naložbenih nepremičnin***

ali

(e) ***konec gradnje ali razvijanja pri prenosih s kontov nepremičnin v gradnji ali razvoju (kar obravnava MRS 16) na konte naložbenih nepremičnin.***

58. Člen 57(b) zahteva, da prenese podjetje nepremičnino s konta naložbenih nepremičnin na konto zalog, kadar in zgolj kadar se spremeni uporaba, kar dokazuje začetek razvijanja, usmerjenega v prodajo. Če se podjetje odloči odtujiti naložbeno nepremičnino brez razvoja, jo še naprej obravnava kot naložbeno nepremičnino, dokler ni odpravljeno nje pripoznanje (dokler ni odstranjena iz bilance stanja), in je ne obravnava kot zalogo. Če podjetje prične ponovno razvijati obstoječo naložbeno nepremičnino za nadaljnjo prihodnjo uporabo, ostane le-ta še naprej naložbena nepremičnina in se pri ponovnem razvijanju ne prerazvrsti med lastniško uporabljane nepremičnine.

59. Členi 60-65 se uporabljajo za pripoznavanje in merjenje v primerih, ko podjetje uporablja pri naložbenih nepremičninah model poštene vrednosti. Če uporablja model nabavne vrednosti, prenosi na konte naložbenih nepremičnin, lastniško uporabljanih nepremičnin in zalog ne spreminjajo knjigovodske vrednosti prenesenih nepremičnin in vrednosti takšnih nepremičnin za potrebe merjenja ali razkrivanja.

60. ***Pri prenosih s kontov naložbenih nepremičnin, obravnavanih po pošteni vrednosti, na konte lastniško uporabljanih nepremičnin ali zalog, velja, da je predvidena nabavna vrednost nepremičnin pri kasnejšem obračunavanju po MRS 16 ali MRS 2 njihova poštena vrednost na dan spremembe uporabe.***

61. ***Če postane lastniško uporabljana nepremičnina naložbena nepremičnina, ki bo obravnavana po pošteni vrednosti, mora podjetje uporabljati MRS 16 vse do datuma spremembe uporabe. Podjetje mora obravnavati vsako razliko med knjigovodsko vrednostjo nepremičnine po MRS 16 in njeno pošteno vrednostjo na ta datum enako kot prevrednotenje po MRS 16.***

62. Do datuma, ko postane lastniško uporabljana nepremičnina naložbena nepremičnina, obravnavana po pošteni vrednosti, jo podjetje amortizira in pripoznava vsako izgubo zaradi oslabitve. Podjetje obravnava vsako razliko med knjigovodsko vrednostjo nepremičnine po MRS 16 in njeno pošteno vrednostjo na ta datum enako kot prevrednotenje po MRS 16. Z drugimi besedami:

(a) Vsako iz tega izhajajoče zmanjšanje knjigovodske vrednosti nepremičnine se pripozna v poslovnem izidu. Kolikor pa je kak znesek vštet v prevrednotovalni presežek pri takšni nepremičnini, se zmanjšanje knjiži v breme prevrednotovalnega presežka.

(b) Vsako iz tega izhajajoče povečanje knjigovodske vrednosti se obravnava takole:

(i) v obsegu, kolikor povečanje odpravi prejšnjo izgubo iz oslabitve za to nepremičnino, se povečanje pripozna v poslovnem izidu. Znesek, pripoznan v poslovnem izidu, ne presega zneska, potrebnega za povrnitev knjigovodske vrednosti na tisto knjigovodsko

▼M5

vrednost, ki bi se ugotovila (po odštetju amortizacije), če v prejšnjih obdobjih ne bi bila pripoznana nobena izguba zaradi oslabitve.

(ii) preostali del povečanja se pripiše neposredno kapitalu v postavki prevrednotovalni presežek. Ob naslednji odtujitvi naložbene nepremičnine se prevrednotovalni presežek, vštet v kapital, prenese neposredno na zadržani čisti dobiček. Prenos iz prevrednotevalnega presežka v zadržani čisti dobiček se ne opravi preko poslovnega izida.

63. ***Pri prenosih s kontov zalog na konte naložbenih nepremičnin, ki se bodo obravnavale po pošteni vrednosti, se mora vsaka razlika med pošteno vrednostjo nepremičnine na takšen datum in njeno prejšnjo knjigovodsko vrednostjo pripoznati v poslovnem izidu.***

64. Obravnava prenosov s kontov zalog na konte naložbenih nepremičnin, ki se bodo obravnavale po pošteni vrednosti, je skladna z obravnavo prodaje zalog.

65. ***Ko podjetje dokonča gradnjo ali razvoj v lastnem okviru nastajajoče nepremičnine, ki se bo obravnavala po pošteni vrednosti, pripozna vsako razliko med pošteno vrednostjo nepremičnine na ta datum in njeno prejšnjo knjigovodsko vrednostjo v poslovnem izidu.***

ODTUJITVE

66. ***Naložbena nepremičnina se preneha pripoznavati (odstrani se iz bilance stanja) ob odtujitvi ali kadar se za stalno umakne iz uporabe in iz odtujitve ni mogoče pričakovati nikakršnih prihodnjih gospodarskih koristi.***

67. Naložbena nepremičnina se lahko odtuji s prodajo ali z oddajo v finančni najem. Pri določanju datuma odtujitve naložbene nepremičnine uporablja podjetje sodila iz MRS 18, pri pripoznavanju prihodkov od prodaje proizvodov pa upošteva s tem povezane napotke iz priloge k MRS 18. MRS 17 se uporablja za odtujitev z oddajo v finančni najem ali s prodajo in povratnim najemom.

68. Če podjetje v skladu z načelom pripoznavanja v 16. členu v knjigovodski vrednosti sredstva pripozna strošek zamenjave za del naložbene nepremičnine, odpravi pripoznanje knjigovodske vrednosti zamenjanega dela. Za naložbeno nepremičnino, obračunano z uporabo modela nabavne vrednosti, zamenjani del ne sme biti del, ki je bil amortiziran posebej. Če podjetje ne more določiti knjigovodske vrednosti nadomeščenega dela, lahko s stroški nadomestitve pokaže, kolikšna je bila vrednost nadomeščenega dela v trenutku pridobitve ali zgraditve. Po modelu poštene vrednosti lahko poštena vrednost naložbene nepremičnine že nakaže, da je del, katerega nadomestitev je predvidena, izgubil svojo vrednost. V drugih primerih pa utegne biti težko izluščiti, za koliko je treba zmanjšati pošteno vrednost za tisti del, ki bo nadomeščen. Druga možnost zmanjšanja poštene vrednosti nadomeščenega dela, kadar to ni izvedljivo, je vključitev nabavne vrednosti nadomestitve v knjigovodsko vrednost sredstva in potem ponovno oceniti pošteno vrednost, kot bi bila potrebna za nabave, ki ne vključujejo nadomestitve.

69. ***Dobičke ali izgube iz opustitev ali odtujitev naložbenih nepremičnin je treba ugotoviti kot razlike med čistimi donosi ob odtujitvah in knjigovodsko vrednostjo sredstev ter jih pripoznati v poslovnem izidu (razen če MRS 17 zahteva drugače pri prodaji in povratnem najemu).***

70. Terjatev za nadomestilo pri odtujitvi naložbene nepremičnine se na začetku pripozna po pošteni vrednosti. Natančneje, če je plačilo za naložbeno nepremičnino odloženo, se prejeto nadomestilo na začetku pripozna z ustreznikom dobljene denarne cene. Razlika med nominalnim zneskom nadomestila in ustreznikom dobljene denarne cene se pripozna kot prihodki od obresti v skladu z MRS 18, z uporabo metode veljavnih obresti.

71. Podjetje uporablja MRS 37 oziroma druge standarde pri vseh obveznostih, ki jih obdrži po odtujitvi naložbene nepremičnine.

72. ***Nadomestila, ki jih dajejo tretje stranke za naložbeno nepremičnino, ki je bila oslabljena, izgubljena ali opuščena, se pripoznajo v poslovnem izidu, ko zapadejo v plačilo.***

73. Oslabitev ali izguba naložbenih nepremičnin, s tem povezane terjatve ali nadomestila, ki jih dajejo tretje stranke, ter vsak kasnejši nakup ali gradnja nadomestnih sredstev, so ločeni gospodarski dogodki in jih je tako tudi treba obračunavati:

(a) oslabitve naložbenih nepremičnin se pripoznajo kot obveznost v skladu z MRS 36;

(b) odstranitve ali odtujitve naložbenih nepremičnin se pripoznajo v skladu s členi 66 - 71 tega standarda;

▼M5

(c) nadomestila, ki jih dajejo tretje stranke za naložbeno nepremičnino, ki je bila oslabljena, izgubljena ali opuščena, se pripoznajo v poslovnem izidu, ko zapadejo v plačilo;

ter

(d) vrednost tistih sredstev, ki so bila obnovljena, kupljena ali zgrajena za nadomestitev, se opredeli v skladu s členi 20-29 iz tega standarda.

RAZKRIVANJE

Model poštene vrednosti in model nabavne vrednosti

74. Spodaj našteta razkritja veljajo poleg tistih iz MRS 17. V skladu z MRS 17 objavlja lastnik naložbene nepremičnine kot najemodajalec razkritja o najemih, ki jih je sklenil. Podjetje, ki poseduje naložbeno nepremičnino na podlagi finančnega ali poslovnega najema, objavlja kot najemnik razkritja o finančnem najemu in kot najemodajalec razkritja o poslovnih najemih, ki jih je sklenilo.

75. ***Podjetje mora razkriti:***

(a) ***ali uporablja model poštene vrednosti ali model nabavne vrednosti.***

(b) ***če uporablja model poštene vrednosti, ali - in v kakšnih okoliščinah, so deleži v nepremičnini pri poslovnem najemu razvrščeni in se obračunavajo kot naložbene nepremičnine.***

(c) ***sodila, ki jih uporablja, da bi razlikovalo naložbene nepremičnine od lastniško uporabljanih nepremičnin in od nepremičnin, ki jih poseduje za prodajo v rednem poslovanju, če je razdelitev težavna (glejte 14. člen).***

(d) ***metode in pomembne predpostavke, uporabljene pri določanju poštene vrednosti naložbenih nepremičnin, tudi izjavo, ali je določitev poštene vrednosti podprta s tržnim dokazom ali pa je bila zaradi narave nepremičnin in pomanjkanja primerljivih tržnih podatkov zasnovana bolj na drugih dejavnikih (ki jih mora podjetje razkriti).***

(e) ***obseg, v katerem je poštena vrednost naložbenih nepremičnin (kakor je izmerjena ali razkrita v računovodskih izkazih) zasnovana na ovrednotenju neodvisnega ocenjevalca, ki ima priznano in ustrezno poklicno usposobljenost ter nedavne izkušnje pri razmeščanju in razvrščanju naložbenih nepremičnin, kakršne so predmet vrednotenja. Če takšnega vrednotenja ni bilo, je to dejstvo treba razkriti.***

(f) ***vrednosti, pripoznane v poslovnem izidu za:***

(i) ***prihodke od najemnin za naložbene nepremičnine;***

(ii) ***neposredne poslovne odhodke (tudi za popravila in vzdrževanje), izvirajoče iz naložbenih nepremičnin, ki so ustvarile prihodke od najemnin v obdobju,***

in

(iii) ***neposredne poslovne odhodke (tudi za popravila in vzdrževanje), izvirajoče iz naložbenih nepremičnin, ki niso povzročile prihodkov od najemnin v obdobju.***

(g) ***obstoj in zneske omejitev prodajljivosti naložbenih nepremičnin ali vrnitev prihodkov in donosov iz odtujitve.***

(h) ***pogodbene obveze za nakupovanje, izdelovanje ali razvijanje naložbenih nepremičnin ali pa za popravila, vzdrževanje ali izboljšave.***

Model poštene vrednosti

76. ***Poleg razkritij, ki jih zahteva 75. člen, mora podjetje, ki uporablja model poštene vrednosti po 33.-55. členu, tudi razkriti uskladitev knjigovodske vrednosti naložbenih nepremičnin na začetku in na koncu obdobja, ki kaže:***

(a) ***povečanja, ki razkrivajo posebej tista, ki izhajajo iz pridobitev, in tista povečanja, ki izhajajo iz kasnejše vrednosti porabe, pripoznane v knjigovodski vrednosti sredstva;***

(b) ***povečanja, ki izhajajo iz pridobitev s poslovnimi združitvami;***

(c) ***odtujitve,***

(d) ***čiste dobičke ali čiste izgube iz preračunov poštene vrednosti;***

(e) ***čiste tečajne razlike, ki izhajajo iz prevedbe računovodskih izkazov v različno predstavitveno valuto, in iz prevedbe enote v tujini v predstavitveno valuto poročajočega podjetja;***

(f) ***prenose na konte zalog in lastniško uporabljanih nepremičnin ali z njih,***

▼M5

ter

(g) *druge spremembe.*

77. *Če je za nepremičnino dobljeno vrednotenje pomembno usklajeno za namen računovodskih izkazov, na primer, da se podjetje izogiba dvakratnemu štetju sredstev ali dolgov, pripoznanih v bilanci stanja kot ločena sredstva ali dolgovi, kot je opisano v 50. členu, mora podjetje razkriti uskladitev med dobljenim vrednotenjem in usklajenim vrednotenjem, ki je vključeno v računovodske izkaze, pri čemer posebej izkaže celotno vrednost morebitnih pripoznanih obvez iz najemov, ki so bile dodane, in katerimi koli drugimi pomembnimi uskladitvami.*

78. *V izjemnih primerih iz 53. člena, ko podjetje meri naložbene nepremičnine z uporabo modela nabavne vrednosti iz MRS 16, mora uskladitev, ki jo zahteva 76. člen, razkriti zneske, ki se nanašajo na takšne naložbene nepremičnine, ločeno od zneskov, ki se nanašajo na druge naložbene nepremičnine. Poleg tega mora podjetje razkriti:*

(a) *opis naložbene nepremičnine;*

(b) *pojasnilo, zakaj poštene vrednosti ni mogoče zanesljivo ugotoviti;*

(c) *če je možno, razpon ocen, znotraj katerega je zelo verjetno poštena vrednost;*

ter

(d) *pri odtujitvi naložbene nepremičnine, ki ni obravnavana po pošteni vrednosti,*

(i) *dejstvo, da je podjetje odtujilo naložbeno nepremičnino, ki ni obravnavana po pošteni vrednosti,*

(ii) *knjigovodsko vrednost naložbene nepremičnine ob času prodaje*

in

(iii) *znesek pripoznanega dobička ali pripoznane izgube.*

Model nabavne vrednosti

79. *Poleg razkritij, ki jih zahteva 75. člen, mora podjetje, ki uporablja model nabavne vrednosti po 56. členu, razkriti tudi:*

(a) *uporabljene metode amortiziranja,*

(b) *dobo koristnosti ali uporabljene stopnje amortiziranja;*

(c) *kosmato knjigovodsko vrednost in nabrano amortizacijo (povezano z nabranimi izgubami zaradi oslabitve) na začetku in na koncu obdobja;*

(d) *uskladitev knjigovodske vrednosti naložbene nepremičnine na začetku in na koncu obdobja, ki prikazuje:*

(i) *povečanja, ki razkrivajo posebej tista povečanja, ki izhajajo iz pridobitev, in tista, ki izhajajo iz kasnejše vrednosti porabe, ki je pripoznana kot sredstvo;*

(ii) *povečanja, ki izhajajo iz pridobitev s poslovnimi združitvami;*

(iii) *odtujitve,*

(iv) *amortizacijo,*

(v) *znesek pripoznanih izgub iz oslabitve in znesek odpravljenih izgub zaradi oslabitve v obdobju v skladu z MRS 36;*

(vi) *čiste tečajne razlike, ki izhajajo iz prevedbe računovodskih izkazov v različno predstavitveno valuto, in iz prevedbe enote v tujini v predstavitveno valuto poročajočega podjetja;*

(vii) *prenose na konte zalog in lastniško uporabljanih nepremičnin ali z njih,*

ter

(viii) *druge spremembe,*

ter

(e) *pošteno vrednost naložbene nepremičnine. V izjemnih primerih, opisanih v 53. členu, ko podjetje ne more zanesljivo določiti poštene vrednosti naložbene nepremičnine, mora razkriti:*

(i) *opis naložbene nepremičnine;*

(ii) *pojasnilo, zakaj poštene vrednosti ni mogoče zanesljivo določiti,*

in

(iii) *če je možno, razpon ocen, znotraj katerega je zelo verjetno poštena vrednost.*

▼M5

PREHODNA DOLOČBA

Model poštene vrednosti

80. ***Podjetje, ki je prej uporabljalo MRS 40 (2000) in izbere prvikrat razvrščanje in obračunavanje nekaterih ali vseh izbranih deležev v nepremičnini v poslovnem najemu kot naložbene nepremičnine, mora pripoznati učinek, ki ga ima ta izbira kot prilagoditev začetnega stanja zadržanega čistega dobička za obdobje, v katerem je izbira najprej opravljena. Poleg tega:***

(a) ***če je podjetje prej javno razkrilo (v računovodskih izkazih ali drugače) pošteno vrednost svojih deležev v nepremičninah v preteklih obdobjih (določeno na podlagi v skladu z opredelitvijo poštene vrednosti v 5. členu in z napotki v členih 36-52), se podjetju priporoča, vendar se od njega ne zahteva, da***

(i) ***preračuna začetni saldo zadržanega čistega dobička za najzgodnejša predstavljena obdobja, za katera je bila poštena vrednost javno razkrita,***

in

(ii) ***prevrednoti primerjalne informacije za takšna obdobja,***

ter

(b) ***če podjetje ni prej javno razkrilo informacij, opisanih v točki (a), ne sme prevrednotiti primerjalnih informacij in mora razkriti to dejstvo.***

81. Ta standard zahteva drugačno obravnavo kot MRS 8. MRS 8 zahteva, da se primerjalne informacije prevrednotijo, razen če to ni izvedljivo.

82. Kadar podjetje prvič uporabi ta standard, vključuje preračun začetnega salda zadržanega čistega dobička ponovno razvrstitev vsakega zneska v prevrednotovalnem presežku naložbenih nepremičnin.

Model nabavne vrednosti

83. MRS 8 se uporablja pri vsaki spremembi računovodskih usmeritev, ki se pojavi, kadar podjetje prvič uporabi ta standard in se odloči za uporabo modela nabavne vrednosti. Posledica spremembe računovodskih usmeritev je tudi ponovna razvrstitev vsakega zneska v prevrednotovalnem presežku naložbenih nepremičnin.

84. ***Zahteve členov 27-29, ki se nanašajo na začetne meritve posamezne naložbene nepremičnine, pridobljene v menjalnem poslu, veljajo izključno za bodoče posle.***

DATUM UVELJAVITVE

85. ***Podjetje mora uporabljati ta standard za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2005 ali kasneje. Njegova uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Če podjetje uporablja ta standard za obdobje pred 1. januarjem 2005, mora to razkriti.***

RAZVELJAVITEV MRS 40 (2000)

86. Ta standard nadomešča MRS 40 *Naložbene nepremičnine* (izdan 2000).

▼B

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD MRS 41

Kmetijstvo

Ta mednarodni računovodski standard (MRS) je sprejel odbor Sveta za mednarodne računovodske standarde (SMRS) decembra 2000 in se začne uporabljati za računovodske izkaze za obdobja, ki se začno 1. januarja 2003 ali kasneje.

UVOD

1. MRS 41 predpisuje računovodsko obravnavanje, predstavljanje računovodskih izkazov in razkritja, povezane s kmetijsko dejavnostjo, ki jih ne obravnavajo drugi mednarodni računovodski standardi. Kmetijska dejavnost je uravnavanje biološkega preobražanja živih živali ali rastlin (bioloških sredstev) v podjetju za prodajo, v kmetijske pridelke ali v dodatna biološka sredstva.

2. MRS 41 med drugim predpisuje računovodsko obravnavanje bioloških sredstev v obdobju rasti, propadanja, proizvajanja ali razploda ter začetno merjenje kmetijskih pridelkov ob spravitvi. Od začetnega pripoznanja bioloških sredstev do trenutka spravitve pridelka zahteva merjenje po pošteni vrednosti, zmanjšani za ocenjene stroške v trenutku prodaje, razen

▼B

če ob začetnem pripoznanju poštene vrednosti ni mogoče zanesljivo izmeriti. MRS 41 pa ne obravnava predelovanja kmetijskih pridelkov po spravitvi; na primer predelovanja grozdja v vino in volne v prejo.

3. Obstaja domneva, da je pošteno vrednost biološkega sredstva mogoče zanesljivo izmeriti. To domnevo je mogoče ovreči le ob začetnem pripoznanju biološkega sredstva, katerega tržno določene cene ali vrednosti niso na razpolago, druge ocenitve poštene vrednosti pa so spoznane kot očitno nezanesljive. V takšnem primeru MRS 41 zahteva, da podjetje izmeri biološko sredstvo po nabavni vrednosti, zmanjšani za vso nabrano amortizacijo in vse nabrane izgube zaradi oslabitve. Ko postane poštena vrednost takšnega biološkega sredstva zanesljivo izmerljiva, jo mora podjetje izmeriti in zmanjšati za ocenjene stroške v trenutku prodaje. V vseh primerih izmeri podjetje kmetijski pridelek ob njegovi spravitvi po pošteni vrednosti, zmanjšani za ocenjene stroške v trenutku prodaje.

4. MRS 41 zahteva, da se sprememba poštene vrednosti biološkega sredstva, zmanjšane za ocenjene stroške v trenutku njegove prodaje, vključi v ►**M5** poslovni izid ◄ obdobja, v katerem se pojavi. V kmetijski dejavnosti sprememba fizičnih lastnosti žive živali ali rastline neposredno poveča ali zmanjša gospodarske koristi za podjetje. Gozdarsko podjetje, ki se ukvarja z nasadi, lahko po obračunskem modelu na poslih zasnovanih izvirnih vrednosti odloži poročanje o prihodkih do prve spravitve in prodaje, morda 30 let po posaditvi. Na drugi strani obračunski model, ki pripoznava in meri biološko rast z uporabo sprotnih poštenih vrednosti, poroča o spremembah poštene vrednosti v obdobju med posaditvijo in spravitvijo pridelkov.

5. MRS 41 ne postavlja novih načel za zemljišča, povezana s kmetijsko dejavnostjo. Podjetje uporablja MRS 16, Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema), ali MRS 40 – Naložbene nepremičnine, odvisno od tega, kateri standard ustreza v danih okoliščinah. MRS 16 zahteva, da se zemljišče izmeri bodisi po nabavni vrednosti, zmanjšani za vse nabrane izgube zaradi oslabitev, bodisi po prevrednoteni vrednosti. MRS 40 zahteva, da se zemljišče, ki je naložbena nepremičnina, izmeri po pošteni vrednosti ali po nabavni vrednosti, zmanjšani za vse nabrane izgube zaradi oslabitev. Biološka sredstva, ki se fizično držijo zemljišča (na primer drevesa v gozdnem nasadu), se merijo po pošteni vrednosti, zmanjšani za ocenjene stroške v trenutku prodaje, ločeno od zemljišča.

6. MRS 41 zahteva, da se brezpogojna državna podpora, ki se nanaša na biološko sredstvo, izmerjena po pošteni vrednosti, zmanjšani za ocenjene stroške v trenutku prodaje, pripozna kot prihodek, kadar in zgolj kadar se pojavi terjatev iz tega naslova. Če je državna podpora pogojna, tudi kadar državna podpora zahteva, da se podjetje ne ukvarja z določeno kmetijsko dejavnostjo, mora podjetje pripoznati državno podporo kot prihodek, kadar in zgolj kadar so pogoji v zvezi z njo izpolnjeni. Če se državna podpora nanaša na biološko sredstvo, izmerjeno po nabavni vrednosti, zmanjšani za vso nabrano amortizacijo in vse nabrane izgube zaradi oslabitve, se uporablja MRS 20 – Obračunavanje državnih podpor in razkrivanje državne pomoči.

7. MRS 41 se začne uporabljati za letne računovodske izkaze za obdobja, ki se začno 1. januarja 2003 ali kasneje. Uporaba pred tem datumom je priporočljiva.

8. MRS 41 ne postavlja nobenih posebnih prehodnih določb. Privzetje MRS 41 se obravnava v skladu z MRS 8 – ►**M5** Poslovni izid ◄ v obdobju, bistvene napake in spremembe računovodskih usmeritev.

9. V dodatku A so ponazorilni zgledi uporabe MRS 41. Dodatek B, Podlaga za sklepe, pa povzema razloge odbora za sprejetje zahtev, postavljenih v MRS 41.

VSEBINA

	Odstavki
Namen	381
Področje	381
Opredelitve pojmov	382
Opredelitve pojmov, povezanih s kmetijstvom	382
Opredelitve splošnih pojmov	382
Pripoznavanje in merjenje	383
Dobički in izgube	385
Nezmožnost zanesljivega merjenja poštene vrednosti	385
Državne podpore	385
Predstavljanje in razkrivanje	386

▼B

	Odstavki
Predstavljanje	386
Razkrivanje	386
Splošno	386
Dodatna razkritja za biološka sredstva, če ni mogoče zanesljivo izmeriti poštene vrednosti	388
Državne podpore	388
Datum uveljavitve in prehod	388

Standarde, ki so natisnjeni s krepkimi ležečimi črkami, je treba brati v povezavi s temeljnim gradivom in navodili za uporabo v tem standardu ter v povezavi z „Uvodom v določbe mednarodnih računovodskih standardov". Mednarodni računovodski standardi niso namenjeni za uporabo pri nebistvenih postavkah (glej odstavek 12 Uvoda).

NAMEN

Namen tega standarda je predpisati računovodsko obravnavanje, predstavljanje računovodskih izkazov in razkritja, povezane s kmetijsko dejavnostjo.

PODROČJE

1. Ta standard velja za obravnavanje s kmetijsko dejavnostjo povezanih:

   (a) bioloških sredstev;

   (b) kmetijskih pridelkov ob spravitvi; in

   (c) državnih podpor, obravnavanih v odstavkih 34 in 35.

2. Ta standard se ne uporablja pri:

   (a) zemljišča, povezana s kmetijsko dejavnostjo (glej MRS 16 – Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema), in MRS 40 – Naložbene nepremičnine); in

   (b) neopredmetena sredstva, povezana s kmetijsko dejavnostjo (glej MRS 38 – Neopredmetena sredstva).

3. Ta standard velja za kmetijske pridelke, ki so pospravljeni proizvodi bioloških sredstev podjetja, le v trenutku spravitve. Kasneje se uporablja MRS 2 – Zaloge, ali drug ustrezni mednarodni računovodski standard. Skladno s tem ta standard ne obravnava predelovanja kmetijskih pridelkov po spravitvi; na primer predelovanje grozdja v vino pri vinarju, ki je pridelal grozdje. Takšno predelovanje je sicer logični in naravni podaljšek kmetijske dejavnosti in taki dogodki so nekoliko podobni biološkemu preobražanju, vendar takšno predelovanje ni vključeno v opredelitev kmetijske dejavnosti v tem standardu.

4. V razpredelnici v nadaljevanju so zgledi bioloških sredstev, kmetijskih pridelkov in proizvodov, ki so posledek predelovanja po spravitvi:

Biološka sredstva	Kmetijski pridelki	Proizvodi, ki so posledek predelovanja po spravitvi
Ovce	Volna	Preja, preproga
Drevesa v gozdnem nasadu	Hlodi	Stavbni les
Sadike	Bombaž	Preja, oblačila
	Požeto trsje	Sladkor
Mlečno govedo	Mleko	Sir
Svinje	Svinjsko meso	Klobase, prekajena gnjat
Grmi	Listi (čajni, tobačni)	Čaj, posušeni tobak
Trta	Grozdje	Vino
Sadna drevesa	Obrano sadje	Predelano sadje

OPREDELITVE POJMOV

Opredelitve pojmov, povezanih s kmetijstvom

5. V tem standardu so uporabljeni naslednji izrazi, katerih pomeni so natančno določeni:

   Kmetijska dejavnost je uravnavanje biološkega preobražanja bioloških sredstev v podjetju za prodajo, v kmetijske pridelke ali v dodatna biološka sredstva.

   Kmetijski pridelek je pospravljen proizvod bioloških sredstev podjetja.

▼B

Biološko sredstvo je živa žival ali rastlina.

Biološko preobražanje obsega rast, propadanje, proizvajanja in razplod, ki povzročajo kakovostne ali količinske spremembe biološkega sredstva.

Skupina bioloških sredstev je skupek podobnih živih živali ali rastlin.

Spravitev pridelka je ločitev pridelka od biološkega sredstva ali prenehanje življenja biološkega sredstva.

6. Kmetijska dejavnost obsega različne vrste dejavnosti, na primer živinorejo, gozdarstvo, pospravljanje letnih ali večletnih pridelkov, gojitev sadovnjakov in nasadov, cvetličarstvo in vodogojstvo (tudi ribogojstvo). V tej različnosti pa je nekaj skupnih lastnosti:

   (a) zmožnost spreminjanja: žive živali in rastline so se zmožne biološko 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; in

   (c) merjenje sprememb: spreminjanje kakovosti (na primer genetskih odlik, gostote, zrelosti, maščobnosti, vsebnost beljakovin in žilavost vlaken) ali količine (na primer zaroda, teže, kubičnih metrov, dolžine ali premera vlaken ter števila brstičev), ki jih ustvarja biološka preobrazba, se meri in spremlja kot običajno področje nalog uravnavanja.

7. Biološka preobrazba se konča s 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 pa ali

   (b) z ustvarjanjem kmetijskih pridelkov, kot so mleček, čajni listi, volna in mleko.

Opredelitve splošnih pojmov

8. V tem standardu so uporabljeni naslednji izrazi, katerih pomeni so natančno določeni:

   Delujoči trg je trg, na katerem obstajajo vse naslednje okoliščine:

   (a) predmeti, s katerim se trguje na trgu, so iste vrste;

   (b) praviloma vedno obstajajo voljni kupci in voljni prodajalci; in

   (c) cene so javne.

   Knjigovodska vrednost je znesek, s katerim se sredstvo pripozna v bilanci stanja.

   Poštena vrednost je znesek, s katerim je mogoče zamenjati sredstvo ali poravnati obveznost med dobro obveščenima in voljnima strankama v premišljenem poslu.

   Državne podpore so opredeljene v MRS 20 – Obračunavanje državnih podpor in razkrivanje državnih pomoči.

9. Poštena vrednost sredstva je zasnovana na njegovi sedanji namestitvi in njegovem sedanjem stanju. Potemtakem je na primer poštena vrednost živine na posestvu cena živine na ustreznem trgu, zmanjšana za prevozne in druge stroške dostave živine na ta trg.

PRIPOZNAVANJE IN MERJENJE

10. Podjetje pripozna biološko sredstvo ali kmetijski pridelek, kadar in zgolj kadar:

   (a) obvladuje sredstvo na podlagi dogodkov v preteklosti;

   (b) je verjetno, da bodo prihodnje gospodarske koristi, povezane s sredstvom, pritekale v podjetje; in

   (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. Prihodnje koristi se praviloma ocenijo na podlagi meritev pomembnih fizičnih lastnosti.

▼B

12. Biološko sredstvo je treba ob začetnem pripoznanju in ob vsakem datumu bilance stanja izmeriti po pošteni vrednosti, zmanjšani za ocenjene stroške v trenutku prodaje, razen v primeru, ki je opisan v odstavku 30, ko poštene vrednosti ni mogoče zanesljivo izmeriti.

13. Pospravljen kmetijski pridelek iz bioloških sredstev podjetja, je treba izmeriti po pošteni vrednosti, zmanjšani za ocenjene stroške prodaje v trenutku spravitve. Takšna meritev dá, če se uporablja MRS 2 – Zaloge, ali drug ustrezen mednarodni računovodski standard, nabavno vrednost na ta datum.

14. Stroški v trenutku prodaje vključujejo opravnine borznih posrednikov in trgovcev, ki jih odmerjajo urejevalne agencije in blagovne borze, ter prenosne davke in carine. Stroški v trenutku prodaje izključujejo prevozne in druge stroške, ki so potrebni, da pride sredstvo na trg.

15. Ugotavljanje poštene vrednosti biološkega sredstva ali kmetijskega pridelka je mogoče olajšati s skupinjenjem bioloških sredstev ali kmetijskih pridelkov v skladu s pomembnimi znaki, na primer po starosti ali kakovosti. Podjetje izbere kot podlago za ocenitev znake, ki se ujemajo z znaki, uporabljanimi na trgu.

16. Podjetja pogosto sklepajo pogodbe za prodajo svojih bioloških sredstev ali kmetijskih pridelkov na kak prihodnji datum. Pogodbene cene niso nujno ustrezne za določanje poštene vrednosti, ker poštena vrednost odseva sprotni trg, na katerem vstopata v posel voljna kupec in prodajalec. Zato se poštena vrednost biološkega sredstva ali kmetijskega pridelka ne prilagaja obstoju pogodbe. V nekaterih primerih je lahko pogodba za prodajo biološkega sredstva ali kmetijskega pridelka kočljiva pogodba, kot jo opredeljuje MRS 37 – Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva. Pri kočljivih pogodbah se uporablja MRS 37.

17. Če obstaja za biološko sredstvo ali kmetijski pridelek delujoči trg, je borzna cena na takšnem trgu ustrezna podlaga za določitev poštene vrednosti takšnega sredstva. Če ima podjetje dostop na različne delujoče trge, uporablja najustreznejšega. Na primer če ima dostop na dva delujoča trga, uporabi ceno na trgu, ki ga bo po pričakovanju uporabljalo.

18. Če delujoči trg ne obstaja, uporabi podjetje za določitev poštene vrednosti eno ali več možnosti od naslednjih, če so na razpolago:

    (a) zadnjo obstoječo ceno za posel na trgu, če se med datumom tega posla in datumom bilance stanja gospodarske okoliščine niso pomembno spremenile;

    (b) tržne cene podobnih sredstev s preračuni, ki odsevajo razlike; in

    (c) področno primerjalno sodilo, kot sta vrednost sadovnjaka na izvozno paleto, mernik ali hektar, in vrednost živine na kilogram mesa.

19. V nekaterih primerih lahko viri informacij, ki so navedeni v odstavku 18, nakazujejo različne sklepe glede poštene vrednosti biološkega sredstva ali kmetijskega pridelka. Podjetje prouči razloge za takšne razlike, da bi dobilo najbolj zanesljivo oceno poštene vrednosti v okviru razmeroma ozkega razpona utemeljenih ocen.

20. V nekaterih primerih tržno določene cene ali vrednosti morda niso na razpolago za biološko sredstvo v njegovem sedanjem stanju. V takšnih primerih uporablja podjetje pri določanju poštene vrednosti sedanjo vrednost pričakovanih denarnih tokov iz sredstva, razobrestenih na podlagi obstoječe tržno določene stopnje pred obdavčitvijo.

21. Namen izračuna sedanje vrednosti pričakovanih čistih denarnih tokov je ugotoviti pošteno vrednost biološkega sredstva glede na njegovo sedanjo namestitev in stanje. Podjetje to upošteva pri določanju ustrezne razobrestovalne mere, ki naj bi se uporabljala pri ocenjevanju pričakovanih čistih denarnih tokov. Sedanje stanje biološkega sredstva izključuje kakršnakoli povečanja vrednosti iz dodatnih bioloških preobrazb in prihodnjih dejavnosti podjetja, kot so tista, ki so povezana s povečanjem prihodnjega biološkega preobražanja, pospravljanja pridelkov in prodajanja.

22. Podjetje ne rezervira nobenih denarnih tokov za financiranje sredstev, obdavčitev ali obnovitev bioloških sredstev po spravitvi (na primer za nabavno vrednost ponovne posaditve dreves po spravitvi).

23. Pri sporazumevanju o ceni posla na čisto poslovni ravni upoštevajo dobro obveščeni in voljni kupci in prodajalci možnost razlik v denarnih tokovih. Iz tega sledi, da poštena vrednost odseva možnost takšnih razlik. V skladu s tem upošteva podjetje pričakovanja glede takšnih možnih razlik v denarnih tokovih pri pričakovanih denarnih tokovih, razobrestovalni meri ali zvezi obojega. Pri določanju razobrestovalne mere uporablja podjetje domneve, ki so v skladu s tistimi, uporabljenimi pri ocenjevanju pričakovanih denarnih tokov, da bi se izognilo vplivu dvakratnega upoštevanja ali prezrtja nekaterih domnev.

24. Nabavna vrednost se lahko včasih približa pošteni vrednosti, zlasti če:

▼B

(a) je bilo od pojavitve začetne nabavne vrednosti malo bioloških preobrazb (na primer pri sadikah sadnih dreves, ki so bile posajene tik pred datumom bilance stanja); ali

(b) ni pričakovati, da bi bil vpliv biološke preobrazbe na ceno pomemben (na primer začetna rast v 30-letnem proizvajalnem krogu borovega nasada).

25. Biološka sredstva se pogosto fizično držijo zemljišča (na prime drevesa v gozdnem nasadu). Morda ni posebnega trga za biološka sredstva, ki se držijo zemljišča, toda delujoči trg lahko obstaja za povezana sredstva, to je za biološka sredstva, neobdelano zemljišče in izboljšave zemljišča v svežnju. Podjetje lahko uporabi pri določanju poštene vrednosti bioloških sredstev informacije o povezanih sredstvih. Na primer pošteno vrednost neobdelanega zemljišča in izboljšav zemljišča se lahko odšteje od poštene vrednosti povezanih sredstev, da se dobi poštena vrednost bioloških sredstev.

Dobički in izgube

26. Dobiček ali izgubo, ki se pojavi ob začetnem pripoznanju biološkega sredstva po pošteni vednosti, zmanjšani za ocenjene stroške v trenutku prodaje, in pri spremembi poštene vrednosti biološkega sredstva, zmanjšani za ocenjene stroške v trenutku prodaje, je treba vključiti v ►M5 poslovni izid ◄ obdobja, v katerem se pojavi.

27. Izguba se ob začetnem pripoznanju biološkega sredstva lahko pojavi, ker so ocenjeni stroški v trenutku prodaje pri določanju poštene vrednosti biološkega sredstva odšteti. Dobiček se lahko pojavi ob začetnem pripoznanju biološkega sredstva, na primer ko je tele rojeno.

28. Dobiček ali izgubo, ki se pojavi ob začetnem pripoznanju kmetijskega pridelka po pošteni vrednosti, zmanjšani za ocenjene stroške v trenutku prodaje, je treba vključiti v čisti poslovni izid obdobja, v katerem se pojavi.

29. Dobiček ali izguba se ob začetnem pripoznanju kmetijskega pridelka lahko pojavi kot posledica spravitve pridelka.

Nezmožnost zanesljivega merjenja poštene vrednosti

▼M3

30. Obstaja domneva, da je pošteno vrednost biološkega sredstva mogoče zanesljivo izmeriti. To predpostavko pa je mogoče ovreči le ob začetnem pripoznanju biološkega sredstva, za katero niso na razpolago tržno določene cene ali vrednosti in za katero so druge ocene poštene vrednosti očitno nezanesljive. V takšnem primeru se biološka sredstva merijo po nabavni vrednosti, zmanjšani za vso nabrano amortizacijo in vse nabrane izgube zaradi oslabitve. Ko postane poštena vrednost takšnega biološkega sredstva zanesljivo izmerljiva, jo mora podjetje izmeriti in zmanjšati za ocenjene stroške v trenutku prodaje. Ko nekratkoročno biološko sredstvo izpolni sodila za razvrstitev med sredstva za prodajo (ali vključitev v skupino za odtujitev, razvrščeno med sredstva za prodajo) v skladu z MSRP 5 Nekratkoročna sredstva za prodajo in ustavljeno poslovanje, *se predpostavlja, da je možno zanesljivo izmeriti pošteno vrednost*.

▼B

31. Domnevo iz odstavka 30 je mogoče ovreči le ob začetnem pripoznanju. Podjetje, ki je prej izmerilo biološko sredstvo po pošteni vrednosti, zmanjšani za ocenjene stroške v trenutku prodaje, ga nato do odtujitve meri po pošteni vrednosti, zmanjšani za ocenjene stroške v trenutku prodaje.

32. V vseh primerih meri podjetje kmetijske pridelke v trenutku spravitve po pošteni vrednosti, zmanjšani za stroške v trenutku prodaje. Ta standard odseva mnenje, da je pošteno vrednost kmetijskega pridelka v trenutku spravitve mogoče vedno zanesljivo izmeriti.

33. Pri določanju nabavne vrednosti, nabrane amortizacije in nabranih izgub zaradi oslabitve upošteva podjetje MRS 2 – Zaloge, MRS 16 – Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema), in MRS 36 – Oslabitev sredstev.

DRŽAVNE PODPORE

34. Brezpogojno državno podporo, ki se nanaša na biološko sredstvo, izmerjeno po pošteni vrednosti, zmanjšani za ocenjene stroške v trenutku prodaje, je treba pripoznati kot prihodek, kadar in zgolj kadar postane državna podpora izterljiva.

35. Če je državna podpora, ki se nanaša na biološko sredstvo, izmerjeno po pošteni vrednosti, zmanjšani za ocenjene stroške v trenutku prodaje, pogojna, tudi kadar državna podpora zahteva, da se podjetje ne ukvarja z določeno kmetijsko dejavnostjo, mora podjetje pripoznati državno podporo kot prihodek, kadar in zgolj kadar so pogoji v zvezi z njo izpolnjeni.

▼B

36. Roki in pogoji za državne podpore so lahko različni. Na primer državna podpora lahko zahteva, da podjetje obdeluje zemljo na nekem mestu pet let in da podjetje vrne celotno državno podporo, če obdeluje zemljo manj kot pet let. V takšnem primeru se državna podpora ne pripozna kot prihodek, dokler ne poteče pet let. Če pa državna podpora dovoljuje, da podjetje del, ki se nanaša na pretekli čas, obdrži, podjetje pripozna sorazmerni del državne podpore kot prihodek.

37. Če se državna podpora nanaša na biološko sredstvo, izmerjeno po nabavni vrednosti, zmanjšani za vso nabrano amortizacijo in vse nabrane izgube zaradi oslabitve (glej odstavek 30), se uporablja MRS 20, Obračunavanje državnih podpor in razkrivanje državne pomoči.

38. Ta standard zahteva drugačno obravnavanje kot MRS 20, če se državna podpora nanaša na biološko sredstvo, izmerjeno po pošteni vrednosti, zmanjšani za stroške v trenutku prodaje, ali če državna podpora zahteva, da se podjetje ne ukvarja z določeno kmetijsko dejavnostjo. MRS 20 se uporablja samo pri državni podpori, ki se nanaša na biološko sredstvo, izmerjeno po nabavni vrednosti, zmanjšani za vso nabrano amortizacijo in vse nabrane izgube zaradi oslabitve.

PREDSTAVLJANJE IN RAZKRIVANJE

▼M5

▼B

Razkrivanje

Splošno

40. Podjetje razkrije celotni dobiček ali celotno izgubo, ki se pojavi v obravnavanem obdobju zaradi začetnega pripoznanja bioloških sredstev in kmetijskih pridelkov ter zaradi spremembe poštene vrednosti, zmanjšane za ocenjene stroške v trenutku prodaje bioloških sredstev.

41. Podjetje mora poskrbeti za opis vsake skupine bioloških sredstev.

42. Razkritje, ki ga zahteva odstavek 41, ima lahko obliko poročila ali številčnega opisa.

43. Podjetju se priporoča, da poskrbi za številčni opis vsake skupine bioloških sredstev, pri tem pa razlikuje med porabljivimi in rodnimi biološkimi sredstvi ali med zrelimi in nezrelimi biološkimi sredstvi, kar pač ustreza. Na primer podjetje lahko po skupinah razkrije knjigovodske vrednosti porabljivih bioloških sredstev in rodnih bioloških sredstev. Podjetje lahko dalje razdeli takšne knjigovodske vrednosti na zrela in nezrela sredstva. Takšno razlikovanje da informacijo, ki utegne biti koristna pri ocenjevanju časovne opredelitve prihodnjih denarnih tokov. Podjetje razkrije podlago za vsako takšno razlikovanje.

44. Porabljiva biološka sredstva so tista, ki bodo pospravljena kot kmetijski pridelek ali prodana kot biološka sredstva. Porabljiva biološka sredstva so na primer živina, namenjena proizvajanju mesa, živina, namenjena prodaji, ribe v gojiščih, pridelki, kot sta koruza in pšenica, ter drevesa, ki se gojijo za stavbni les. Rodna biološka sredstva so tista, ki niso porabljiva; na primer živina, s katero se proizvaja mleko, vinska trta, sadna drevesa in drevesa, iz katerih se pridobivajo drva, drevesa pa ostanejo. Rodna biološka sredstva niso kmetijski pridelek, temveč prej samoobnovljiva sredstva.

45. Biološka sredstva se lahko razvrstijo kot zrela biološka sredstva ali kot nezrela biološka sredstva. Zrela biološka sredstva so tista, ki so dosegla lastnosti, potrebne za spravitev (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; in

(b) nedenarna merila ali ocene fizičnih količin:

(i) vsake skupine bioloških sredstev podjetja na koncu obdobja; in

(ii) izložka kmetijskega pridelka v obdobju.

47. Podjetje mora razkriti metode in pomembne domneve, uporabljene pri določanju poštene vrednosti vsake skupine kmetijskega pridelka v trenutku spravitve in vsake skupine bioloških sredstev.

▼B

48. Podjetje mora razkriti pošteno vrednost kmetijskega pridelka, pospravljenega v obdobju, ki je določena v trenutku spravitve in zmanjšana za ocenjene stroške v trenutku prodaje.

49. Podjetje mora razkriti:

(a) obstoj knjigovodskih vrednosti bioloških sredstev, katerih lastninska pravica je omejena, in knjigovodskih vrednosti bioloških sredstev, danih kot varščina za dolgove;

(b) znesek obvez za razvoj ali pridobitev bioloških sredstev; in

(c) strategije ravnanja s finančnim tveganjem, ki se nanaša na kmetijsko dejavnost.

▼M5

50. Podjetje mora predstaviti uskladitev sprememb knjigovodskih vrednosti bioloških sredstev med začetkom in koncem obravnavanega obdobja. Uskladitev vključuje:

▼B

(a) dobiček ali izgubo, ki nastane pri spremembah poštene vrednosti, zmanjšane za ocenjene stroške v trenutku prodaje;

(b) povečanja zaradi nakupov;

▼M3

(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;

▼B

(d) zmanjšanja zaradi spravitve pridelkov;

(e) povečanja, ki so posledice poslovnih združitev;

▼M5

(f) čisto tečajno razliko, ki izhaja iz prevedbe računovodskih izkazov v drugo predstavitveno valuto in prevedbe poslovanja v tujini v predstavitveno valuto poročajočega podjetja,

in

▼B

(g) druge spremembe.

51. Poštena vrednost biološkega sredstva, zmanjšana za ocenjene stroške v trenutku prodaje, se lahko spreminja zaradi fizičnih in cenovnih sprememb na trgu. Ločeno razkritje fizičnih in cenovnih sprememb je koristno za ocenjevanje dosežkov v obravnavanem obdobju in prihodnjih obetov, zlasti če krog proizvajanja presega leto dni. V takšnih primerih se podjetju priporoča, da po skupinah ali drugače razkrije znesek spremembe poštene vrednosti, zmanjšane za ocenjene stroške v trenutku prodaje, ki je vključen v čisti 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.

▼M5

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.

▼B

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 nabrano amortizacijo in vse nabrane izgube zaradi oslabitve (glej odstavek 30), 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;

▼B

(d) uporabljeno metodo amortiziranja;

(e) dobo koristnosti ali uporabljene stopnje amortiziranja; in

(f) kosmato knjigovodsko vrednost in nabrano amortizacijo (skupaj z nabranimi izgubami zaradi oslabitve) na začetku in na koncu obdobja.

55. Če meri podjetje v obravnavanem obdobju biološka sredstva po nabavni vrednosti, zmanjšani za vso nabrano amortizacijo in vse nabrane izgube zaradi oslabitev (glej odstavek 30), mora razkriti vsak(-o) dobiček ali izgubo, pripoznan(-o) ob odtujitvi takšnih bioloških sredstev, uskladitev, ki jo zahteva odstavek 50, pa mora ločeno razkriti zneske, ki se nanašajo na takšna biološka sredstva. Poleg tega mora uskladitev vključiti naslednje zneske, vključene v čisti poslovni izid, povezan s takšnimi biološkimi sredstvi:

(a) izgube zaradi oslabitve;

(b) odprave izgub zaradi oslabitve; in

(c) amortizacijo.

56. Če poštena vrednost bioloških sredstev, prej izmerjena po nabavni vrednosti, zmanjšani za vso nabrano amortizacijo in vse nabrane izgube zaradi oslabitve, postane v obravnavanem obdobju zanesljivo izmerljiva, mora podjetje za takšna biološka sredstva razkriti:

(a) njihov opis;

(b) pojasnilo, zakaj poštene vrednosti ni mogoče zanesljivo izmeriti; in

(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; in

(c) pomembna zmanjšanja, ki se pričakujejo v ravni državnih podpor.

DATUM UVELJAVITVE IN PREHOD

58. Ta mednarodni računovodski standard se začne uporabljati za letne računovodske izkaze za obdobja, ki se začno 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. Privzetje tega standarda se obravnava v skladu z MRS 8 – Čisti poslovni izid v obdobju, bistvene napake in spremembe računovodskih usmeritev.

▼M6

MEDNARODNI STANDARD RAČUNOVODSKEGA POROČANJA 2

Plačilo z delnicami

VSEBINA

	Odstavek
Namen	1
Področje	2-6
Pripoznavanje	7-9
S kapitalom poravnane plačilne transakcije z delnicami	10-29
Pregled	10-13
Posli, pri katerih so prejete storitve	14-15
Posli merjeni s sklicevanjem na pošteno vrednost danih kapitalskih inštrumentov	16-25
Določitev poštene vrednosti danih kapitalskih inštrumentov	16-18
Obravnava odmernih pogojev	19-21
Obravnava lastnosti ponovnega podelitve	22
Po datumu odmere	23
Če poštene vrednosti kapitalskega inštrumenta ni mogoče zanesljivo izmeriti.	24-25

▼M6

Sprememba pogojev, na osnovi katerih so bili kapitalski inštrumenti podeljeni, vključno s preklicem in poravnavo	26-29
Z denarjem poravnane plačilne transakcije z delnicami	30-33
Plačilne transakcije z delnicami z denarno alternativo	34-43
Plačilne transakcije z delnicami, pri katerih ima nasprotna stranka zagotovljeno izbiro poravnave z določili dogovora	35-40
Plačilne transakcije z delnicami, pri katerih ima podjetje zagotovljeno izbiro poravnave z določili dogovora	41-43
Razkritja	44-52
Prehodne določbe	53-59
Datum uveljavitve	60

NAMEN

1 Namen tega MSRP je določiti računovodsko poročanje podjetij v primeru *plačilnih transakcij z delnicami.* Ta standard predvsem zahteva od podjetja, da v izkazu poslovnega izida in bilanci stanja prikaže učinke plačilnih transakcij z delnicami, vključno s stroški povezanimi s transakcijami pri katerih so *delniške opcije* podeljene zaposlencem.

PODROČJE

2 Podjetje uporablja ta MSRP pri obračunavanju vseh plačilnih transakcij z delnicami, vključno s/z:

(a) *s kapitalom poravnanih plačilnih transakcij z delnicami*, preko katerih prejme podjetje blago ali storitve kot plačilo za *kapitalski inštrument* podjetja (vključno z delnicami ali delniškimi opcijami),

(b) *z denarjem poravnanih plačilnih transakcij z delnicami*, preko katerih pridobi podjetje blago ali storitve z nastankom obveznosti do dobavitelja tega blaga ali storitev za zneske, ki temeljijo na tečaju (ali vrednosti) delnice podjetja ali drugega kapitalskega inštrumenta podjetja,

in

(c) transakcijami preko katerih podjetje pridobi blago ali prejme storitve na podlagi dogovora, ki zagotavlja podjetju ali dobavitelju tega blaga ali storitve možnost, da podjetje poravna transakcijo z denarjem (ali drugimi sredstvi) ali preko izdaje kapitalskih inštrumentov,

razen, kot je navedeno v 5. in 6. členu.

3 Za namen tega MSRP se smatra prenos kapitalskih inštrumentov podjetja s strani njegovih delničarjev na stranke, ki so podjetju dobavile blago ali storitve (vključno z zaposlenci), kot plačilna transakcija z delnicami razen, če gre pri prenosu za očitno drug namen, kot je plačilo dobavljenega blaga ali storitev podjetju. To velja tudi za prenose kapitalskih inštrumentov obvladujočega podjetja, ali drugega podjetja v skupini, na stranke, ki so dobavile blago ali storitve podjetju.

4 Za namen tega MSRP se transakcija z zaposlencem (ali drugo stranko) kot imetnikom kapitalskega inštrumenta podjetja ne šteje za plačilno transakcijo z delnicami. Na primer, če podjetje podeli vsem imetnikom kapitalskih inštrumentov določenega razreda pravico, da lahko pridobijo dodatne kapitalske inštrumente podjetja za ceno, ki je manjša od poštene vrednosti tega kapitalskega inštrumenta, in zaposlenec dobi to pravico, ker je imetnik kapitalskega inštrumenta tega razreda, potem za podelitev oz. uveljavljanje te pravice ne veljajo zahteve iz tega MSRP.

5 Kakor je navedeno v 2. členu, se ta MSRP uporablja za plačilne transakcije z delnicami pri katerih podjetje pridobi blago ali prejme storitve. Blago vključuje zaloge, potrošno blago, opredmetena osnovna sredstva, neopredmetena sredstva in druga nefinančna sredstva. Vendar pa podjetju ni potrebno upoštevati tega MSRP pri transakcijah v katerih podjetje pridobi blago kot del čistih sredstev pri poslovnih združitvah za katere velja MRS 22 *Poslovne združitve*. Kapitalski inštrumenti izdani pri poslovnih združitvah v zameno za obvladanje prevzetega podjetja, torej ne spadajo v okvir teh MSRP. Vendar pa kapitalski inštrumenti podeljeni zaposlencem prevzetega podjetja kot zaposlenim (t. j. v zameno za neprekinjeno službovanje) spadajo v okvir tega MSRP. Podobno se tudi preklic, zamenjava ali sprememba *dogovora za plačilo z delnicami* zaradi poslovne združitve ali druge reorganizacije kapitala obračuna v skladu s tem MSRP.

▼M6

6 Ta MSRP ne velja za poravnane plačilne transakcije z delnicami, preko katerih podjetje pridobi blago ali prejme storitve na podlagi pogodbe v okviru členov 8-10, MRS 32 *Finančni inštrumenti:Razkrivanje in predstavljanje* (spremenjen v letu 2003) ali členov 5-7 MRS 39 *Finančni inštrumenti:Pripoznavanje in merjenje* (spremenjen v letu 2003).

PRIPOZNAVANJE

7 **Podjetje mora pripoznati blago ali storitev pridobljeno ali prejeto pri plačilnih transakcijah z delnicami, ko je to blago pridobljeno oz. storitev prejeta. Podjetje mora pripoznati ustrezno povečanje kapitala, če je bilo blago oz. storitev dobljena na podlagi s kapitalom poravnane plačilne transakcije z delnicami in mora pripoznati dolg, če je bilo blago oz. storitev pridobljena na podlagi z denarjem poravnane plačilne transakcije za delnice.**

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 Z DELNICAMI

Pregled

10 **Ko gre za s kapitalom poravnane plačilne transakcije z delnicami mora podjetje izmeriti prejeto blago oz. storitve in ustrezno povečanje 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 kapitala posredno, s sklicevanjem** (*) **na pošteno vrednost danega kapitalskega inštrumenta.**

11 Za uveljavljanje zahtev iz 10. člena, za transakcije z *zaposlenci in drugimi, ki opravljajo podobne storitve* (**), mora podjetje izmeriti pošteno vrednost prejetih storitev s sklicevanjem na pošteno vrednost danega kapitalskega inštrumenta, ker, kot je razloženo v 12. členu, ponavadi ni mogoče zanesljivo oceniti poštene vrednosti prejetih storitev. Pri merjenju poštene vrednosti teh kapitalskih inštrumentov se upošteva *datum podelitve*.

12 Ponavadi so delnice, delniške opcije ali drugi kapitalski inštrumenti 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 inštrumenta. Poleg tega so delnice ali delniške opcije včasih podeljene kot del premij in torej niso del osnovne plače — so za vzpodbudo delavcem, da ostanejo v podjetju ali za nagrado za njihova prizadevanja za izboljšanje uspešnosti podjetja. S tem ko podjetje podeli delnice ali delniške opcije kot dodatek k plačilu delavcev, da dodatno plačilo za pridobitev dodatnih koristi. Pošteno vrednost teh dodatnih koristi 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 inštrumentov.

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 izme-

(*) 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.

(**) V nadaljevanju tega MSRP se vsa sklicevanja na zaposlence nanašajo tudi na druge, ki opravljajo podobne storitve.

▼M6

riti prejeto blago ali storitve in ustrezno povečanje kapitala posredno s sklicevanjem na pošteno vrednost danih kapitalskih inštrumentov, ki je izmerjena na datum, ko podjetje pridobi blago oz. ko nasprotna stranka opravi storitev.

Posli, pri katerih so prejete storitve

14 Če so dani kapitalski inštrumenti takoj odmerjeni, potem od nasprotne stranke ni zahtevano, da zaključi določeno obdobje službovanja, preden postane brezpogojno upravičena do teh kapitalskih inštrumentov. V primeru pomanjkanja nasprotnih dokazov, mora podjetje predpostaviti, da so storitve, ki jih je opravila nasprotna stranka kot plačilo za kapitalske inštrumente, bile prejete. V takšnem primeru mora podjetje na datum podelitve pripoznati prejete storitve v celoti, z ustreznim povečanjem kapitala.

15 Če se dani kapitalski inštrumenti 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 inštrumente, prejete v prihodnosti, in sicer v *odmerni dobi*. Podjetje mora obračunati te storitve z ustreznim povečanjem kapitala, ko jih nasprotna stranka med odmerno dobo opravi. Na primer:

(a) če so zaposlencu podeljene delniške opcije pod pogojem, da opravi triletno službovanje, potem podjetje predpostavi, da bodo storitve, ki jih bo opravil zaposlenec kot plačilo za delniške opcije, prejete v prihodnosti, in sicer v odmerni dobi treh let.

(b) če so zaposlencu podeljene delniške opcije pod pogojem, da izpolni pogoj uspešnosti in ostane zaposlen v podjetju dokler ta pogoj uspešnosti ni izpolnjen in je dolžina odmerne dobe odvisna od tega kdaj bo ta pogoj uspešnosti izpolnjen, potem podjetje predpostavi, da bodo storitve, ki jih bo opravil zaposlenec kot plačilo za delniške opcije, prejete v prihodnosti, v pričakovani odmerni dobi. Podjetje oceni dolžino pričakovane odmerne dobe na datum podelitve, in sicer na podlagi najverjetnejšega izida pogoja uspešnosti. Če je pogoj uspešnosti *tržna okoliščina*, mora biti ocena dolžine pričakovane odmerne dobe skladna s predpostavkami, ki so bile uporabljene pri oceni poštene vrednosti podeljene opcije in ne sme biti kasneje spremenjena. 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.

Posli merjeni s sklicevanjem na pošteno vrednost danih kapitalskih inštrumentov

Določitev poštene vrednosti danih kapitalskih inštrumentov

16 Pri poslih, ki se jih meri s sklicevanjem na pošteno vrednost danih kapitalskih inštrumentov, podjetje izmeri pošteno vrednost danih kapitalskih inštrumentov 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 inštrumenti podeljeni (zahteve iz členov 19-22).

17 Če tržni tečaji niso na razpolago, podjetje oceni pošteno vrednost danih kapitalskih inštrumentov tako, da oceni kakšen tečaj bi ti kapitalski inštrumenti dosegali na datum merjenja v premišljenem poslu med dobro obveščenima in voljnima strankama. Tehnika vrednotenja mora biti skladna s splošno sprejeto metodiko vrednotenja cen finančnih inštrumentov in mora vsebovati vse dejavnike in predpostavke, ki bi jih dobro obveščen in voljan udeleženec na trgu upošteval pri določanju cene (zahteve iz členov 19-22).

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.

Obravnava odmernih pogojev

19 Podelitev kapitalskega inštrumenta je lahko pogojena z zadovoljitvijo določenega *odmernega pogoja*. Na primer, podelitev delnic ali delniških opcij zaposlencu je ponavadi pogojena z določeno dobo, v kateri mora zaposlenec ostati zaposlen v podjetju. Lahko je postavljen pogoj uspešnosti, ki mora biti zadovoljen, kot na primer doseganje določene rasti dobička ali določen dvig tečaja delnice podjetja. Odmerni pogoji, razen tržnih okoliščin, niso upoštevani, ko se ocenjuje pošteno vrednost delnic ali delniških opcij na datum merjenja. Vendar pa se odmerni pogoji upoštevajo tako, da se prilagodi število kapitalskih inštrumentov, ki so vključeni v merjenje zneska posla, tako da je končni pripoznan znesek za blago oz. storitve prejet kot plačilo za dane kapitalske inštrumente določen na podlagi števila odmerjenih kapitalskih inštrumentov. Torej, gledano kumulativno, se znesek za prejeto blago ali storitev ne prizna, če dani kapitalski inštrumenti niso odmerjeni, ker ne zadovoljijo odmernih

▼M6

pogojev, t. j. nasprotna stranka ne zaključi določenega obdobja službovanja ali ni izpolnjen pogoj uspešnosti, kot je določeno v zahtevah 21. člena.

20 Za uveljavitev pogojev iz. 19. člena mora podjetje pripoznati znesek za blago ali storitve, prejeto med odmerno, dobo na osnovi najboljše ocene, ki je na razpolago glede števila kapitalskih inštrumentov, 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 inštrumentov, za katere se pričakuje da bodo odmerjeni, drugačno od prejšnjih ocen. Na datum odmere mora podjetje spremeniti oceno tako, da je število kapitalskih inštrumentov enako številu končno odmerjenih, kar je predmet zahtev 21. člena.

21 Ko se ocenjuje pošteno vrednost danih kapitalskih inštrumentov, se mora upoštevati tržne okoliščine, kot na primer ciljni tečaj delnice, na osnovi katere je odmera (izpolnljivost) pogojena. Zato mora podjetje pri podeljenih kapitalskih inštrumentih s tržnimi okoliščinami pripoznati blago ali storitve, prejete od nasprotne stranke, ki zadovoljijo vsem ostalim odmernim pogojem (t. j. storitve prejete od zaposlenca, ki ostane v službi za določeno obdobje), ne glede na to ali so tržne okoliščine zadovoljene ali ne.

Obravnava lastnosti ponovnega podelitve

22 Za opcije z *lastnostjo ponovne podelitve*, se lastnost ponovne podelitve ne upošteva, ko se ocenjuje pošteno vrednost podeljenih opcij na datum merjenja. Namesto tega se *možnost ponovne podelitve* obračuna kot podelitev nove opcije, če in ko je možnost ponovne podelitve kasneje uresničena.

Po datumu odmere

23 Potem ko podjetje pripozna prejeto blago in storitve, v skladu s členi 10-22, in ustrezno povečanje kapitala, po datumu odmere ne sme več delati kasnejših preračunov končnega kapitala. Na primer, podjetje ne sme kasneje povsem spremeniti pripoznan znesek za storitve prejete od zaposlenca, če se odmerjeni kapitalski inštrumenti kasneje odvzamejo ali, v primeru delniških opcij, če opcije niso uveljavljene. Vendar pa ta zahteva ne preprečuje podjetju, da pripozna prenos znotraj kapitala, t. j. prenos iz ene sestavine kapitala na drugo.

Če poštene vrednosti kapitalskega inštrumenta ni mogoče zanesljivo izmeriti.

24 Zahteve iz členov 16-23 se uporabijo, ko se od podjetja zahteva, da izmeri plačilne transakcije z delnicami s sklicevanjem na pošteno vrednost danih kapitalskih inštrumentov. V redkih primerih se lahko zgodi, da podjetje ne more zanesljivo izmeriti poštene vrednosti danih kapitalskih inštrumentov na datum merjenja v skladu z zahtevami iz členov 16-22. Samo v teh redkih primerih, lahko podjetje namesto tega stori sledeče:

(a) izmeri *notranjo vrednost* kapitalskih inštrumentov, najprej na datum, ko podjetje pridobi blago ali nasprotna stranka opravi storitev in nato na vsak datum poročanja, ter na datum končne poravnave, pri čemer se vsaka sprememba notranje vrednosti pripozna v poslovnem izidu. Za podeljene delniške opcije, je dogovor za plačilo z delnicami dokončno poravnan, ko se opcije uveljavijo, odvzamejo (t. j. ob prekinitvi delovnega razmerja) ali potečejo (t. j. na koncu trajanja opcije).

(b) pripozna prejeto blago ali storitve na podlagi števila kapitalskih inštrumentov, 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 člena 15(b), ki zadevajo tržne okoliščine, ne velja. Pripoznani znesek za blago ali storitve, prejete med odmerno dobo, mora biti oblikovan na podlagi števila delniških opcij, za katere se pričakuje da bodo odmerjene. Če je potrebno, mora podjetje spremeniti to oceno in sicer, če je iz kasnejših podatkov razvidno, da je število delniških opcij, za katere se pričakuje da bodo odmerjene, drugačno od prejšnjih ocen. Na datum odmere mora podjetje spremeniti oceno tako, da je število kapitalskih inštrumentov 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 členov 26-29, kajti kakršnakoli sprememba pogojev, na osnovi katerih so bili podeljeni kapitalski inštrumenti, bo upoštevana ob uveljavitvi metode notranje vrednosti iz 24. člena. Če podjetje podeli kapitalske inštrumente, za katere se uporablja 24. člen, potem:

▼M6

(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 inštrumentov, t. j. odbitek od kapitala, razen, če plačilo presega notranjo vrednost kapitalskega inštrumenta, merjeno na datum ponovnega nakupa. Vsako tako preseganje vrednosti, se pripozna kot strošek.

Sprememba pogojev, na osnovi katerih so bili kapitalski inštrumenti podeljeni, vključno s preklicem in poravnavo

26 Podjetje lahko spremeni pogoje, na osnovi katerih so bili podeljeni kapitalski inštrumenti. Na primer, lahko zniža izpolnitveno ceno opcij, podeljenih zaposlencem (t. j. popravi ceno opcij), kar dvigne pošteno vrednost teh opcij. Zahteve v členih 27-29 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 inštrumentov. V zadnjem primeru se vsako sklicevanje na člene 27-29 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 inštrumentov na datum podelitve, razen če se ti kapitalski inštrumenti 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 inštrumenti podeljeni preklicani ali poravnani. Poleg tega mora podjetje pripoznati učinke sprememb, ki povečajo celotno pošteno vrednost dogovora za plačilo z delnicami ali kako drugače koristijo zaposlencu. Smernice o uveljavitvi te zahteve so dane v Prilogi B.

28 Če podjetje prekliče ali poravna podeljen kapitalski inštrument med odmerno dobo (kar ne velja za odpoved zaradi odvzema na osnovi neizpolnjenih odmernih pogojev):

(a) mora podjetje šteti preklic ali poravnavo za pospešeno odmero in mora zato takoj pripoznati znesek, ki bi bil sicer pripoznan za storitve, prejete preko preostale odmerne dobe.

(b) vsako plačilo dano zaposlencu ob preklicu ali na poravnavi se obračuna kot ponovni nakup kapitalskega deleža, t. j. odbitek od kapitala, razen če plačilo presega pošteno vrednost danega kapitalskega inštrumenta, merjeno na datum ponovnega nakupa. Vsako tako preseganje vrednosti se pripozna kot strošek.

(c) Če so zaposlencu podeljeni novi kapitalski inštrumenti in na datum, ko so ti kapitalski inštrumenti podeljeni, podjetje opredeli te nove kapitalske inštrumente kot nadomestilo za preklicane kapitalske inštrumente, mora podjetje obračunati te nadomestne kapitalske inštrumente na isti način kot spremembo prvotno podeljenih kapitalskih inštrumentov in sicer v skladu s 27. členom in po smernicah iz priloge B. Podeljena dodatna poštena vrednost je razlika med pošteno vrednostjo nadomestnega kapitalskega inštrumenta in čisto pošteno vrednostjo preklicanega kapitalskega inštrumenta na dan, ko je bil nadomestni kapitalski inštrument podeljen. Čista poštena vrednost preklicanih kapitalskih inštrumentov je poštena vrednost tik pred preklicem, zmanjšana za znesek kakršnegakoli plačila danega zaposlencu za preklican kapitalski inštrument, ki se obračuna kot odbitek od kapitala v skladu z zgornjo (b) postavko. Če podjetje ne opredeli novih kapitalskih inštrumentov kot nadomestne kapitalske inštrumente za preklicane, jih mora obračunati kot na novo podeljene kapitalske inštrumente.

29 Če podjetje ponovno odkupi odmerjene kapitalske inštrumente, se plačilo zaposlencu obračuna kot odbitek od kapitala, razen če plačilo presega pošteno vrednost ponovno odkupljenega kapitalskega inštrumenta, merjeno na datum ponovnega nakupa. Vsako tako preseganje vrednosti, se pripozna kot strošek.

Z DENARJEM PORAVNANE PLAČILNE TRANSAKCIJE Z DELNICAMI

30 **Ko gre za z denarjem poravnane plačilne transakcije z delnicami mora podjetje oceniti pridobljeno blago oz. storitve in nastali dolg na osnovi poštene vrednosti obveznosti. Dokler ni dolg poravnan, mora**

▼M6

podjetje ponovno meriti pošteno vrednost obveznosti na vsak datum poročanja ter na datum poravnave, pri čemer se kakršnokoli spremembo poštene vrednosti pripozna v poslovnem izidu za obdobje.

31 Na primer, podjetje lahko podeli zaposlencem pravice do povečane vrednosti delnice kot del njihove plače, pri čemer so zaposlenci upravičeni do prihodnjega gotovinskega plačila (namesto kapitalskega inštrumenta) na podlagi povečanega tečaja delnice podjetja od določene meje v določenem obdobju. Podjetje tudi lahko podeli zaposlencem pravico do prejetja gotovinskega plačila v prihodnosti, s tem da jim podeli pravico do delnic (vključno z delnicami, ki so namenjene izdaji na osnovi uveljavitve delniških opcij), ki so odkupljive, na podlagi obveze (t. j. ob prekinitvi delovnega razmerja) ali zaposlenčeve izbire.

32 Podjetje mora pripoznati prejete storitve ali obveznosti, ko zaposlenec opravi storitev. Na primer, nekatere pravice do povečane vrednosti delnice se takoj odmerijo, zato se od zaposlencev ne zahteva, da zaključijo določeno obdobje službovanja preden postanejo upravičeni do gotovinskega plačila. V primeru pomanjkanja nasprotnih dokazov, mora podjetje predpostaviti, da so storitve, ki so jih je opravili zaposlenci v zameno za pravice do povečane vrednosti delnice, bile prejete. Podjetje torej mora takoj pripoznati prejete storitve in obveznosti plačila zanje. Če se pravice do povečane vrednosti delnice odmerijo šele, ko zaposlenci zaključijo določeno obdobje službovanja, mora podjetje pripoznati prejete storitve in obveznosti plačila zanje, ko zaposlenci v tem obdobju opravijo storitve.

33 Obveznost mora biti izmerjena na začetku in nato na vsak datum poročanja, dokler ni poravnana, in sicer po pošteni vrednosti pravic do povečane vrednosti delnice, pri čemer se uporabi model določanja vrednosti opcij ob upoštevanju pogojev, na osnovi katerih so bile pravice do povečane vrednosti delnice podeljene, in v kolikšni meri so zaposlenci pravočasno opravili storitve.

PLAČILNE TRANSAKCIJE Z DELNICAMI Z DENARNO ALTERNATIVO

34 **Pri plačilnih transakcijah z delnicami, pri katerih določbe dogovora dopuščajo bodisi podjetju bodisi nasprotni stranki izbiro glede tega, ali podjetje poravna transakcijo z denarjem (ali drugim sredstvi) ali z izdajo kapitalskih inštrumentov, mora podjetje obračunati takšno transakcijo ali sestavino le-te kot z denarjem poravnano plačilno transakcijo z delnicami, če in v obsegu kot je podjetje dolžno poravnati obveznost z denarjem ali drugimi sredstvi ali kot s kapitalom poravnano plačilno transakcijo z delnicami, če se dolg ni pojavil.**

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 z delnicami poravnana z denarjem (*) ali preko izdaje kapitalskih inštrumentov, potem podjetje podeli sestavljen finančni inštrument, ki vključuje dolgovno sestavino (t. j. pravica nasprotne stranke, da zahteva denarno plačilo) in kapitalsko sestavino (t. j. pravica nasprotne stranke da zahteva namesto poravnave z denarjem poravnavo s kapitalskimi inštrumenti). Za transakcije s strankami, ki niso zaposlenci in pri katerih je poštena vrednost prejetega blaga ali storitev izmerjena neposredno, mora podjetje izmeriti kapitalsko sestavino sestavljenega finančnega inštrumenta kot razliko med pošteno vrednostjo prejetega blaga ali storitev in pošteno vrednostjo dolgovne sestavine 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 inštrumenta na datum merjenja, pri čemer se upoštevajo pogoji, na podlagi katerih so bile podeljene pravice do udenarjenja oz. do kapitalskih inštrumentov.

37 Za uporabo 36. člena mora podjetje najprej izmeriti pošteno vrednost dolgovne sestavine, nato pa pošteno vrednost kapitalske sestavine, pri čemer mora upoštevati, da se nasprotni stranki odvzame pravica prejetja denarja, če želi prejeti kapitalski inštrument. Poštena vrednost sestavljenega finančnega inštrumenta 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 kapitalske sestavine nič, zato je poštena vrednost sestavljenega finančnega inštrumenta enaka pošteni vrednosti dolgovne sestavine. In nasprotno, če poštene vrednosti alternativnih poravnav niso enake, je poštena

(*) V členih 35-43 sklicevanja na denar vključujejo tudi druga sredstva podjetja.

▼M6

vrednost kapitalske sestavine ponavadi večja od nič in v takem primeru je poštena vrednost sestavljenega kapitalskega inštrumenta večja od poštene vrednosti dolgovne sestavine.

38 Podjetje mora posebej obračunati pridobljeno blago ali prejete storitve glede na posamezno sestavino sestavljenega finančnega inštrumenta. Pri dolgovni sestavini 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 z delnicami (členi 30-33). Pri kapitalski sestavini (če obstaja) mora podjetje pripoznati pridobljeno blago ali storitev in povečanje kapitala, ko nasprotna stranka dobavi blago ali opravi storitev v skladu z zahtevami, ki veljajo za s kapitalom poravnane plačilne transakcije z delnicami (členi 10-29).

39 Na datum poravnave mora podjetje ponovno izmeriti dolg po pošteni vrednosti Če podjetje pri poravnavi izda kapitalski inštrument namesto denarnega plačila, se obveznost plačila za izdane kapitalske inštrumente prenese neposredno na kapital.

40 Če podjetje poravna dolg z denarjem, namesto da izda kapitalske inštrumente, se smatra, da je s tem plačilom dolg v celoti poravnan. Vsaka kapitalska sestavina, ki je bila predhodno pripoznana, ostane v okviru kapitala. Če nasprotna stranka na poravnavi izbere denarno plačilo, izgubi pravico do prejetja kapitalskih inštrumentov. Vendar pa ta zahteva ne preprečuje podjetju, da pripozna prenos znotraj kapitala, t. j. prenos iz ene sestavine 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 inštrumentov, 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 inštrumenti nima trgovalne vsebine (t. j. podjetju je zakonsko prepovedano izdajati delnice) ali če ima podjetje navado iz preteklosti ali določeno politiko poravnave z denarjem ali na splošno poravna dolg z denarjem, ko nasprotna stranka prosi za poravnavo z denarjem.

42 Če ima podjetje sedanjo obvezo denarnega plačila, mora transakcijo obračunati v skladu z zahtevami, ki veljajo za z denarjem poravnane plačilne transakcije z delnicami iz členov 30-33.

43 Če taka obveza ne obstaja, podjetje obračuna transakcijo v skladu z zahtevami, ki veljajo za s kapitalom poravnane plačilne transakcije z delnicami iz členov 10-29. Po poravnavi velja:

(a) če podjetje izbere poravnavo z denarjem, se denarno plačilo obračuna kot ponovni nakup kapitalskih deležev, t. j. kot odbitek od kapitala, razen, kot je navedeno v (c) spodaj.

(b) če podjetje izbere poravnavo z izdajo kapitalskih inštrumentov, nadaljnje obračunavanje ni potrebno (razen prenos iz ene sestavine 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 inštrumentov, ki bi sicer bili izdani, ali razliko med pošteno vrednostjo izdanih kapitalskih inštrumentov in denarnim zneskom, ki bi sicer bil plačan, kar od tega je ustrezno.

RAZKRITJA

44 **Podjetje razkrije informacije, ki omogočajo uporabnikom njegovih računovodskih izkazov, da razumejo naravo in obseg dogovorov za plačilo z delnicami, ki so obstajali v obdobju.**

45 Za doseganje učinka 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 kapitalu). Podjetje z vsebinsko podobnimi vrstami dogovorov za plačilo z delnicami lahko podajo te informacije kot celoto, 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:

▼M6

(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;

in

(vii) možne za uveljavitev na koncu obdobja.

(c) za delniške opcije, uveljavljene v obdobju, tehtano povprečje tečaja delnice na datum uveljavitve. Če so bile opcije uveljavljene redno skozi celotno obdobje, lahko podjetje namesto tega razkrije tehtano povprečje tečaja delnice v obdobju.

(d) za delniške opcije, ki so neuveljavljene na koncu obdobja, razpon uveljavitvenih tečajev in tehtano povprečje preostale pogodbene veljavnosti. Če je razpon uveljavitvenih tečajev širok, se neuveljavljene opcije razdelijo v razpone, ki imajo pomen za oceno časa, ko so lahko izdane dodatne delnice, in njihovo število ter denar, ki bi lahko bil prejet ob uveljavitvi teh opcij.

46 **Podjetje razkrije informacije, ki uporabnikom računovodskih izkazov omogočajo razumevanje, kako je bila v obdobju določena poštena vrednost prejetega blaga ali storitev ali poštena vrednost podeljenih kapitalskih inštrumentov.**

47 Če je podjetje izmerilo pošteno vrednost prejetega blaga in storitev kot plačilo za kapitalske inštrumente podjetja posredno, s sklicevanjem na pošteno vrednost danih kapitalskih inštrumentov, 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;

in

(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 inštrumente, podeljene v obdobju (t. j. tiste, ki niso delniške opcije), število in tehtano povprečno pošteno vrednost teh kapitalskih inštrumentov 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 pomembnih tržnih tečajev;

(ii) ali in kako so bile pričakovane dividende vključene v merjenje poštene vrednosti;

in

(iii) ali in kako so bile morebitne druge značilnosti danih kapitalskih inštrumentov 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);

in

(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.

▼M6

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 s kapitalom poravnane plačilne transakcije z delnicami;

(b) za obveznosti, ki izhajajo iz plačilnih transakcij z delnicami:

(i) celotno knjigovodsko vrednost na koncu obdobja;

in

(ii) celotno notranjo vrednost obveznosti na koncu obdobja, za katere je pravica nasprotne stranke do denarja ali drugih sredstev odmerjena ob koncu obdobja (npr. odmerjena pravica do povečane vrednosti delnice).

52 Če v kakršnem koli primeru informacije, ki jih je treba razkriti v skladu s tem MSRP, ne zadovoljujejo načel, opredeljenih v 44., 46. in 50. členu, podjetje razkrije dodatne informacije, ki so potrebne za zadovoljitev teh načel.

PREHODNE DOLOČBE

53 Podjetje uporabi ta MSRP za s kapitalom poravnane plačilne transakcije z delnicami za podelitev delnic, delniških opcij ali drugih kapitalskih inštrumentov, 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 inštrumentov, če je podjetje javno razkrilo pošteno vrednost teh kapitalskih inštrumentov, določeno na datum merjenja.

55 Za vse podelitve kapitalskih inštrumentov, za katera se uporablja ta MSRP, podjetje na novo oblikuje primerjalne informacije in, če je ustrezno, prilagodi začetni saldo zadržanega čistega dobička za najbolj zgodnje predstavljeno obdobje.

56 Za vse podelitve kapitalskih inštrumentov, za katera se ne uporablja ta MSRP (npr. kapitalski inštrumenti 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 inštrumentov, za katere se ta MSRP ni uporabil, podjetje vseeno uporabi člene 26-29 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 oblikuje primerjalne informacije, vključno s prilagoditvijo začetnega salda zadržanega čistega dobička iz najbolj zgodnjega predstavljenega obdobja, za katerega so bile primerjalne informacije na novo oblikovane, vendar pa podjetje ni dolžno na novo oblikovati primerjalnih informacij, kolikor se te informacije nanašajo na obdobje sli datum, ki je pred 7. novembrom 2002.

59 Podjetje se spodbuja, a se od njega ne zahteva uporaba tega MSRP za nazaj za druge obveznosti, ki izhajajo iz plačilnih transakcij z delnicami, na primer za obveznosti, ki so bile poravnane v obdobju, za katerega so predstavljene primerjalne informacije.

DATUM UVELJAVITVE

60 Podjetje začne uporabljati ta MSRP za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2005 ali kasneje. Uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Če podjetje uporabi ta MSRP za obdobje, ki se začne pred 1. januarjem 2005, mora to dejstvo razkriti.

▼M6

PRILOGA A

Opredeljeni izrazi

Ta priloga je sestavni del MSRP.

z denarjem poravnane plačilne transakcije z delnicami	Plačilna transakcija z delnicami, pri kateri pridobi podjetje blago ali storitve, pri čemer nastane obveznost glede prenosa denarja ali drugih sredstev dobavitelju tega blaga ali storitev za zneske, ki temeljijo na tečaju (ali vrednosti) delnice ali drugega kapitalskega inštrumenta podjetja.
zaposlenci in drugi, ki opravljajo podobne storitve	posamezniki, ki nudijo osebne storitve podjetju in so bodisi (a) posamezniki, ki se štejejo kot zaposlenci za pravne ali davčne namene, (b) posamezniki, ki delajo za podjetje pod njegovim vodstvom na isti način kot posamezniki, ki se štejejo kot zaposlenci za pravne ali davčne namene ali (c) opravljene storitve, ki so podobne tistim, ki jih opravljajo zaposlenci. Izraz na primer vključuje vse poslovodno osebje, t. j. osebe, ki imajo pooblastila in odgovornost za načrtovanje, usmerjanje in nadzor dejavnosti podjetja, vključno s člani nadzornega sveta.
kapitalski inštrument	pogodba, ki dokazuje preostali delež v sredstvih podjetja po odštetju vseh njegovih dolgovOkvirna navodila opredeljujejo dolg 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 (t. j. odtok denarja ali drugih sredstev podjetja)..
podeljeni kapitalski inštrument	Pravica (pogojna ali brezpogojna) do kapitalskega inštrumenta podjetja, ki jo podjetje podeli drugi stranki v skladu z dogovorom o plačilu z delnicami.
s kapitalom poravnane plačilne transakcije z delnicami	Plačilna transakcija z delnicami, pri kateri prejme podjetje blago ali storitve kot plačilo za kapitalski inštrument podjetja (vključno z delnicami ali delniškimi opcijami).
poštena vrednost	Znesek, za katerega je mogoče izmenjati sredstvo, poravnati obveznost ali izmenjati podeljen kapitalski inštrument med dobro obveščenima in voljnima strankama v premišljenem poslu.
datum podelitve	Datum, na katerega se podjetje in druga stranka (vključno z zaposlencem) dogovorita o dogovoru o plačilu z delnicami, kar pomeni, da se podjetje in druga oseba med seboj strinjata glede pogojev dogovora. Na datum podelitve podjetje nasprotni stranki zagotovi pravico do denarja, drugih sredstev ali kapitalskih inštrumentov podjetja, pod pogojem, da so izpolnjeni določeni odmerni 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 DEV tej prilogi so denarni zneski denominirani v „denarnih enotah” (DE). za delnico s pošteno vrednostjo 20 DE ima notranjo vrednost 5 DE.

▼M6

tržna okoliščina	Okoliščina, od katere je odvisna izpolnitvena cena, podelitev ali izpolnljivost kapitalskega inštrumenta, ki je povezana s tržnim tečajem kapitalskih inštrumentov podjetja, kot je doseganje določenega tečaja za delnico ali določen znesek notranje vrednosti delniške opcije ali doseganje določenega cilja, ki temelji na tržnem tečaju kapitalskih inštrumentov podjetja, relativno glede na tržne tečaje kapitalskih inštrumentov drugih podjetij.
datum merjenja	Datum, na katerega je poštena vrednost danih kapitalskih inštrumentov merjena za namene tega MSRP. Za transakcije z zaposlenci in drugimi, ki opravljajo podobne storitve, je datum merjenja enak datumu podelitve. Za transakcije z drugimi osebami, ki niso zaposlenci (in tisti, ki opravljajo podobne storitve) je datum merjenja enak datumu, ko podjetje pridobi blago ali ko nasprotna stranka opravi storitev.
lastnost ponovne podelitve	Lastnost, ki omogoča avtomatsko dajanje dodatnih delniških opcij, kadarkoli imetnik opcije uveljavi predhodno podeljene opcije z uporabo delnic podjetja namesto denarja za uveljavitev izpolnitvene cene.
možnost ponovne podelitve	Nova delniška opcija, podeljena, ko je delnica uporabljena za uveljavitev izpolnitvene cene predhodne delniške opcije.
dogovor o plačilu z delnicami	Dogovor med podjetjem in drugo stranko (vključno z zaposlencem) o vstopu v plačilno transakcijo z delnicami, ki daje drugi stranki pravico, da prejme denar ali druga sredstva podjetja za zneske, ki imajo podlago v tečaju delnic ali drugih kapitalskih inštrumentov podjetja, ali da prejme kapitalske inštrumente podjetja, pod pogojem, da so izpolnjeni določeni odmerni pogoji, če obstajajo.
plačilna transakcija z delnicami	Transakcija, pri kateri pridobi podjetje blago ali storitve kot plačilo za kapitalske inštrumente podjetja (vključno z delnicami ali delniškimi opcijami), ali prejme blago ali storitve z nastankom obveznosti do dobavitelja tega blaga ali storitev za zneske, ki temeljijo na tečaju delnice ali drugega kapitalskega inštrumenta podjetja.
delniška opcija	Pogodba, ki daje v določenem časovnem obdobju imetniku pravico, ne pa tudi obvez, da vpiše delnice podjetja po fiksnem ali določljivem tečaju.
podeliti	Pridobiti pravico. V skladu z dogovorom o plačilu z delnicami gre za pravico nasprotne stranke, da prejme denar, druga sredstva ali kapitalske inštrumente podjetja, ki je odvisna od izpolnitve določenih odmernih pogojev.
odmerni pogoji	Pogoji, ki jih mora izpolniti nasprotna stranka, da pridobi pravico prejeti denar, druga sredstva ali kapitalske inštrumente podjetja v skladu z dogovorom o plačilu z delnicami. Odmerni pogoji vključujejo pogoje glede dela, ki zahtevajo od druge stranke, da zaključi določeno obdobje službovanja in pogoje glede uspešnosti, ki zahtevajo izpolnitev določenih ciljev glede uspešnosti (npr. določeno povečanje dobička podjetja v določenem časovnem obdobju).
odmerna doba	Obdobje, v katerem morajo biti izpolnjeni določeni odmerni pogoji dogovora o plačilu z delnicami.

▼M6

PRILOGA B

Napotki za uporabo

Ta priloga je sestavni del MSRP.

Ocena poštene vrednosti danih kapitalskih inštrumentov

B1 Členi B2-B41 te priloge obravnavajo merjenje poštene vrednosti podeljenih delnic in delniških opcij, pri čemer se osredotočajo na posebne pogoje, ki so običajni pri podeljevanju delnic in delniških opcij zaposlencem. Zatorej ne vključujejo vsega. Nadalje se, ker se spodaj obravnavana vprašanja glede vrednotenja osredotočajo na delnice in delniške opcije podeljene zaposlencem, predpostavlja, da se poštena vrednost delnic ali delniških opcij meri na datum podelitve. Vendar pa mnoga spodaj obravnavana vprašanja glede vrednotenja (npr. določitev pričakovane nihajnosti) veljajo tudi v kontekstu ocenjevanja poštene vrednosti delnic ali delniških opcij, podeljenih drugim strankam, ki niso zaposlenci, na datum, ko podjetje pridobi blago ali ko nasprotna stranka opravi storitev.

Delnice

B2 Pri delnicah, podeljenih zaposlencem, se poštena vrednost delnic izmeri kot tržni tečaj delnic podjetja (ali ocenjen tržni tečaj, če delnice podjetja ne kotirajo na borzi), prilagojen tako, da upošteva pogoje, pod katerimi so bile delnice podeljene (z izjemo odmernih pogojev, ki so izključeni iz merjenja poštene vrednosti v skladu s členi 19-21).

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 odmernih pogojev, ki so upoštevani v skladu s členi 19-21.

Delniške opcije

B4 Za delniške opcije, podeljene zaposlencem, tržni tečaji v mnogih primerih niso na voljo, saj za podeljene opcije veljajo pogoji, ki ne veljajo za opcije, s katerimi se trguje. Če ne obstajajo opcije s katerimi se trguje, s podobnimi pogoji, se poštena vrednost podeljenih opcij oceni z uporabo modela za določanje vrednosti opcij.

B5 Podjetje upošteva dejavnike, ki bi jih pri izbiri modela za določanje vrednosti opcij upošteval dobro obveščen in voljan udeleženec na trgu. Mnogo opcij zaposlencev ima na primer dolgo trajanje, je običajno izpolnljivih v obdobju med datumom podelitve in koncem trajanja opcije in je pogosto uveljavljenih predčasno. Te dejavnike je treba upoštevati pri ocenjevanju poštene vrednosti opcij na datum podelitve. Za mnoga podjetja to lahko prepreči uporabo formule Black-Scholes-Merton, ki ne dopušča možnosti uveljavitve pred koncem trajanja opcije in lahko ne odraža v zadostni meri učinkov pričakovane predčasne uveljavitve. Ta formula tudi ne dopušča možnosti, da se lahko pričakovana nihajnost in drugi vložki podatkov v model v času trajanja opcije spreminjajo. Vendar pa lahko za delniške opcije z relativno kratko pogodbeno dobo ali tiste, ki morajo biti uveljavljene v kratkem času po datumu podelitve, zgoraj opredeljeni dejavniki ne veljajo. V teh primerih lahko formula Black-Scholes-Merton prinese vrednost, ki je v bistvu enaka kot pri uporabi bolj prožnega modela za določanje vrednosti opcij.

B6 Vsi modeli za določanje vrednosti opcij upoštevajo vsaj naslednje dejavnike:

(a) izpolnitveno ceno opcije;

(b) trajanje opcije;

(c) trenuten tečaj ustreznih delnic;

(d) pričakovano nihajnost delniškega tečaja;

(e) pričakovane dividende na delnice (če je ustrezno);

in

▼M6

(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 odmernih pogojev in lastnosti ponovnega dajanja, ki so izključeni iz merjenja poštene vrednosti v skladu s členi 19-22).

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 urejevalci 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 členih B16-B21.

B10 Dejavnike, ki jih dobro obveščen in voljan udeleženec na trgu ne bi upošteval pri določanju cene delniške opcije (ali drugega kapitalskega inštrumenta), se ne upošteva pri ocenjevanju poštene vrednosti podeljenih delniških opcij (ali drugih kapitalskih inštrumentov). Pri delniških opcijah, podeljenih zaposlencem, na primer, dejavniki ki vplivajo na vrednost opcije zgolj z vidika posameznega zaposlenca, niso relevantni pri ocenjevanju cene, ki bi jo določil dobro obveščen in voljan udeleženec na trgu.

Vložki podatkov v model za določanje vrednosti opcij

B11 Pri ocenjevanju pričakovane nihajnosti delnic in dividend od teh delnic je cilj približati se pričakovanjem, ki bi se odražala v trenutni tržni ali izpogajani menjalni vrednosti za opcijo. Podobno je pri ocenjevanju učinkov predčasne uveljavitve delniških opcij zaposlencev cilj približati se pričakovanjem, ki bi jih razvil zunanji opazovalec z dostopom do podrobnih podatkov o izpolnitvenem obnašanju zaposlencev na podlagi informacij, ki so na voljo ob datumu podelitve.

B12 Pogosto je verjetno, da bo obstajal razpon razumnih pričakovanj glede prihodnje nihajnosti, dividend in izpolnitvenega obnašanja. Če je temu tako, je treba pričakovano vrednost izračunati z obtežitvijo vsakega zneska znotraj razpona z njegovo verjetnostjo uresničitve.

B13 Pričakovanja glede prihodnosti v glavnem temeljijo na izkušnjah in so spremenjena, če se razumno pričakuje, da se bo prihodnost razlikovala od preteklosti. V nekaterih okoliščinah lahko opredeljivi dejavniki kažejo na to, da so neprilagojene pretekle izkušnje relativno slab napovedovalec bodočnosti. Če na primer podjetje z dvema izrazito različnima dejavnostma odtuji tisto, ki je bila znatno manj tvegana od druge, pretekla nihajnost morda ni najboljša informacija, na kateri bi temeljili pričakovanja glede prihodnosti.

B14 V drugačnih okoliščinah podatki iz preteklosti morda niso na voljo. Tako, na primer, za novo uvrščeno podjetje obstaja malo ali nič podatkov iz preteklosti glede nihajnosti njenega delniškega tečaja. Podjetja, ki ne kotirajo na borzi oz. kotirajo na novo, so obravnavana spodaj.

B15 Če povzamemo, podjetje ne bi smelo temeljiti svoje ocene nihajnosti, izpolnitvenega obnašanja in dividend zgolj na informacijah iz preteklosti brez upoštevanja tega, koliko je razumno pričakovati, da bodo pretekle izkušnje napovedovale prihodnost.

Pričakovana predčasna uveljavitev

B16 Zaposlenci zaradi vrste razlogov pogosto predčasno uveljavijo delniške opcije. Delniške opcije zaposlencev so na primer običajno neprenosljive. To ima velikokrat za posledico, da zaposlenci predčasno uveljavijo svoje opcije, saj je to edina možnost za zaposlence, da svoj položaj uveljavijo. 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

▼M6

predčasno uveljavitev modelira tudi kot binomski ali podoben model za določitev vrednosti opcije, ki kot vhodni podatek uporablja pogodbeno dobo.

B18 Dejavniki, ki jih je treba upoštevati pri ocenjevanju predčasnega uveljavljanja, vključujejo naslednje:

(a) dolžino odmerne dobe, saj delniška opcija običajno ne more biti uveljavljena do konca te dobe. Zatorej določitev posledic pričakovane predčasne uveljavitve za vrednotenje temelji na predpostavki, da bo opcija podeljena. Posledice odmernih pogojev so obravnavane v členih 19-21.

(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 členu B21).

(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 členu B17, 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 binomskega ali podobnega modela. Na primer, izkušnje podjetja, ki podeljuje opcije široko vsem ravnem zaposlencev, lahko kaže na to, da višji poslovodni delavci obdržijo svoje opcije dlje časa kot poslovodni delavci srednje ravni in da zaposlenci na nižjih ravneh težijo k temu, da uveljavijo svoje opcije prej kot vsaka druga skupina. Poleg tega zaposlenci, ki so spodbujani ali se od njih zahteva, da obdržijo minimalen znesek kapitalskih inštrumentov 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.

▼M6

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 inštrumente podjetja, s katerimi se trguje in ki imajo značilnosti opcij (na primer zamenljive obveznice), če le-ti obstojajo.

(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, t. j. dolgoročno povprečno stopnjo, in drugi dejavniki, ki kažejo, da se lahko pričakovana prihodnja nihajnost razlikuje od pretekle nihajnosti. Na primer, če je tečaj delnice podjetja izredno nihal v določenem opredeljivem obdobju zaradi neuspele ponudbe za prevzem ali obsežnega prestrukturiranja, tega obdobja pri izračunu historične povprečne letne nihajnosti ni treba upoštevati.

(e) 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 člen B25, 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 metodiko vrednotenja vrednosti svojih delnic, lahko določi oceno pričakovane nihajnosti v skladu s to metodiko vrednotenja. Na primer, podjetje lahko ovrednoti svoje delnice na osnovi čistih sredstev ali dobička. Upoštevati mora pričakovano nihajnost vrednosti teh čistih sredstev ali dobička.

Pričakovane dividende

B31 Ali je treba pričakovane dividende upoštevati pri merjenju poštene vrednosti delnic ali podeljenih opcij, je odvisno od tega, ali je nasprotna stranka upravičena do dividend oz. njihovih ustreznikov.

B32 Na primer, če se zaposlencem podelijo opcije in so upravičeni do dividend za delnice oz. njihovih ustreznikov (ki se lahko izplačajo v denarju ali odštejejo od izpolnitvene cene) med datumom podelitve in izvršitvenim datumom, je treba podeljene opcije vrednotiti, kot da ne bodo za delnice izplačane nobene dividende, t. j. prispevek za pričakovane dividende mora biti nič.

B33 Podobno, pri ocenjevanju poštene vrednosti delnic podeljenih zaposlencem, na datum podelitve ni potreben noben preračun za pričakovane dividende, če je zaposlenec upravičen do prejema dividend, izplačanih v odmerni dobi.

▼M6

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 ovrednoteno 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 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, s kapitalom poravnanih plačilnih transakcij z delnicami

B42 27. člen zahteva, da mora podjetje, ne glede na kakršnekoli spremembe pogojev, pod katerimi so bili podeljeni kapitalski inštrumenti, ali preklic ali poravnavo teh podeljenih kapitalskih inštrumentov, pripoznati najmanj storitve, prejete in merjene na datum podelitve po pošteni vrednosti danih kapitalskih inštrumentov, razen če se ti kapitalski inštrumenti ne odmerijo,

▼M6

ker ne izpolnjujejo odmernega pogoja (razen tržne okoliščine), ki je bil določen na datum podelitve. Poleg tega mora podjetje pripoznati učinke sprememb, ki povečujejo celotno pošteno vrednost dogovora za plačilo z delnicami ali so sicer v korist zaposlencu.

B43 Za uporabo zahtev iz 27. člena:

(a) če sprememba poveča pošteno vrednost danih kapitalskih inštrumentov (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 inštrumente. Dodatna podeljena poštena vrednost je razlika med pošteno vrednostjo spremenjenega kapitalskega inštrumenta in vrednostjo prvotnega kapitalskega inštrumenta, 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 inštrumenti odmerijo, poleg zneska na osnovi poštene vrednosti prvotnih kapitalskih inštrumentov 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 inštrumentov.

(b) Podobno v primeru, ko se s spremembo poveča število danih kapitalskih inštrumentov, podjetje vključi pošteno vrednost dodatnih danih kapitalskih inštrumentov, merjeno na datum spremembe, v merjenje zneska, v katerem se pripoznajo storitve, prejete kot plačilo za dane kapitalske inštrumente, skladno z zahtevami iz točke (a) zgoraj. Na primer, če do spremembe pride v odmerni dobi, se poštena vrednost dodatnih danih kapitalskih inštrumentov vključi v merjenje zneska, v katerem se pripoznajo storitve, prejete v obdobju od datuma spremembe pa do datuma, ko se dodatni kapitalski inštrumenti odmerijo, poleg zneska na osnovi poštene vrednosti prvotno danih kapitalskih inštrumentov na datum podelitve, ki se pripozna v preostanku prvotne odmerne dobe.

(c) Če podjetje spremeni odmerne 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 odmerne pogoje pri uveljavljanju zahtev iz 19.-21. člena.

B44 Poleg tega v primeru, da podjetje spremeni pogoje danih kapitalskih inštrumentov, 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 inštrumente, če do te spremembe ni prišlo (razen preklica nekaterih ali vseh danih kapitalskih inštrumentov, ki se obračuna v skladu z 28. členom). Na primer:

(a) če sprememba zmanjša pošteno vrednost danih kapitalskih inštrumentov, 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 inštrumente, na podlagi poštene vrednosti danih kapitalskih inštrumentov na datum podelitve.

(b) če sprememba zmanjša število kapitalskih inštrumentov, danih zaposlencu, se to zmanjšanje obračuna kot preklic tega dela podelitve v skladu z zahtevami iz 28. člena.

(c) Če podjetje spremeni odmerne 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 odmernih pogojev pri uveljavljanju zahtev iz 19.-21. člena.

▼M6

PRILOGA C

Spremembe drugih MSRP

Spremembe v tej prilogi se uporabljajo za obračunska obdobja, ki se začnejo s 1. januarjem 2005 ali pozneje. Če podjetje ta MSRP uporabi za obdobje pred tem, se te spremembe uporabljajo za to predhodno obdobje.

C1 MRS 12 *Davek iz dobička* se spremeni, da se glasi takole:

V 57. členu se sklicevanje na 58. do 68. člen spremeni v sklicevanje na člene 58 do 68C.

Členi 68A-68C in podnaslov se vstavijo na sledeči način:

„**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 inštrumentih podjetja. Znesek te davčne olajšave se lahko razlikuje od povezanih nabranih 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 členih 9 in 26 (b) tega standarda, je razlika med davčno vrednostjo storitev zaposlencev, prejetih do tega datuma (ki predstavlja znesek, ki ga davčne oblasti dovolijo kot odbitek v prihodnjih obdobjih) in knjigovodskim zneskom v vrednosti nič odbitna začasna razlika, ki izhaja iz odložene terjatve za davek. Če znesek, ki ga davčne oblasti dovolijo kot odbitek v prihodnjih obdobjih, ni znan ob koncu obdobja, ga je treba oceniti na podlagi informacij, ki so na voljo ob koncu obdobja. Na primer, če je znesek, ki ga davčne oblasti dovolijo kot odbitek v prihodnjih obdobjih, odvisen od tečaja delnice podjetja na nek datum v prihodnosti, mora merjenje odbitne začasne razlike temeljiti na tečaju delnice podjetja ob koncu obdobja.

68C. Kot je navedeno v členu 68A, se lahko znesek davčne olajšave (ali ocenjene bodoče davčne olajšave, merjene v skladu s členom 68B) razlikuje od z njim povezanih nabranih stroškov zaslužka. 58. člen standarda zahteva, da se odmerjeni in odloženi davek pripoznata kot prihodek ali odhodek in vključita v izkaz poslovnega izida za obdobje, razen v kolikor davek izhaja iz (a) posla ali drugega poslovnega dogodka, ki je pripoznan v istem ali drugem obdobju, neposredno v kapitalu, ali (b) poslovne združitve, ki je prevzem. Če znesek davčne olajšave (ali ocenjene bodoče davčne olajšave) presega znesek povezanih nabranih stroškov zaslužka, to kaže, da se davčna olajšava ne nanaša samo na strošek zaslužka, temveč tudi na kapitalsko postavko. V tem primeru je treba presežek povezanega odmerjenega in odloženega davka pripoznati neposredno v kapitalu.”

C2 V 6. členu MRS 16 *Opredmetena osnovna sredstva*, 7. členu MRS 38 *Neopredmetena sredstva* in 5. členu MRS 40 *Naložbene nepremičnine*, spremenjenem v letu 2003, se opredelitev *nabavne vrednosti* spremeni, da se glasi takole:

„***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.***”

C3 MRS 19 *Zaslužki zaposlencev* se spremeni, kot je opisano spodaj.

Uvod

2. člen se spremeni, da se glasi takole:

„2. Standard pozna štiri vrste zaslužkov zaposlencev:

…

(c) …;

in

(d) odpravnine.”

11. odstavek se črta.

Standard

▼**M6**

1. člen se spremeni, da se glasi takole:

„1. ***Ta standard mora zaposlovalec uporabljati pri obračunavanju vseh zaslužkov zaposlencev, razen tistih, za katere velja MSRP 2 Plačilo z delnicami.***"

3. člen se spremeni, da se glasi takole:

„3. Zaslužki zaposlencev, za katere velja ta standard, vključujejo tiste za: …"

4. člen se spremeni, da se glasi takole:

„4. Zaslužki zaposlencev so:

…

(c) …;

in

(d) odpravnine."

Ker ima vsaka kategorija, opredeljena v točkah (a)-(d) različne značilnosti, …"

V 7. členu:

— opredelitvi *s kapitalom povezanih zaslužkov* in *s kapitalom povezanih nadomestil* se izbrišeta.

— v opredelitvah *kratkoročnih zaslužkov zaposlencev*, *pozaposlitvenih zaslužkov* in *drugih dolgoročnih zaslužkov zaposlencev* se sklicevanja na s kapitalom povezane zaslužke črtajo.

V 22. členu se zadnji stavek črta.

Črta se 144.-152. člen.

C4 V MRS 32 *Finančni inštrumenti: Razkrivanje in predstavljanje* se doda nov člen 4(f), kot sledi:

„(f) ***finančni inštrumenti, pogodbe in obveznosti iz plačilnih transakcij z delnicami, za katere velja MSRP 2 Plačilo z delnicami, razen za***

(i) ***pogodbe v okviru členov 8-10 tega standarda, za katere se uporablja ta standard,***

(ii) ***33. 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.***"

C5 MRS 33 *Davek iz dobička* se spremeni, kot je opisano spodaj.

Člen 47A se vstavi, kot sledi:

„47A. Za delniške opcije in druge dogovore za plačilo z delnicami, za katere se uporablja MSRP 2 *Plačilo z delnicami*, vključujeta cena izdaje iz 46. člena in izpolnitvena cena iz 47. člena pošteno vrednost vsega blaga ali storitev, ki jih je treba podjetju dobaviti v prihodnosti v skladu z delniško opcijo ali drugim dogovorom za plačilo z delnicami."

C6 V MRS 38 *Neopredmetena sredstva* se 26. člen črta.

C7 V MRS 39 *Finančni inštrumenti: Razkrivanje in predstavljanje* se doda nov člen 2(j), kot sledi:

„(j) ***finančni inštrumenti, pogodbe in obveznosti iz plačilnih transakcij z delnicami, za katere velja MSRP 2 Plačilo z delnicami, razen pogodbe v okviru členov 5-7 tega standarda, za katere se uporablja ta standard.***"

C8 MSRP 1 *Prva uporaba Mednarodnih standardov računovodskega poročanja* se spremeni, kot je opisano spodaj.

V 12. členu se sklicevanje na člene 13-25A spremeni v sklicevanje na člene 13-25C.

Člen 13(f) in (g) se spremeni in vstavi se nova točka (h), kot sledi:

„(f) sredstva in obveznosti odvisnih podjetij, pridruženih podjetij in skupnih podvigov (24. in 25. člen);

(g) določitev predhodno pripoznanih finančnih inštrumentov (člen 25A);

in

(h) plačilne transakcije z delnicam (člena 25B in 25C)."

Nova člena 25B in 25C se vstavita, kot sledi:

„25B Začetnega uporabnika se spodbuja, ne pa tudi od njega zahteva, da uporablja MSRP 2 *Plačilo z delnicami* za kapitalske inštrumente, ki so bili podeljeni na ali pred 7. novembrom 2002. Začetnega uporabnika se prav tako spodbuja, ne pa tudi od njega zahteva, da uporablja

▼**M6**

MSRP 2 za kapitalske inštrumente, ki so bili podeljeni po 7. novembru 2002 in ki so se odmerili pred kasnejšim od datumov: (a) datum prehoda na MSRP in (b) 1. januar 2005. Vendar če se začetni uporabnik odloči za uporabo MSRP 2 za takšne kapitalske inštrumente, lahko to stori samo, če je podjetje javno izkazalo pošteno vrednost teh kapitalskih inštrumentov, določeno na datum merjenja, kot je opredeljeno v MSRP 2. Za vse podeljene kapitalske inštrumente, za katere se ni uporabljal MSRP 2 (npr. kapitalski inštrumenti, podeljeni na ali pred 7. novembrom 2002), mora začetni uporabnik vseeno razkriti informacije, kot zahtevata 44. in 45. člen MSRP 2. Če uporabnik prvikrat spremeni pogoje podelitve kapitalskih inštrumentov, za katere se ni uporabljal MSRP 2, podjetje ni obvezano uporabljati členov 26-29 iz MSRP 2, če je do spremembe prišlo pred kasnejšim od datumov: (a) datum prehoda na MSRP in (b) 1. januar 2005.

25C Začetnega uporabnika se spodbuja, ne pa tudi od njega zahteva, da uporablja MSRP 2 za obveznosti, ki izhajajo iz plačilnih transakcij z delnicami, ki so bile poravnane pred datumom prehoda na MSRP. Začetnega uporabnika se prav tako spodbuja, ne pa tudi od njega zahteva, da uporablja MSRP 2 za obveznosti, ki so bile poravnane pred 1. januarjem 2005. Za obveznosti, za katere se je uporabljal MSRP 2, začetni uporabnik ni obvezan prevrednotiti primerjalnih informacij, v kolikor se te informacije nanašajo na obdobje ali datum pred 7. novembrom 2002.”

▼**M10**

MEDNARODNI STANDARD RAČUNOVODSKEGA POROČANJA 6

Raziskovanje in vrednotenje rudnih bogastev

NAMEN

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

3. Podjetje uporablja 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 uporablja 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 členov 11 in 12 MRS 8

6. Pri razvoju svojih računovodskih usmeritev podjetje, ki pripozna sredstva za raziskovanje in vrednotenje, uporablja člen 10 MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake*.

7. Člena 11 in 12 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. odstavka v nadaljevanju ta MRSP oprosti podjetje od uporabe navedenih členov v računovodskih usmeritvah za pripoznavanje in merjenje sredstev za raziskovanje in vrednotenje.

▼M10

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 določi 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; in

   (f) dejavnosti v zvezi z vrednotenjem tehnične izvedljivosti in ekonomske upravičenosti pridobivanja rudnega bogastva.

10. Izdatki v zvezi z razvojem rudnih bogastev se ne pripoznajo 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 kakršne koli obveze odstranitve in obnove, ki so nastale v določenem obdobju zaradi raziskovanja in vrednotenja rudnih bogastev.

Merjenje po pripoznavanju

12. Po pripoznanju podjetje uporabi 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. odstavek).

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 oceni 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 razvrsti 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 ni več razvrščeno kot tako, ko se dokaže tehnična izvedljivost in ekonomska upravičenost pridobivanja rudnega bogastva. Sredstva za raziskovanje in vrednotenje se pred prerazvrstitvijo ocenijo glede oslabitve in pripozna se morebitna izguba zaradi oslabitve sredstev.

OSLABITEV

Pripoznavanje in merjenje

18. **Sredstva za raziskovanje in vrednotenje se ocenijo glede oslabitve, kadar dejstva in okoliščine kažejo, da knjigovodska vrednost sredstva za raziskovanje in vrednotenje morebiti presega njegovo nadomest-**

▼M10

ljivo 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. odstavku v nadaljevanju.

19. Pri prepoznavanju sredstva za raziskovanje in vrednotenje, ki je morebiti oslabljeno, se samo za sredstva za raziskovanje in vrednotenje uporablja člen 20 tega MSRP in ne členi 8–17 MRS 36. Čeprav je v 20. odstavku uporabljen izraz „sredstva", velja le-ta enako za ločena sredstva za raziskovanje in vrednotenje ali denar ustvarjajočo enoto.

20. Eno ali več naslednjih dejstev in okoliščin nakazuje, da bi podjetje moralo preizkusiti oslabitev sredstev za raziskovanje in vrednotenje (seznam ni izčrpen):

(a) obdobje, v katerem ima podjetje pravico raziskovati na določenem območju, se je v obdobju izteklo ali se bo izteklo v bližnji prihodnosti in ni pričakovati podaljšanja;

(b) bistveni stroški za nadaljnje raziskovanje in vrednotenje rudnih bogastev na določenem območju niso niti v proračunu niti niso načrtovani;

(c) raziskovanje in vrednotenje rudnih bogastev na določenem območju ni odkrilo ekonomsko upravičenih količin rudnih bogastev in podjetje se je odločilo, da na določenem območju te dejavnosti prekine;

(d) obstaja dovolj podatkov, ki kažejo, da kljub temu, da se bo razvoj na določenem območju verjetno nadaljeval, ni verjetno, da bi se knjigovodska vrednost sredstva za raziskovanje in vrednotenje v celoti pokrila z uspešnim razvojem ali s prodajo.

V vsakem takšnem ali podobnem primeru opravi 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 določi računovodsko usmeritev za razporejanje sredstev za raziskovanje in vrednotenje na denar ustvarjajoče enote ali skupine denar ustvarjajočih enot zaradi ocenjevanja oslabitve takšnih sredstev. Nobena denar ustvarjajoča enota ali skupina denar ustvarjajočih enot, ki se ji razporedi sredstvo za raziskovanje in vrednotenje, ne sme biti večja kot odsek, zasnovan na temeljni ali dodatni obliki poročanja podjetja, kot določa MRS 14 Poročanje po odsekih.**

22. Raven, ki jo podjetje določi za preizkušanje oslabitve sredstev za raziskovanje in vrednotenje, je lahko sestavljena iz ene ali več denar ustvarjajočih enot.

RAZKRIVANJE

23. **Podjetje razkrije informacije, ki ugotavljajo in pojasnjujejo zneske v njegovih računovodskih izkazih, ki izhajajo iz raziskovanja in vrednotenja rudnih bogastev.**

24. Za zagotavljanje skladnosti s členom 23 mora podjetje razkriti:

(a) svoje računovodske usmeritve za stroške raziskovanja in vrednotenja, vključno s pripoznanjem sredstev za raziskovanje in vrednotenje;

(b) zneske sredstev, dolgov, prihodkov in odhodkov ter finančnih tokov poslovanja in naložbenja, ki izhajajo iz raziskovanja in vrednotenja rudnih bogastev.

25. Podjetje mora obravnavati sredstva za raziskovanje in vrednotenje kot ločeno vrsto sredstev in opraviti razkritja, ki jih zahteva bodisi MRS 16 bodisi MRS 38 skladno z načinom razvrstitve sredstev.

DATUM UVELJAVITVE

26. **Ta MSRP začnejo podjetja uporabljati za letna poslovna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2006 ali kasneje. Uporaba pred tem datumom je priporočljiva. 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 člena 18 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".

▼**M10**

Priloga A

Opredeljeni izrazi

Ta priloga je sestavni del tega 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.

Priloga B

Spremembe drugih MSRP

Spremembe v tej prilogi veljajo za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2006 ali kasneje. Če podjetje uporabi ta MSRP za zgodnejše obdobje, te spremembe veljajo tudi za tako zgodnejše obdobje.

B1. V MSRP 1 *Prva uporaba Mednarodnih standardov računovodskega poročanja* se doda naslov in člen 36B:

Izvzetje iz zahtev po zagotavljanju primerjalnih informacij za MRS 6

36B. V svojem prvem računovodskem izkazu po MSRP podjetju, ki MSRP prevzame pred 1. januarjem 2006 in se odloči sprejeti MSRP 6 *Raziskovanje in vrednotenje rudnih bogastev* pred 1. januarjem 2006, ni treba predstaviti razkritij po MSRP za primerjalna obdobja.

B2. V MRS 16 *Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema)* (kakor je bil spremenjen 2003 in spremenjen z MSRP 5 *Nekratkoročna sredstva za prodajo in ustavljeno poslovanje)*, se člen 3 spremeni, da se glasi takole:

3. Ta standard se ne uporablja za:

(a) osnovna sredstva, razvrščena med sredstva za prodajo v skladu z MSRP 5 *Nekratkoročna sredstva za prodajo in ustavljeno poslovanje*;

(b) biološka sredstva, ki so povezana s kmetijsko dejavnostjo (glejte MRS 41 *Kmetijstvo*);

(c) pripoznavanje in merjenje sredstev za raziskovanje in vrednotenje (glejte MSRP 6 *Raziskovanje in vrednotenje rudnih bogastev*); ali

(d) rudarske pravice in zaloge rudnin, kot so nafta, zemeljski plin ali podobne neobnovljive dobrine.

Ta standard pa se uporablja za opredmetena osnovna sredstva, ki se uporabljajo za razvijanje ali ohranjanje sredstev iz točk (b) do (d).

B3. V MRS 38 *Neopredmetena sredstva* (kakor je bil spremenjen 2004), se člen 2 spremeni, da se glasi takole:

2. **Ta standard se uporablja pri obračunavanju neopredmetenih sredstev, razen:**

(a) neopredmetenih sredstev, ki spadajo v področje drugega standarda;

(b) ***finančnih sredstev, kot jih opredeljuje v MRS 39 Finančni inštrumenti: Pripoznavanje in merjenje;***

▼M10

(c) *pripoznavanje in merjenje sredstev za raziskovanje in vrednotenje (glejte MSRP 6 Raziskovanje in vrednotenje rudnih bogastev);in*

(d) **stroškov za razvoj in pridobivanje rudnin, nafte, zemeljskega plina in podobnih neobnovljivih naravnih dobrin.**

▼M5

▼B

POJASNILO STROKOVNEGA ODBORA ZA POJASNJEVANJE O SOP-7

Uvedba eura

Po odstavku 11 MRS 1 (spremenjen 1997) – Predstavljanje računovodskih izkazov, se računovodski izkazi ne smejo opisovati kot skladni z mednarodnimi računovodskimi standardi, če niso v skladu z vsemi zahtevami vsakega ustreznega standarda in z vsakim ustreznim pojasnilom, ki ga izda strokovni odbor za pojasnjevanje. Pojasnila SOP niso namenjena za uporabo pri nebistvenih postavkah.

Sklicevanje: MRS 21 – Vplivi sprememb deviznih tečajev.

Vprašanje

1. S 1. januarjem 1999, začetkom delovanja ekonomske in monetarne unije (Economic and Monetary Union – EMU), bo euro postal valuta s svojo lastno veljavo, menjalni tečaji med eurom 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 euro („prehod”).

Mnenje

3. Zahteve MRS 21 v zvezi s prevajanjem poslov 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.

▼M5

4. To pomeni zlasti, da:

(a) je treba denarna sredstva in obveznosti v tujih valutah, izhajajoče iz poslov, še dalje prevajati v funkcijsko valuto po končnem tečaju. Vsako tečajno razliko je treba takoj pripoznati kot prihodek ali odhodek, razen če bo podjetje še naprej uporabljalo svojo obstoječo računovodsko usmeritev za tečajne dobičke in izgube v zvezi z varovanjem pred valutnim tveganjem pri prihodnjih poslih.

(b) je treba nabrane tečajne razlike, ki se nanašajo na prevedbe računovodskih izkazov enot v tujini, še naprej razvrščati med kapital in pripoznati kot prihodek ali odhodek šele ob odtujitvi čiste naložbe v enoto v tujini.

▼B

(c) se tečajne razlike, izhajajoče iz prevedb dolgov, ki se glasijo na udeležene valute, ne vštevajo v knjigovodsko vrednost ustreznih sredstev.

Datum mnenja: oktober 1997.

▼M5

Datum uveljavitve: To pojasnilo se začne uporabljati 1. junija 1998. Spremembe računovodskih usmeritev je treba predstaviti v skladu z določbami MRS 8.

▼M1

MSRP 1 – PRVA UPORABA MEDNARODNIH STANDARDOV RAČUNOVODSKEGA POROČANJA

▼M5

Mednarodni standard računovodskega poročanja 1 – *Prva uporaba Mednarodnih standardov računovodskega poročanja* (MSRP 1) je podan v členih 1-47 in prilogah A-C. Vsi členi so po veljavnosti enakovredni. Členi v **krepkem tisku** navajajo glavna načela. Pojmi, opredeljeni v prilogi A, so v *ležečem tisku*, ko se prvič pojavijo v standardu. Opredelitve drugih pojmov so podane v Slovarju mednarodnih standardov računovodskega poročanja. Pri branju MSRP 1 je treba upoštevati tudi njegov namen in podlago za sklepe, *Uvod v Mednarodne standarde računovodskega poročanja* in *Okvirna navodila za pripravljanje in predstavljanje računovodskih izkazov*. MRS 8 – *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake* – predstavlja podlago za izbiranje in uporabo računovodskih usmeritev, če izrecni napotki za to ne obstajajo.

▼M1

UVOD

Razlogi za izdajo MSRP

IN1. MSRP nadomesti SOP-8, Prva uporaba mednarodnih računovodskih standardov, kot glavne podlage računovodstva. Upravni odbor je razvil ta MSRP zaradi skrbi, da:

(a) so nekateri vidiki zahtev SOP-8 za popolno uporabo za nazaj povzročili stroške, ki so presegli verjetne koristi za uporabnike računovodskih izkazov. Čeprav SOP-8 ni zahteval uporabe za nazaj kadar bi bilo to neizvedljivo, pa ni obrazložil ali naj podjetje, ki prvikrat uporablja MSRP, neizvedljivost razlaga kot veliko ali kot majhno oviro in ni določil nobenega posebnega obravnavanja v primerih neizvedljivosti;

(b) SOP-8 bi lahko zahteval, da podjetje, ki prvikrat uporablja MSRP, uporabi dve različici Standarda, če bi bila nova različica uvedena v obdobjih, ki jih zajemajo njegovi prvi računovodski izkazi, pripravljeni v skladu z MRS in bi nova različica prepovedala uporabo za nazaj;

(c) SOP-8 ni jasno navedel ali naj podjetje, ki prvikrat uporablja MSRP, pri uporabi odločitev glede pripoznavanja in merjenja za nazaj uporabi spoznanja, ki jih je pridobilo potem, ko so se dogodki že zgodili;

(d) bilo je nekaj dvomov o tem, kako je SOP-8 povezan s posebnimi prehodnimi določbami v posameznih standardih.

Glavne značilnosti MSRP

IN2. MSRP se uporablja, kadar podjetje prvikrat uporabi MSRP z izrecno izjavo brez pridržkov o skladnosti z MSRP.

IN3. Na splošno MSRP zahteva, da podjetje ravna v skladu z vsakim MSRP, veljavnim na dan poročanja njegovih prvih računovodskih izkazov v skladu z MSRP. Zlasti MSRP zahteva, da podjetje v začetni bilanci stanja v skladu z MSRP, ki jo pripravi kot izhodišče za svoje računovodstvo v skladu z MSRP, naredi naslednje:

(a) pripozna vsa sredstva in dolgove, katerih pripoznanje zahtevajo MSRP;

(b) ne pripozna postavk kot sredstva in dolgove, če MSRP ne dovoljujejo takega pripoznanja;

(c) ponovno razvrsti postavke, ki so v skladu s prejšnjimi SSRN (splošno sprejetimi računovodskimi načeli) pripoznane kot ena vrsta sredstva, dolga ali sestavnega dela kapitala, vendar so v skladu z MSRP različne vrste sredstva, dolgov ali sestavnega dela kapitala; in

(d) uporabi MSRP pri merjenju vseh pripoznanih sredstev in dolgov.

IN4. MSRP odobri omejeno izvzetje od navedenih zahtev na določenih področjih kadar bi stroški, ki bi jih povzročilo doseganje skladnosti, verjetno presegali koristi za uporabnike računovodskih izkazov. MSRF

▼M1

tudi prepoveduje uporabo MSRP za nazaj na nekaterih področjih, zlasti kadar bi uporaba za nazaj zahtevala presojo uprave o preteklih pogojih potem, ko je rezultat določene transakcije že znan.

IN5. MSRP zahteva razkritja, ki obrazložijo kako je prehod od prejšnjih SSRN na MSRP vplival na sporočeno finančno stanje, poslovni izid in finančni izid (denarne tokove).

IN6. Podjetje uporabi MSRP, če so njegovi prvi računovodski izkazi v skladu z MSRP za obdobje, ki se začne na ali po 1. januarju 2004. Spodbuja se čim prejšnja uporaba.

Spremembe glede na prejšnje zahteve

IN7. Tako kot SOP-8, tudi MSRP na večini področij zahteva uporabo za nazaj. Za razliko od SOP-8 MSRP:

(a) vključuje ciljno usmerjena izvzetja v izogib stroškom, ki bi verjetno presegali koristi za uporabnike računovodskih izkazov, in manjše število drugih izjem iz praktičnih razlogov;

(b) podrobneje pojasnjuje, da podjetje uporablja najnovejšo različico MSRP;

(c) podrobneje pojasnjuje kako se ocene podjetja, ki prvikrat uporablja MSRP, navezujejo na ocene, ki jih je naredilo za isti dan v skladu s prejšnjimi SSRN;

(d) določa, da se prehodne določbe v drugih MSRP ne uporabljajo za podjetje, ki prvikrat uporablja MSRP;

(e) zahteva večje razkrivanje o prehodu na MSRP.

MEDNARODNI STANDARD RAČUNOVODSKEGA POROČANJA 1

Prvo sprejetje Mednarodnih standardov računovodskega poročanje

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 poročanje (MSRP); in

(c) stroški njihove priprave ne presegajo koristi za uporabnike.

PODROČJE UPORABE

2. Podjetje uporabi ta MSRP v:

(a) svojih 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 jih niso dali na voljo lastnikom podjetja ali drugim zunanjim uporabnikom;

▼M1

(c) pripravilo sveženj poročil v skladu z MSRP za namene uskupinjevanja brez priprave celote računovodskih izkazov, kot je opredeljeno v MRS 1, Predstavljanje računovodskih izkazov; ali

(d) ni predstavilo računovodskih izkazov za prejšnja obdobja.

4. Ta MSRP se uporablja, ko podjetje prvikrat uporabi MSRP. Ne uporablja se, kadar podjetje na primer:

(a) neha predstavljati računovodske izkaze v skladu z zahtevami v državi in jih je prej predstavljalo skupaj z drugim kompletom računovodskih izkazov, ki so vsebovali izrecno izjavo brez pridržkov o skladnosti z MSRP;

(b) je v prejšnjem letu predstavilo računovodske izkaze v skladu z zahtevami v državi in so ti računovodski izkazi vsebovali izrecno izjavo brez pridržkov o skladnosti z MSRP; ali

(c) je v prejšnjem letu predstavilo računovodske izkaze, ki so vsebovali izrecno izjavo brez pridržkov o skladnosti z MSRP, celo če so revizorji dali pridržek na revizijsko poročilo za te računovodske izkaze.

5. Ta MSRP se ne uporablja za spremembe računovodskih usmeritev, ki jih naredi podjetje, ki že uporablja MSRP. Take spremembe so predmet:

(a) zahtev o spremembah v računovodskih usmeritvah v MRS 8, Čisti poslovni izid v obdobju, bistvene napake in spremembe računovodskih usmeritev; in

(b) posebnih prehodnih zahtev v drugih MRSP.

PRIPOZNAVANJE IN MERJENJE

Začetna bilanca stanja v skladu z MSRP

6. Podjetje na dan prehoda na MSRP pripravi začetno bilanco stanja v skladu z MSRP. To je izhodišče za računovodstvo v skladu z MSRP. Podjetju ni treba predstaviti začetne bilance stanja v skladu z MSRP v svojih prvih računovodskih izkazih v skladu z MSRP.

Računovodske usmeritve

7. **Podjetje uporablja iste računovodske usmeritve v svoji začetni bilanci stanja v skladu z MSRP in v vseh obdobjih, predstavljenih v prvih računovodskih izkazih v skladu z MSRP. Te računovodske usmeritve so v skladu z vsakim MSRP, veljavnim na datum poročanja njegovih prvih računovodskih izkazov v skladu z MSRP, razen kakor je določeno v odstavkih 13 do 34.**

8. Podjetje ne uporablja različnih možnosti v MSRP, ki so bile veljavne na zgodnejše datume. Podjetje lahko uporablja nov MSRP, ki še ni obvezen, če se dovoljuje zgodnjo uporabo.

Primer: Dosledna uporaba najnovejše različice MSRP

OZADJE

Datum poročanja za prve računovodske izkaze podjetja A v skladu z MSRP je 31. december 2005. Podjetje A odloči, da bo v teh računovodskih izkazih predstavilo primerjalne informacije samo za eno leto (glej odstavek 36). Zato je njegov datum prehoda na MSRP začetek poslovanja 1. januarja 2004 (ali enakovredno konec poslovanja 31. decembra 2003). Podjetje A je predstavilo računovodske izkaze na podlagi svojih prejšnjih SSRN letno do 31. decembra vsako leto, do vključno 31. decembra 2004.

UPORABA ZAHTEV

Podjetje A mora uporabljati MSRP, ki so veljavni za obdobja, ki se končajo 31. decembra 2005 pri:

(a) pripravi svoje začetne bilance stanja v skladu z MSRP 1. januarja 2004; in

(b) pripravi in predstavitvi svoje bilance stanja za 31. december 2005 (vključno s primerjalnimi zneski za 2004), izkaza poslovnega izida, izkaza gibanja kapitala, izkaza finančnega izida (denarnih tokov) za leto do 31. decembra 2005 (vključno s primerjalnimi zneski za 2004) in razkritja (vključno s primerjalnimi informacijami za 2004).

Če nov MSRP še ni obvezen, vendar se dovoljuje zgodnja uporaba, podjetje A lahko, vendar ni obvezno, navedeni MSRP uporabi v svojih prvih računovodskih izkazih v skladu z MSRP.

▼M1

9. Prehodne določbe v drugih MSRP se uporabljajo za spremembe računovodskih usmeritev, ki jih je naredilo podjetje, ki že uporablja MSRP; ne uporabljajo se za prehod podjetja, ki jih prvikrat uporablja, na MSRP, razen kakor je navedeno v odstavkih 27 do 30.

10. Razen kakor je opisano v odstavkih 13 do 34, podjetje v svoji začetni bilanci stanja v skladu z MSRP:

(a) pripozna vsa sredstva in dolgove, katerih pripoznanje zahtevajo MSRP;

(b) ne pripozna postavk kot sredstev in dolgovi, če MSRP ne dovoljujejo takega pripoznanja;

(c) ponovno razvrsti postavke, ki so v skladu s prejšnjimi SSRN pripoznane kot ena vrsta sredstva, dolga ali sestavnega dela kapitala, vendar so v skladu z MSRP različne vrste sredstva, dolga ali sestavnega dela kapitala; in

(d) uporabi MSRP pri merjenju vseh pripoznanih sredstev in dolgov.

11. Računovodske usmeritve, ki jih podjetje uporablja v svoji začetni bilanci stanja v skladu z MSRP, se lahko razlikujejo od usmeritev, ki jih je uporabilo za isti dan ob uporabi prejšnjih SSRN. Nastale prilagoditve izhajajo iz dogodkov in transakcij pred dnem prehoda na MSRP. Zato podjetje te prilagoditve neposredno pripozna v zadržanem dobičku (ali po potrebi drugi kategoriji kapitala) na dan prehoda na MSRP.

12. Ta MSRP določa dve kategoriji izjem od načela, da je začetna bilanca stanja podjetja A v skladu z MSRP v skladu z vsakim MSRP:

(a) odstavki ►M10 13 do 25F ◄ odobrijo izvzetje od nekaterih zahtev drugih MSRP;

▼M3

(b) členi 26-34B prepovedujejo uporabo določenih vidikov drugih MSRP za nazaj.

▼M1

Izvzetje iz drugih MSRP

13. Podjetje lahko uporabi eno ali več naslednjih izvzetij:

(a) poslovne združitve (odstavek 15);

(b) poštena vrednost ali prevrednotena vrednost, ki se šteje kot nabavna vrednost (odstavki 16 do 19);

(c) zaslužki zaposlencev (odstavek 20);

(d) nabrane razlike pri prevedbi (odstavka 21 in 22);

(e) sestavljeni finančni inštrumenti (odstavek 23);

▼M6

(f) sredstva in obveznosti odvisnih podjetij, pridruženih podjetij in skupnih podvigov (24. in 25. člen);

(g) določitev predhodno pripoznanih finančnih inštrumentov (člen 25A);

(h) plačilne transakcije z delnicam (člena 25B in 25C);

▼M10

(i) zavarovalne pogodbe (člen 25D);

(j) razgradnja obveznosti vključena v nabavno vrednost opredmetenih osnovnih sredstev (člen 25E);

(k) najemi (člen 25F); in

▼M8

(l) merjene poštene vrednosti finančnih sredstev ali finančnih obveznosti ob začetnem pripoznanju (odstavek 25G).

▼M1

Podjetje teh izvzetij ne uporablja po analogiji za druge postavke.

14. Nekatera izvzetja v nadaljevanju se nanašajo na pošteno vrednost. MRS 22, Poslovne združitve, razlaga kako določiti poštene vrednosti prepoznavnih sredstev in dolgov, pridobljenih v poslovni združitvi. Podjetje uporablja te obrazložitve pri določanju poštenih vrednosti v skladu s tem MSRP, razen če drug MSRP vsebuje bolj določeno vodilo o določanju poštenih vrednosti za zadevno sredstvo ali dolg. Te poštene vrednosti odražajo pogoje, ki so obstajali na dan, za katerega so bile določene.

▼M1

Poslovne združitve

15. Podjetje uporablja zahteve v Prilogi B za poslovne združitve, ki jih pripozna pred dnem prehoda na MSRP.

Poštena vrednost ali prevrednotena vrednost, ki se šteje kot nabavna vrednost

16. Podjetje lahko izbere merjenje postavke nepremičnine, naprave in oprema na dan prehoda na MSRP po pošteni vrednosti in uporabi to pošteno vrednost kot da se šteje kot nabavno vrednost na ta dan.

17. Podjetje, ki prvikrat uporablja MSRP, lahko uporabi prevrednoteno vrednost prejšnjih SSRN za postavko nepremičnine, naprave in oprema na ali pred dnem prehoda na MSRP kot da se šteje kot nabavna vrednost na dan prevrednotenja, če je bil na dan prevrednotenja prevrednotena vrednost na splošno primerljiva s:

(a) pošteno vrednostjo; ali

(b) nabavno vrednostjo ali prevrednoteno vrednostjo v skladu z MSRP, prilagojeno tako, da odraža na primer spremembe splošnega ali določenega indeksa cen.

18. Izbira v odstavkih 16 in 17 je na voljo tudi za:

(a) naložbene nepremičnine, če se podjetje odloči za uporabo modela nabavne vrednosti v MRS 40, Naložbene nepremičnine; in

(b) neopredmetena sredstva, ki izpolnjujejo:

(i) merila za pripoznavanje v MRS 38, Neopredmetena sredstva, (vključno z zanesljivim merjenjem 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 dolgove.

19. Podjetje, ki prvikrat uporablja MSRP, je lahko oblikovalo domnevno nabavno vrednost v skladu s prejšnjimi SSRN za nekatera ali za vsa svoja sredstva in dolgove z merjenjem po pošteni vrednosti na določen dan zaradi dogodka, kot je privatizacija ali začetna javna ponudba. Tako merjenje poštene vrednosti, ki jo je povzročil dogodek, lahko šteje kot nabavna vrednost v skladu z MSRP na dan takega merjenja.

Zaslužki zaposlencev

20. V skladu z MRS 19, Zaslužki zaposlencev, lahko podjetje uporabi pristop „pasu", ki pušča nekaj aktuarskih dobičkov in izgub nepripoznanih. Uporaba tega pristopa za nazaj zahteva, da podjetje razdeli nabrane aktuarske dobičke in izgube od nastanka načrta do dneva prehoda na MSRP na pripoznani in na nepripoznani del. Podjetje, ki prvikrat uporablja MSRP, lahko odloči, da bo pripoznalo vse nabrane aktuarske dobičke in izgube na dan prehoda na MSRP, tudi če za poznejše aktuarske dobičke in izgube uporabi pristop „pasu". Če podjetje, ki prvikrat uporablja MSRP, izbere to možnost, jo mora uporabljati za vse svoje načrte.

▼M10

20A. Podjetje lahko razkrije zneske, ki jih zahteva člen 120A(p), ker so zneski določeni za vsako letno obračunsko obdobje za naprej od dneva prehoda.

▼M1

Nabrane razlike pri prevedbi

21. MRS 21 Vplivi sprememb deviznih tečajev, zahteva, da podjetje:

(a) uvrsti nekaj razlik pri prevedbi kot ločeni sestavni del kapitala; in

(b) pri ukinitvi poslovanja v tujini prenese nabrano razliko za poslovanje v tujini pri pretvorbi (vključno, če je primerno, dobičke in izgube na povezanem varovanju pred tveganjem) v izkaz poslovnega izida kot del dobička ali izgube ob ukinitvi.

22. Vendar podjetju, ki prvikrat uporablja MSRP, ni treba ravnati v skladu s temi zahtevami za nabrane razlike pri prevedbi, ki so obstajale na dan prehoda na MSRP. Če podjetje, ki prvikrat uporablja MSRP, uporabi to izvzetje:

(a) se šteje, da so nabrane razlike pri prevedbi za celotnega poslovanja v tujini na dan 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.

▼M1

Sestavljeni finančni inštrumenti

23. MRS 32 Finančni inštrumenti: razkrivanje in predstavljanje, zahteva, da podjetje razdeli sestavljeni finančni inštrument ob nastanku v ločene sestavne dele dolga in kapitala. Če obveznosti niso več neporavnane, uporaba MRS 32 za nazaj vključuje ločevanje dveh delov kapitala. Prvi del je v zadržanem dobičku in predstavlja nabrane obresti, ki se natečejo na sestavni del dolga. Drugi del predstavlja prvotni sestavni del kapitala. Vendar v skladu s tem MSRP podjetju, ki prvikrat uporablja MSRP, ni treba ločiti teh dveh delov, če obveznosti na dan prehoda na MSRP niso več neporavnane.

Sredstva in dolgovi odvisnih podjetij, pridruženih podjetij in skupnih podvigov

▼M5

24. Če odvisno podjetje prvič uporabi standarde šele potem, ko jih njegovo obvladujoče podjetje že uporablja, mora odvisno podjetje v lastnih računovodskih izkazih izmeriti svoja sredstva in obveznosti do virov sredstev bodisi:

▼M1

(a) knjigovodskih vrednostih, ki bi bile vključene v skupinske računovodske izkaze obvladujočega podjetja, na podlagi dneva prehoda obvladujočega podjetja na MSRP, če ni bilo prilagoditev za postopke uskupinjevanja in za učinke poslovne združitve, v kateri je obvladujoče podjetje pridobilo odvisno podjetje; ali

▼M5

(b) po knjigovodskih vrednostih v skladu z drugimi mednarodnimi standardi računovodskega poročanja (MRSP), pri čemer se upošteva datum, ko je odvisno podjetje začelo MSRP uporabljati. Te knjigovodske vrednosti se lahko razlikujejo od tistih, ki so opisane v točki (a):

▼M1

(i) če izvzetje v tem MSRP povzroči merjenje, ki je odvisno od datuma prehoda na MSRP;

▼M5

(ii) če se računovodske usmeritve, ki jih odvisno podjetje uporablja pri izdelavi računovodskih izkazov, razlikujejo od tistih za pripravo skupinskih računovodskih izkazov. Na primer odvisno podjetje lahko za svojo računovodsko usmeritev uporablja model nabavne cene iz MRS 16 – *Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema)*, medtem ko skupina uporablja model prevrednotenja.

▼M1

Podobna izbira je na voljo pridruženemu podjetju ali skupnem podvigu, ki prvikrat uporabi MSRP pozneje kot podjetje, ki ima nanj občuten vpliv ali ga skupno obvladuje.

25. Če podjetje prvikrat uporabi MSRP pozneje kot njegovo odvisno podjetje (ali pridruženo podjetje ali skupni podvig), podjetje v svojih skupinskih računovodskih izkazih meri sredstva in dolgove odvisnega podjetja (ali pridruženega podjetja ali skupnega podviga) po istih knjigovodskih vrednostih kot v ločenih računovodskih izkazih odvisnega podjetja (ali pridruženega podjetja ali skupnega podviga), po prilagoditvi za uskupinjevanje in prilagoditvi obračunavanja kapitala in za učinke poslovne združitve, v kateri je obvladujoče podjetje pridobilo odvisno podjetje. Podobno, če obvladujoče podjetje prvikrat uporabi MSRP za svoje ločene računovodske izkaze prej ali pozneje kot za svoje skupinske računovodske izkaze, svoja sredstva in dolgove meri po istih vrednostih v obeh računovodskih izkazih, razen prilagoditev uskupinjevanja.

▼M9

Opis predhodno pripoznanih finančnih inštrumentov

25A. MRS 39 *Finančni inštrumenti: Pripoznavanje in merjenje* omogoča, da se finančno sredstvo ob začetnem pripoznanju označi kot na razpolago za prodajo ali da se finančni inštrument (pod pogojem, da zadošča določenim sodilom) označi kot finančno sredstvo ali finančna obveznost po pošteni vrednosti skozi poslovni izid. Kljub tej zahtevi se v naslednjih okoliščinah uporabljajo izjeme:

(a) podjetje lahko naredi takšno označitev razpoložljivosti za prodajo na dan prehoda na MSRP,

(b) *podjetje, ki predstavlja svoje prve računovodske izkaze po MRSP za letno obračunsko obdobje, ki se začne 1. septembra 2006 ali pozneje* – takšno podjetje lahko na dan prehoda na MRSP označi finančno

▼**M9**

sredstvo ali finančno obveznost po pošteni vrednosti skozi poslovni izid, pod pogojem, da sredstvo ali obveznost na ta dan zadošča sodilom v členu 9(b)(i), 9(b)(ii) ali 11A MRS 39,

(c) *podjetje, ki predstavlja svoje prve računovodske izkaze po MRSP za letno obračunsko obdobje, ki se začne 1. januarja 2006 ali pozneje in pred 1. septembrom 2006* – takšno podjetje lahko na dan prehoda na MRSP označi finančno sredstvo ali finančno obveznost po pošteni vrednosti skozi poslovni izid, pod pogojem, da sredstvo ali obveznost na ta dan zadošča sodilom v členu 9(b)(i), 9(b)(ii) ali 11A MRS 39. Kadar podjetje preide na MSRP pred 1. septembrom 2005, takšne označbe ni treba dokončati do 1. septembra 2005 in lahko vključuje tudi finančna sredstva in finančne obveznosti, pripoznane med datumom prehoda na MRSP in 1. septembrom 2005,

(d) *podjetje, ki predstavlja svoje prve računovodske izkaze po MRSP za letno obračunsko obdobje, ki se začne pred 1. januarjem 2006 in uporablja člene 11A, 48A, AG4B–AG4K, AG33A in AG33B in spremembe iz leta 2005 v členih 9, 12 in 13 MRS 39* – takšno podjetje lahko na začetku svojega prvega obdobja poročanja po MSRP označi po pošteni vrednosti skozi poslovni izid finančno sredstvo ali finančno obveznost, ki na ta dan izpolnjuje pogoje za takšno označbo v skladu s temi novimi in spremenjenimi členi. Kadar se letno obračunsko obdobje začne pred 1. septembrom 2005, takšnih označb ni treba dokončati do 1. septembra 2005 in lahko vključujejo tudi finančna sredstva in finančne obveznosti, pripoznane v obdobju od začetka navedenega obdobja do 1. septembra 2005. Če podjetje preračuna primerjalne informacije za MRS 39, mora preračunati te informacije za finančna sredstva, finančne obveznosti ali skupino finančnih sredstev, finančnih obveznosti ali obeh, označenih na začetku prvega obdobja poročanja po MRSP. Takšno preračunanje primerjalnih informacij se opravi le, če bi označene postavke ali skupine izpolnjevale sodila za takšno označevanje v členu 9(b)(i), 9(b)(ii) ali 11A MRS 39 na datum prehoda na MSRP, ali če so pridobljene po datumu prehoda na MSRP, bi na datum začetnega pripoznanja izpolnjevali sodila v členu 9(b)(i), 9(b)(ii) ali 11A,

(e) *podjetje, ki predstavlja svoje prve računovodske izkaze po MRSP za letno obračunsko obdobje, ki se začne pred 1. januarjem 2006* – ne glede na člen 91 MRS 39 se za finančna sredstva in finančne obveznosti, ki jih je takšno podjetje označilo po pošteni vrednosti skozi poslovni izid v skladu s podčlenom (c) ali (d) zgoraj, ki so bila prej označena kot varovana postavka v razmerjih obračunavanja varovanja poštene vrednosti, istočasno z označbo po pošteni vrednosti skozi poslovni izid odpravi označba iz teh razmerij.

▼**M6**

25B. Začetnega uporabnika se spodbuja, ne pa tudi od njega zahteva, da uporablja MSRP 2 *Plačilo z delnicami* za kapitalske inštrumente, ki so bili podeljeni na ali pred 7. novembrom 2002. Začetnega uporabnika se prav tako spodbuja, ne pa tudi od njega zahteva, da uporablja MSRP 2 za kapitalske inštrumente, ki so bili podeljeni po 7. novembru 2002 in ki so se odmerili pred kasnejšim od datumov: (a) datum prehoda na MSRP in (b) 1. januar 2005. Vendar če se začetni uporabnik odloči za uporabo MSRP 2 za takšne kapitalske inštrumente, lahko to stori samo, če je podjetje javno izkazalo pošteno vrednost teh kapitalskih inštrumentov, določeno na datum merjenja, kot je opredeljeno v MSRP 2. Za vse podeljene kapitalske inštrumente, za katere se ni uporabljal MSRP 2 (npr. kapitalski inštrumenti, podeljeni na ali pred 7. novembrom 2002), mora začetni uporabnik vseeno razkriti informacije, kot zahtevata 44. in 45. člen MSRP 2. Če uporabnik prvikrat spremeni pogoje podelitve kapitalskih inštrumentov, za katere se ni uporabljal MSRP 2, podjetje ni obvezano uporabljati členov 26-29 iz MSRP 2, če je do spremembe prišlo pred kasnejšim od datumov: (a) datum prehoda na MSRP in (b) 1. januar 2005.

25C. Začetnega uporabnika se spodbuja, ne pa tudi od njega zahteva, da uporablja MSRP 2 za obveznosti, ki izhajajo iz plačilnih transakcij z delnicami, ki so bile poravnane pred datumom prehoda na MSRP. Začetnega uporabnika se prav tako spodbuja, ne pa tudi od njega zahteva, da uporablja MSRP 2 za obveznosti, ki so bile poravnane pred 1. januarjem 2005. Za obveznosti, za katere se je uporabljal MSRP 2, začetni uporabnik ni obvezan prevrednotiti primerjalnih informacij, v kolikor se te informacije nanašajo na obdobje ali datum pred 7. novembrom 2002.

▼M3

Zavarovalne pogodbe

25D. Ko podjetje prvič uporabi ta dokument, lahko upošteva prehodne določbe iz MSRP 4 *Zavarovalne pogodbe*. MSRP 4 omejuje spremembe v računovodskih usmeritvah za zavarovalne pogodbe, vključno s spremembami, ki jih naredijo podjetja, ki prvič uporabljajo ta dokument.

▼M4

Spremembe v obstoječih obveznostih razgradnje, ponovne vzpostavitve in podobnih obveznostih, vključenih v stroške opredmetenih osnovnih sredstev

25E. OPMSRP 1, *Spremembe v obstoječih obveznostih razgradnje, ponovne vzpostavitve in podobnih obveznostih*, zahtevajo posebne spremembe v razgradnji, ponovni vzpostavitvi in podobnih obveznostih, ki jih je treba prišteti ali odšteti od nabavne vrednosti sredstva, na katerega se nanašajo; prilagojeni amortizirljivi znesek sredstva se nato amortizira skozi preostalo dobo koristnosti. Tistim, ki tak način uporabljajo prvič, ni treba upoštevati teh zahtev po spremembah v omenjenih obveznostih, če so se te pojavile pred datumom prehoda na MSRP. Če zgoraj omenjeni uporabniki uveljavljajo to oprostitev, morajo:

(a) izmeriti obveznost na datum prehoda na MSRP v skladu z MRS 37;

(b) v kolikor obveznost spada v okvir OPMSRP 1, oceniti znesek, ki bi bil vključen v nabavno vrednost povezanega sredstva v trenutku, ko je nastala obveznost, z diskontiranjem obveznosti do tega datuma in ob uporabi najprimernejše ocene tveganju prilagojene obrestne mere (ali mer) pri nabavi, ki bi jo (jih) uporabili za to obveznost v času trajanja zadevnega obdobja

in

(c) izračunati nabrano 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.

▼M10

NAJEMI

OPMSRP 1 *Določanje, ali dogovor vsebuje najem*

25F. Ko podjetje prvič uporabi ta dokument, lahko upošteva prehodne določbe iz OPMSRP 4 *Določanje, ali dogovor vsebuje najem*. Tako lahko podjetje pri prvi uporabi določi, ali dogovor, ki obstaja na datum prehoda na MSRP, vsebuje najem na podlagi dejstev in okoliščin, ki obstajajo na navedeni datum.

▼M8

Merjenje poštene vrednosti finančnih sredstev ali finančnih obveznosti

25G. Ne glede na zahteve odstavkov 7 in 9 podjetje lahko uporabi zahteve iz zadnjega stavka odstavka AG76 in odstavka AG76A MRS 39 na enega od naslednjih načinov:

(a) za naprej za posle, ki jih je sklenilo po 25. oktobru 2002; ali

(b) za naprej za posle, ki jih je sklenilo po 1. januarju 2004.

▼M1

Izjeme pri uporabi drugih MSRP za nazaj

▼M3

26. Ta MSRP prepoveduje uporabo določenih vidikov drugih MSRP za nazaj, v povezavi z:

▼M1

(a) odpravo pripoznanja finančnih sredstev in dolgov (odstavek 27);

▼M3

(b) obračunavanje varovanja pred tveganjem (členi 28-30);

(c) ocene (členi 31-34)

in

(d) sredstva za prodajo in ustavljeno poslovanje.

▼M1

Odprava pripoznanja finančnih sredstev in dolgov

▼M2

27. Razen kot določa člen 27A, uporabnik prvikrat uporabi zahteve o odpravi pripoznavanja iz MRS 39 naprej za posle, ki se opravijo 1. januarja 2004 ali pozneje. Drugače povedano, če uporabnik prvikrat odpravi pripoznavanje neizpeljanih finančnih sredstev ali neizpeljanih finančnih obveznosti po svojih prejšnjih uveljavljenih računovodskih standardih zaradi posla, ki je nastal pred 1.januarjem 2004, ne sme pripoznati teh sredstev in obveznosti po MSRP (razen če so primerni za pripoznanje zaradi poznejšega posla ali dogodka).

27A. Ne glede na 27. člen lahko podjetje uporabi zahteve za odpravo pripoznanja v MRS 39 za nazaj, od datuma po izbiri podjetja, če so bile potrebne informacije za uporabo MRS 39 pri finančnih sredstvih in finančnih obveznostih, za katere je bilo pripoznavanje odpravljeno zaradi preteklih poslov, pridobljene ob času začetnega obračunavanja teh poslov.

▼M1

Obračunavanje varovanja pred tveganjem

28. Kakor zahteva MRS 39, Finančni inštrumenti: pripoznavanje in merjenje, na datum prehoda na MSRP podjetje:

(a) meri vse izpeljane finančne inštrumente po pošteni vrednosti; in

(b) odpravi vse časovno razmejene izgube in dobičke, ki izhajajo iz izpeljanih finančnih inštrumentov, ki so bili sporočeni v skladu s prejšnjimi SSRN kot da bi bili sredstva ali dolgovi.

29. Podjetje v svoji začetni bilanci stanja v skladu z MSRP ne odraža razmerja varovanja pred tveganjem take vrste, ki ne izpolnjuje pogojev za obračunavanje varovanja pred tveganjem v skladu z MRS 39 (na primer številna razmerja varovanja pred tveganjem kjer je inštrument za varovanje pred tveganjem gotovinski inštrument ali pisna opcija; kadar je pred tveganjem varovana postavka neto pozicija; ali kadar varovanje pred tveganjem krije obrestna tveganja v naložbah, ki se obdržijo do zapadlosti). Če pa je podjetje označilo neto pozicijo kot pred tveganjem varovano postavko v skladu s prejšnjimi SSRN, lahko določi posamezno postavko znotraj neto pozicije kot pred tveganjem varovano postavko v skladu z MSRP, pod pogojem, da to naredi najpozneje na dan prehoda na MSRP.

▼M2

30. Če je pred dnevom prehoda na MSRP podjetje označevalo posel kot varovanje pred tveganjem, vendar pa varovanje pred tveganjem ne izpolnjuje pogojev za obračunavanje varovanja pred tveganjem v MRS 39, mora podjetje uporabiti člen 91 in 101 MRS 39, da preneha z obračunavanjem varovanja pred tveganjem. Posli, začeti ali sklenjeni pred tem datumom prehoda na MSRS, se ne morejo za nazaj označiti kot varovanje pred tveganjem.

▼M1

Ocene

31. **Ocene podjetja v skladu z MSRP na dan prehoda na MSRP so skladne z ocenami isti dan v skladu s prejšnjimi SSRN (po prilagoditvah, ki odražajo kakršne koli razlike v računovodskih usmeritvah), razen če ni objektivnih dokazov, da so bile v navedenih ocenah napake.**

32. Podjetje lahko prejme informacije o ocenah, ki jih je naredilo v skladu s prejšnjim SSRN, po dnevu prehoda na MSRP. V skladu z odstavkom 31 podjetje obravnava prejem navedene informacije enako kot neprilagojene dogodke po dnevu bilance stanja v skladu z MRS 10, Dogodki po datumu bilance stanja. Predpostavljamo, da je datum prehoda podjetja na MSRP 1. januar 2004 in nove informacije 15. julija 2004 zahtevajo spremembo ocene, izdelane v skladu s prejšnjimi SSRN 31. decembra 2003. Podjetje te nove informacije ne odraža v svojo začetni bilanci stanja v skladu z MSRP (razen če je potrebna prilagoditev načrtov za kakršne koli razlike v računovodskih usmeritvah ali obstajajo objektivni dokazi, da so bile v navedenih ocenah napake). Namesto tega podjetje izrazi te nove informacije v svojem izkazu poslovnega izida (ali če je primerno, drugih sprememb v kapitalu) za leto, ki se konča 31. decembra 2004.

33. Podjetje lahko mora izdelati ocene na podlagi MSRP na dan prehoda na MSRP, ki v skladu s prejšnjimi SSRN na ta dan niso bile potrebne. Za doseganje skladnosti z MRS 10 te ocene v skladu z MSRP odražajo pogoje, ki so obstajali na dan prehoda na MSRP. Zlasti načrti tržnih cen, obrestnih mer ali deviznih tečajev na dan prehoda na MSRP odražajo tržne pogoje na navedeni dan.

▼M1

34. Odstavki 31 do 33 se uporabljajo za začetno bilanco stanja v skaldu z MSRP. Uporabljajo se tudi za primerjalno obdobje, predstavljeno v prvih računovodskih izkazih podjetja v skladu z MSRP, in v tem primeru se sklicevanja na dan prehoda na MSRP nadomestijo s sklicevanji na konec navedenega primerjalnega obdobja.

▼M3

34A. MSRP 5 zahteva prihodnjo uporabo za nekratkoročna sredstva (ali skupine za odtujitev), ki izpolnjujejo sodila za razvrstitev med sredstva za prodajo in poslovanje, ki izpolnjujejo sodila za razvrstitev med ustavljeno poslovanje po datumu uveljavitve tega MSRP. V skladu z MSRP 5 lahko podjetje uporablja zahteve MSRP za vsa nekratkoročna sredstva (ali skupine za odtujitev), ki izpolnjujejo sodila za razvrstitev med sredstva za prodajo in poslovanje, ki izpolnjujejo sodila za razvrstitev med ustavljeno poslovanje po datumu uveljavitve tega MSRP, če so bila pridobljena vrednotenja in druge informacije, potrebne za uporabo tega MSRP, v trenutku, ko so bila izpolnjena ta sodila.

34B. Podjetje, ki preide na MSRP pred 1. januarjem 2005, uporabi prehodne določbe iz MSRP 5. Podjetje, ki preide na MSRP na datum 1. januarja 2005 ali kasneje, uporabi prehodne določbe iz MSRP 5 za nazaj.

▼M1

PREDSTAVLJANJE IN RAZKRITJE

35. Ta MSRP ne vzpostavlja izjem od zahtev predstavljanja in razkritja v drugih MSRP.

Primerjalne informacije

36. Za uskladitev z MRS 1, Predstavljanje računovodskih izkazov, prvi računovodski izkazi podjetja v skladu z MSRP vključujejo najmanj eno leto primerjalnih informacij v skladu z MSRP.

▼M3

Izvzetje iz zahtev po prevrednotenju primerjalnih informacij za MRS 39 in MSRP 4

▼M12

36A. V svojih prvih računovodskih izkazih po MSRP podjetje, ki sprejme MSRP pred 1. januarjem 2006, predstavi vsaj enoletne primerjalne informacije, pri čemer pa ni nujno, da so te primerjalne informacije skladne z MRS 32, MRS 39 ali MSRP 4. Podjetje, ki se odloči, da bo predstavilo primerjalne informacije, ki niso skladne z MRS 32, MRS 39 ali MSRP 4 v svojem prvem letu prehoda:

(a) uporabi zahteve po pripoznavanju in merjenju iz svojih prejšnjih računovodskih standardov (GAAP) v primerjalnih informacijah za finančne instrumente v okviru MRS 32 in MRS 39 in za zavarovalne pogodbe v okviru MSRP 4;

▼M3

(b) razkriti to dejstvo, skupaj s podlago za pripravo teh informacij

in

(c) razkriti naravo bistvenih prilagoditev, na podlagi katerih bi bile informacije v skladu z MRS 32, MRS 39 in MSRP 4. Podjetju ni treba ovrednotiti teh prilagoditev. Vendar pa mora podjetje obravnavati vsako tako prilagoditev, narejeno med bilanco stanja na datum poročanja primerjalnega obdobja (t.j. bilanco stanja, ki vključuje primerjalne informacije po prejšnjih GAAP) in bilanco stanja na začetku prvega obdobja poročanja v skladu z MSRP (t.j. prvo obdobje, ki vključuje informacije skladne z MRS 32, MRS 39 in MSRP 4), ki izhaja iz spremembe v računovodski usmeritvi in podaja razkritja, kot jih določa člen 28(a)-(e) in (f)(i) iz MRS 8.

Člen 28(f)(i) se uporablja le za zneske, predstavljene v bilanci stanja na datum poročanja primerjalnega obdobja.

▼M12

V primeru podjetja, ki se odloči, da bo predstavilo primerjalne informacije, ki niso v skladu z MRS 32, MRS 39 in MSRP 4, sklici na „datum prehoda na MSRP" označujejo, samo v primeru teh standardov, začetek prvega obdobja poročanja po MSRP. Od takih podjetij se zahteva, da zagotovijo skladnost s členom 15(c) MRS 1 in tako zagotovijo dodatna razkritja, kadar skladnost s posebnimi zahtevami v MSRP ni zadostna, da uporabnikom omogoči vpliv določenih transakcij, drugih dogodkov in pogojev na finančno stanje in finančne dosežke podjetja.

▼M12

Izvzetje od zahteve po predstavitvi primerjalnih informacij za MRSP 6

36B. Podjetju, ki začne uporabljati MSRP pred 1. januarjem 2006 in se odloči, da začne uporabljati MRSP 6 *Raziskovanje in vrednotenje mineralnih surovin* pred 1. januarjem 2006, ni treba uporabljati zahtev MSRP 6 po predstavitvi primerjalnih informacij v svojih prvih računovodskih izkazih MRSP.

Izvzetje iz zahteve po zagotovitvi primerjalnih informacij za MRSP 7

36C. Podjetju, ki sprejme MSRP pred 1. januarjem 2006, in se odloči, da bo sprejelo MSRP 7 *Finančni instrumenti: razkritja* v svojih prvih računovodskih izkazih po MSRP, ni treba predstaviti primerjalnih razkritij, ki se zahtevajo v skladu z MSRP 7, v teh računovodskih izkazih.

▼M1

37. Nekatera podjetja predstavijo povzetek preteklih podatkov za izbrane podatke za obdobja pred prvim obdobjem, za katero predstavijo popolne primerjalne informacije v skladu z MSRP. Ta MSRP ne zahteva, da so taki povzetki v skladu z zahtevami MSRP za pripoznavanje in merjenje. Nadalje nekatera podjetja predstavijo primerjalne informacije v skladu s prejšnjimi SSRN in tudi primerjalne informacije, ki jih zahteva MRS 1. Podjetje v vseh računovodskih izkazih, ki vsebuje povzetke preteklih podatkov ali primerjalne informacije v skladu s prejšnjimi SSRN:

(a) vidno označi informacije prejšnjih SSRN, da niso pripravljene v skladu z MSRP; in

(b) razkrije vrsto glavnih prilagoditev, po katerih bi bili v skladu z MSRP. Podjetju teh prilagoditev ni treba količinsko določiti.

Obrazložitev prehoda na MSRP

38. **Podjetje obrazloži kako je prehod od prejšnjih SSRN na MSRP vplival na sporočeno finančno stanje, poslovni izid poslovanje in finančni izid (denarne tokove).**

Uskladitve

39. Za uskladitev z odstavkom 38 podjetje v svoje prve računovodske izkaze v skladu z MSTRP vključi:

(a) uskladitve svojega kapitala, ki je bil sporočen v skladu s prejšnjimi SSRN tako, da je njegov kapital v skladu z MSRP za oba naslednja datuma:

(i) datum prehoda na MSRP; in

(ii) konec zadnjega obdobja, predstavljenega v najnovejšem letnem računovodskem izkazu podjetja v skladu s prejšnjimi SSRN;

(b) uskladitev poslovnega izida, sporočenega v skladu s prejšnjimi SSRN za zadnje obdobje v najnovejšem letnem računovodskem izkazu podjetja tako, da je poslovni izid v skladu z MSRP za isto obdobje; in

(c) če je podjetje pripoznalo ali razveljavilo kakršne koli izgube zaradi oslabitve prvikrat pri pripravi svoje začetne bilance stanja v skladu z MSRP, razkritja, ki bi jih MRS 36, Oslabitev sredstev, zahteval, če bi podjetje pripoznalo te izgube zaradi oslabitve ali razveljavitve v obdobju, ki se začne z dnem prehoda na MSRP.

40. Uskladitve, ki jih zahtevata odstavka 39(a) in (b), morajo biti dovolj podrobne, da uporabniki lahko razumejo bistvene prilagoditve bilance stanja in izkaza poslovnega izida. Če je podjetje predstavilo izkaz finančnega izida v skladu s prejšnjimi SSRN, obrazloži tudi bistvene prilagoditve izkaza finančnega izida.

41. Če podjetje ugotovi, da so bile na podlagi prejšnjih SSRN narejene napake, uskladitve, ki jih zahtevata odstavka 39(a) in (b), razlikujejo med popravki navedenih napak in spremembami računovodskih usmeritev.

42. MRS 8 Čisti poslovni izid v obdobju, bistvene napake in spremembe računovodskih usmeritev, ne obravnava sprememb v računovodskih usmeritvah, do katerih pride, ko podjetje prvikrat uporabi MSRP. Zato se zahteve MRS 8 za razkritje sprememb v računovodskih usmeritvah ne uporabljajo za prve računovodske izkaze podjetja v skladu z MSRP.

43. Če podjetje ni predstavilo računovodskih izkazov za prejšnja obdobja, se v prvih računovodskih izkazih v skladu z MSRP to dejstvo razkrije.

▼M9

43A. Podjetje lahko določi prej pripoznano finančno sredstvo ali finančno obveznost kot finančno sredstvo ali finančno obveznost po pošteni vrednosti skozi poslovni izid, ali finančno sredstvo kot na razpolago za prodajo, skladno s členom 25A. Podjetje mora razkriti pošteno vrednost

▼M9

finančnih sredstev ali finančnih obveznosti, označeno za vsako vrsto na datum označitve in razvrstitev, ter knjigovodsko vrednost v prejšnjih računovodskih izkazih.

▼M1

Uporaba poštene vrednosti, ki se šteje kot nabavna vrednost

44. Če podjetje v svoji začetni bilanci stanja v skladu z MSRP uporablja pošteno vrednost, ki se šteje kot nabavna vrednost za postavko nepremičnine, naprave in opreme, naložbene nepremičnine ali neopredmetenega sredstva (glej odstavka 16 in 18), prvi računovodski izkazi podjetja v skladu z MSRP razkrijejo za vsako vrstično postavko v začetni bilanci stanja v skladu z MSRP:

(a) zbir navedenih poštenih vrednosti; in

(b) zbirno prilagoditev knjigovodskih vrednosti, sporočenih v skladu s prejšnjimi SSRN.

Medletna računovodska poročila

45. Če podjetje predstavi medletno računovodsko poročilo v skladu z MRS 34, Medletno računovodsko poročanje, za del obdobja, ki ga zajemajo njegovi prvi računovodski izkazi v skladu z MSRP, za uskladitev z odstavkom 38 poleg zahtev MRS 34 izpolni naslednje zahteve:

(a) če je podjetje predstavilo medletno računovodsko poročilo za primerljivo vmesno obdobje predhodnega poslovnega leta, vsako tako medletno poročilo vključuje uskladitve:

(i) njegovega kapitala v skladu s prejšnjimi SSRN ob koncu primerljivega medletnega obdobja kapitalu v skladu z MSRP na navedeni datum; in

(ii) njegovega poslovnega izida v skladu s prejšnjimi SSRN za navedeno primerljivo vmesno obdobje (tekoče in v tekočem letu do tega datuma) poslovnemu izidu v skladu z MSRP za navedeno obdobje.

(b) Poleg uskladitev, ki jih zahteva (a), prvo medletno računovodsko poročilo podjetja v skladu z MRS 34 za del obdobja, ki ga zajemajo prvi računovodski izkazi v skladu z MSRP, vključuje uskladitve, opisane v odstavku 39(a) in (b) (dopolnjeno s podrobnostmi, ki jih zahtevata odstavek 40 in 41) ali sklicevanje na drug objavljen dokument, ki vključuje te uskladitve.

46. MRS 34 zahteva najmanjša razkritja, ki temeljijo na predpostavki, da imajo uporabniki medletnih računovodskih poročil tudi dostop do najnovejših letnih računovodskih izkazov. Vendar MRS 34 tudi zahteva, da podjetje razkrije „kakršne koli dogodke ali posle, 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 SSRN ni razkrilo informacij, ki so bistvene za razumevanje tekočega vmesnega obdobja, njegovo medletno računovodsko poročilo razkrije navedene informacije ali vključuje sklicevanje na drug objavljen dokument, v katerem je tako razkritje.

DAN ZAČETKA VELJAVNOSTI

47. Podjetje uporabi ta MSRP, če so njegovi prvi računovodski izkazi v skladu z MSRP za obdobje, ki se začne na ali po 1. januarju 2004. Spodbuja se čim prejšnja uporaba. Če so prvi računovodski izkazi IFRS podjetja za obdobje, ki se začne pred 1. januarjem 2004 in podjetje uporablja ta MSRP namesto SOP-8, Prva uporaba MRS kot glavne podlage računovodstva, to dejstvo razkrije.

▼M2

Določanje finančnih sredstev in finančnih obveznosti

47A. Podjetje lahko določi prej pripoznano finančno sredstvo ali finančno obveznost kot finančno sredstvo ali finančno obveznost po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, ali na razpolago za prodajo, skladno s členom 25A. Podjetje mora razkriti pošteno vrednost finančnih sredstev ali finančnih obveznosti, določeno za vsako vrsto in razvrstitev, ter knjigovodsko vrednost v prejšnjih računovodskih izkazih.

▼M1

Dodatek A

Opredeljeni izrazi

Ta dodatek je sestavni del MSRP.

dan prehoda na MSRP	Začetek najzgodnejšega obdobja, za katero podjetje predstavi popolne primerjalne informacije v skladu z MSRP v svojih prvih računovodskih izkazih v skladu z MSRP.
se šteje kot nabavna vrednost	Znesek, ki se uporablja kot nadomestek za nabavno vrednost ali prevrednoteno vrednost na določen dan. Naknadno zmanjšanje vrednosti ali amortizacija predpostavlja, da je podjetje prvotno pripoznalo sredstvo ali dolg na določen dan in da je bila njegova nabavna vrednost enaka znesku, ki se šteje kot nabavna vrednost.
poštena vrednost	Znesek, za katerega bi se sredstvo lahko zamenjalo ali dolg poravnal med seznanjenimi, pripravljenimi strankami v strogo poslovnem poslu
prvi računovodski izkazi v skladu z MSRP	Prvi letni računovodski izkazi, v katerih podjetje sprejme Mednarodne standarde računovodskega poročanja (MSRP) z izrecno izjavo brez pridržkov o skladnosti z MSRP.
podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP	Podjetje, ki predstavi svoje prve računovodske izkaze v skladu z MSRP

▼M5

Mednarodni standardi računovodskega poročanja	Standardi in pojasnila, ki jih sprejme Upravni odbor za mednarodne računovodske standarde (UOMRS). Ti zajemajo: (a) mednarodne standarde računovodskega poročanja, (b) mednarodne računovodske standarde ter (c) pojasnila Odbora za pojasnjevanje mednarodnih standardov računovodskega poročanja (OPMSRP) oziroma nekdanjega Strokovnega odbora za pojasnjevanje (SOP).
(MSRP)	

▼M1

začetna bilanca stanja v skladu z MSRP	Bilanca stanja podjetja (objavljena ali neobjavljena) na dan prehoda na MSRP.
prejšnji SSRN	Podlaga računovodstva, ki jo je podjetje, ki prvikrat uporablja MSRP, uporabljalo preden je sprejelo MSRP.
datum poročanja	Konec zadnjega obdobja, ki ga zajemajo računovodski izkazi ali medletno računovodsko poročilo.

▼M2

prvo obdobje poročanje po MSRP	Obdobje poročanja, ki se zaključi na datum poročanja podjetja prvi krat po računovodskih izkazih MSRP.

▼M1

Dodatek B

Poslovne združitve

Ta dodatek je sestavni del MSRP.

▼M3

B1. Začetni uporabnik se lahko odloči, da ne bo uporabil MSRP 3 *Poslovne združitve* za nazaj za pretekle poslovne združitve (poslovne združitve, do katerih je prišlo pred datumom prehoda na MSRP). Vendar če začetni uporabnik prevrednoti katerokoli poslovno združitev, tako da je skladna z MSRP 3, prevrednoti vse kasnejše poslovne združitve in od tega datuma uporablja MRS 36 *Oslabitev sredstev* (spremenjen v letu 2004) in MRS 38 *Neopredmetena sredstva* (spremenjen v letu 2004). Na primer, če se začetni uporabnik odloči za prevrednotenje poslovne združitve, ki je nastala 30. junija 2002, prevrednoti vse poslovne združitve, do katerih je prišlo med 30. junijem 2002 in prehodom na MSRP, od 30. junija 2002 pa uporablja tudi MRS 36 (spremenjen v letu 2004) in MRS 38 (spremenjen v letu 2004).

▼M5

B1A. Podjetju ni treba uporabljati MRS 21 – *Vplivi sprememb deviznih tečajev* – za nazaj za prilagoditve poštene vrednosti in dobro ime, ki izhajajo iz poslovnih združitev, do katerih je prišlo pred datumom prestopa k MSRP. Če podjetje MRS 21 ne uporablja za nazaj za prilagoditve poštene vrednosti in dobro ime, jih mora obravnavati kot sredstva in obveznosti podjetja, ne kot sredstva in obveznosti prevzetega podjetja. Torej so dobro ime in prilagoditve poštene vrednosti bodisi že izraženi v funkcijski valuti podjetja bodisi nedenarne postavke enote v tujini, o katerih se poroča na podlagi menjalnega tečaja v skladu s prejšnjimi splošnimi računovodskimi načeli (GAAP).

B1B. Podjetje lahko uporablja MRS 21 za nazaj za prilagoditve poštene vrednosti in dobro ime, ki izhajajo iz:

(a) vseh poslovnih združitev, do katerih je prišlo pred datumom prestopa k MSRP,

ali

(b) vseh poslovnih združitev, ki jih podjetje izbere za prevrednotenje, da bi izpolnil MRS 22 v skladu s členom B1.

▼M1

B2. Če podjetje, ki prvikrat uporablja MSRP, MRS 22 ne uporabi za nazaj za preteklo poslovno združitev, ima to za navedeno poslovno združitev naslednje posledice:

(a) Podjetje, ki prvikrat uporablja MSRP, ohrani isto razvrstitev (kot pridobitev s strani pravnega prevzemnika, povratna pridobitev s strani pravnega prevzetega podjetja, ali združevanje interesov) kot v računovodskih izkazih po prejšnjih SSRN.

(b) Podjetje, ki prvikrat uporablja MSRP, pripozna vsa svoja sredstva in dolgove na dan prehoda na MSRP, ki so pridobljena ali prevzeta v pretekli poslovni združitvi, razen:

(i) nekaterih finančnih sredstev in dolgov, za katere je bilo pripoznanje v skladu s prejšnjimi SSRN odpravljeno (glej odstavek 27); in

(ii) sredstev, vključno z dobrim imenom, in dolgovi, ki niso bila pripoznana v skupinski bilanci stanja prevzemnika v skladu s prejšnjimi SSRN in tudi ne bi izpolnjevala pogojev za pripoznavanje v skladu z MSRP v ločeni bilanci stanja prevzetega podjetja (glej odstavek B2(f) do B2(i)).

Podjetje, ki prvikrat uporablja MSRP, pripozna vse nastale spremembe s prilagoditvijo zadržanega dobička (ali, če je to primerno druge kategorije kapitala), razen če sprememba izhaja iz pripoznanja neopredmetenega sredstva, ki je bilo prej vključeno v dobro ime (glej odstavek B2(g)(i)).

(c) Podjetje, ki prvikrat uporablja MSRP, iz svoje začetne bilance stanja v skladu z MSRP izključi vse postavke, pripoznane v skladu s prejšnjimi SSRN, ki ne izpolnjujejo pogojev za pripoznavanje kot sredstvo ali dolg v skladu z MSRP. Podjetje, ki prvikrat uporablja MSRP, obračuna nastale spremembe takole:

(i) Podjetje, ki prvikrat uporablja MSRP, je lahko preteklo poslovno združitev razvrstilo kot pridobitev in kot neopredmeteno sredstvo pripoznalo postavko, ki ne izpolnjuje pogojev kot sredstvo v

▼M1

skladu z MRS 38, Neopredmetena sredstva. Navedeno postavko (in morebitne povezane časovno razmejene davčne obveznosti in manjšinske kapitalske udeležbe) ponovno razvrsti kot del dobrega imena (razen če je dobro ime odštelo neposredno od kapitala v skladu s prejšnjimi SSRN, glej odstavek B2(g)(i) in B2(i)).

(ii) Podjetje, ki prvikrat uporablja MSRP, pripozna vse druge nastale spremembe v zadržanem dobičku ([1]).

(d) MSRP zahtevajo naknadno merjenje nekaterih sredstev in dolgov na podlagi, ki ni nabavna vrednost, kot je poštena vrednost. Podjetje, ki prvikrat uporablja MSRP, meri ta sredstva in dolgove na tej podlagi v svoji začetni bilanci stanja v skladu z MSRP, tudi če so bila pridobljena ali prevzeta v preteklih poslovnih združitvah. Nastale spremembe pripozna v knjigovodski vrednosti s prilagoditvijo zadržanega dobička (ali, če je to primerno, druge kategorije kapitala), namesto dobrega imena.

(e) Takoj po poslovni združitvi se v skladu s prejšnjimi SSRN knjigovodska vrednost sredstev, ki so bila pridobljena, in dolgov, ki so bili prevzeti v navedeni poslovni združitvi, šteje v skladu z MSRP kot njihova nabavna vrednost na navedeni dan. Če MSRP zahtevajo merjenje teh sredstev in dolgov na podlagi nabavne vrednosti na poznejši dan, je znesek, ki se šteje kot nabavna vrednost, osnova za zmanjšanje vrednosti ali amortizacijo na podlagi nabavne vrednosti od dneva poslovne združitve.

(f) Če sredstvo, ki je bilo pridobljeno, ali dolg, ki je bil prevzet v prejšnji poslovni združitvi, nista bila pripoznana v skladu s prejšnjimi SSRN, v začetni bilanci stanja v skladu z MSRP znesek, ki se šteje kot nabavna vrednost, ni nič. Namesto tega ga prevzemnik v svoji skupinski bilanci stanja pripozna in meri na podlagi, ki bi jo MSRP zahtevali v ločeni bilanci stanja prevzetega podjetja. Da ponazorimo: če prevzemnik v skladu s prejšnjimi SYSRN ni usredstvil finančnih najemov, pridobljenih v pretekli poslovni združitvi, te najeme usredstvi v svojih skupinskih računovodskih izkazih, kakor bi MRS 17, Najemi, zahteval, da prevzeto podjetje naredi v svoji ločeni bilanci stanja v skladu z MSRP. Če pa sta bila sredstvo ali dolg vključena v dobro ime v skladu s prejšnjimi SSRN, vendar bi bila v skladu z MRS 22 pripoznana ločeno, navedeno sredstvo ali dolg ostaneta v dobrem imenu, razen če bi MSRP zahtevali, da se pripoznata v ločenih računovodskih izkazih prevzetega podjetja.

(g) Knjigovodska vrednost dobrega imena v začetni bilanci stanja v skladu z MSRP je njegova knjigovodska vrednost v skladu s prejšnjimi SSRN na dan prehoda na MSRP, po naslednjih treh prilagoditvah:

(i) Če zgornji odstavek B2(c)(i) tako zahteva, podjetje, ki prvikrat uporablja MSRP, poveča knjigovodsko vrednost dobrega imena ko ponovno klasificira postavko, ki jo je v skladu s prejšnjimi SSRN pripoznalo kot neopredmeteno sredstvo. Podobno, če odstavek B2(f) zahteva, da podjetje, ki prvikrat uporablja MSRP, pripozna neopredmeteno sredstvo, ki je bilo v skladu s prejšnjimi SSRN vključeno v pripoznano dobro ime, podjetje, ki prvikrat uporablja MSRP, skladno zmanjša knjigovodsko vrednost dobrega imena (in, če je to primerno, prilagodi časovno razmejene davčne obveznosti in manjšinske kapitalske udeležbe).

(ii) Pogojne obveznosti, ki vplivajo na znesek kupnine za preteklo poslovno združitev, so lahko razrešene pred dnem prehoda na MSRP. Če se lahko izdela zanesljiva ocena pogojne obveznosti in je njeno plačilo verjetno, podjetje, ki prvikrat uporablja MSRP, dobro ime prilagodi za navedeni znesek. Podobno podjetje, ki prvikrat uporablja MSRP, prilagodi knjigovodsko vrednost dobrega imena, če prej pripoznane pogojne obveznosti ni mogoče več zanesljivo meriti ali njeno plačilo ni več verjetno.

(iii) Ne glede ali kaj kaže na možno oslabitev dobrega imena, podjetje, ki prvikrat uporablja MSRP, uporabi MRS 36, Oslabitev sredstev, pri preskušanju dobrega imena zaradi oslabitve na dan prehoda na MSRP in pri pripoznavanju iz tega izhajajoče izgube zaradi oslabitve v zadržanem dobičku (ali če tako zahteva MRS 36 pri prevrednotovalnem presežku). Preskušanje oslabitve temelji na pogojih na dan prehoda na MSRP.

([1]) Take spremembe vključujejo ponovne razvrstitve iz ali v neopredmetena sredstva, če dobro ime v skladu s prejšnjimi SSRN ni bilo pripoznano kot sredstvo. Do tega pride, če je podjetje v skladu s prejšnjimi SSRN (a) dobro ime odštelo neposredno od kapitala ali (b) poslovne združitve ni obravnavalo kot prevzem.

▼M1

(h) Na dan prehoda na MSRP se ne naredijo nobene druge prilagoditve knjigovodske vrednosti dobrega imena. Na primer podjetje, ki prvikrat uporablja MSRP, ne predela knjigovodske vrednosti dobrega imena:

(i) da izključi nedokončane raziskave in razvoj, pridobljene v navedeni poslovni združitvi (razen če bi povezano neopredmeteno sredstvo izpolnjevalo pogoje za pripoznavanje v skladu z MRS 38 v ločeni bilanci stanja prevzetega podjetja);

(ii) da prilagodi prejšnjo amortizacijo dobrega imena;

(iii) da razveljavi prilagoditve dobrega imena, ki jih MRS 22 ne bi dovolil, vendar so bile opravljene v skladu s prejšnjimi SSRN zaradi prilagoditev sredstev in dolgov med dnem poslovne združitve in dnem prehoda na MSRP.

(i) Če je podjetje, ki prvikrat uporablja MSRP, v skladu s prejšnjimi SSRN dobre ime pripoznalo kot odbitek od kapitala:

(i) navedenega dobrega imena v začetni bilanci stanja v skladu z MSRP ne pripozna. Nadalje tega dobrega imena ne prenese v izkaz poslovnega izida, če proda odvisno podjetje ali če se zmanjša obseg naložbe v odvisno podjetje;

(ii) prilagoditve, ki izhajajo iz naknadne rešitve pogojnih obveznosti, ki vplivajo na znesek kupnine, se pripozna v zadržanem dobičku.

(j) V skladu s prejšnjimi SSRN podjetje, ki prvikrat uporablja MSRP, lahko ni uskupinilo odvisnega podjetja, ki ga je pridobilo v pretekli poslovni združitvi (na primer zato, ker je obvladujoče podjetje v skladu s prejšnjimi SSRN ni štelo kot odvisno podjetje ali ni pripravljajo skupinskih računovodskih izkazov). Podjetje, ki prvikrat uporablja MSRP, prilagodi knjigovodsko vrednost sredstev in dolgov odvisnega podjetja zneskom, ki bi jih MSRP-ji zahtevali v ločeni bilanci stanja odvisnega podjetja. Znesek, ki se šteje kot nabavna vrednost dobrega imena, je enak razliki na dan prehoda na MSRP med:

(i) deležem obvladujočega podjetja v teh prilagojenih knjigovodskih vrednostih; in

(ii) vrednostjo naložbe v odvisno podjetje v ločenih računovodskih izkazih obvladujočega podjetja.

(k) Merjenje manjšinskega kapitalskega deleža in časovno razmejene davčne obveznosti izhaja iz merjenja drugih sredstev in dolgov. Zato zgornje prilagoditve na pripoznana sredstva in dolgove vplivajo na manjšinske kapitalske deleže in časovno razmejene davčne obveznosti.

B3. Izvzetje za pretekle poslovne združitve se uporablja tudi za pretekle pridobitve naložb v pridruženih podjetjih in deležev v skupnih podvigih.

B4. Datum, izbran za odstavek B1, se enako uporablja za vse take pridobitve.

▼M1

Dodatek C

Spremembe drugih MSRP

Spremembe v tem dodatku začnejo veljati za letne računovodske izkaze, ki zajemajo obdobja, ki se začnejo na ali po 1. januarju 2004. Če podjetje uporabi ta MSRP za zgodnejše obdobje, te spremembe začnejo veljati za navedeno zgodnejše obdobje.

C1 Ta MSRP nadomesti SOP-8, Prva uporaba mednarodnih računovodskih standardov kot glavne podlage računovodstva.

C2 Ta MSRP spreminja odstavek 172(h) MRS 39, Finančni inštrumenti: pripoznavanje in merjenje, da se glasi:

„(h) če so se posli vrednostničenja, prenašanja ali drugih odprav pripoznanja začeli pred začetkom poslovnega leta v katerem se ta standard začne uporabljati, se obračunavanje takšnih poslov ne more spremeniti za nazaj, da bi bila dosežena skladnost s tem standardom. Vendar to prenositelja ne oprošča zahtev:

(i) da pripozna vse izpeljane finančne inštrumente ali druge deleže, kot so pravice servisiranja ali obveznosti servisiranja, zadržane po navedenem poslu, ki izpolnjuje pogoje po tem standardu ali drugih MSRP; in

(ii) uskupini vse enote za posebne namene, ki jih prenositelj obvladuje (glej SOP-12 Uskupinjevanje – Enote za posebne namene).”

▼M3

▼B

POJASNILO STROKOVNEGA ODBORA ZA POJASNJEVANJE O SOP-10

Državna pomoč – brez posebnih povezav s poslovnim delovanjem

Po odstavku 11 MRS 1 (spremenjenega 1997), Predstavljanje računovodskih izkazov, se računovodski izkazi ne smejo opisovati kot skladni z mednarodnimi računovodskimi standardi, če niso v skladu z vsemi zahtevami vsakega ustreznega standarda in z vsakim ustreznim pojasnilom, ki ga izda strokovni odbor za pojasnjevanje (SOP). Pojasnila SOP niso namenjena za uporabo pri nebistvenih postavkah.

Sklicevanje: 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.

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 kapitala.

   Datum mnenja: januar 1998.

   Datum uveljavitve: to pojasnilo se začne uporabljati 1. avgusta 1998. Spremembe računovodskih usmeritev je treba predstaviti v skladu s prehodnimi določbami MRS 8.46.

▼M5

▼B

POJASNILO STROKOVNEGA ODBORA ZA POJASNJEVANJE O SOP-12

Uskupinjevanje – enote za posebne namene

Po odstavku 11 MRS 1 (spremenjen 1997) – Predstavljanje računovodskih izkazov, se računovodski izkazi ne smejo opisovati kot skladni z mednarodnimi računovodskimi standardi, če niso v skladu z vsemi zahtevami vsakega ustreznega standarda in z vsakim ustreznim pojasnilom, ki ga izda strokovni odbor za pojasnjevanje. Pojasnila SOP niso namenjena za uporabo pri nebistvenih postavkah.

▼M5

Sklicevanje: MRS 27 *Skupinski in ločeni računovodski izkazi*

▼B

Vprašanje

1. Enota se lahko ustanovi za omejen in dobro opredeljen namen (na primer za izvedbo najema, raziskovalne in razvojne dejavnosti ali ovrednostničenje finančnih sredstev). Takšna enota za posebne namene („EPN”) ima lahko obliko delniške družbe, sklada, družbe z omejeno odgovornostjo ali zasebnega podjetja. EPN se pogosto ustanovijo na podlagi pravnih sporazumov, ki postavljajo stroge in včasih stalne omejitve odločevalnim pravicam njihovega upravnega odbora, skrbnika ali ravnateljstva o njihovem delovanju. Pogosto takšne določbe narekujejo, da se politika vodenja trajnega delovanja EPN ne sme spreminjati, morda jo sme samo njen ustanovitelj ali pokrovitelj (to je da poslujejo na podlagi „samouravnavanja”).

2. Pokrovitelj (ali podjetje, v katerega korist je bila ustanovljena EPN) pogosto prenaša sredstva na EPN, ohranja pravico do uporabe sredstev, ki jih ima EPN, ali opravlja storitve za EPN, druge stranke („prinašalci kapitala”) pa lahko skrbijo za financiranje EPN. Podjetje, ki je udeleženo v poslih z EPN (pogosto ustanovitelj ali pokrovitelj), lahko v bistvu obvladuje EPN.

3. Pravica do uporabe EPN ima lahko obliko dolžniškega inštrumenta, lastniškega inštrumenta, udeležbene pravice, preostalega deleža ali najemnine. Nekatere pravice do uporabe lahko preprosto nudijo imetniku stalno ali postavljeno donosnost, druge pa mu dajejo pravice ali dostop do drugih prihodnjih gospodarskih koristi iz delovanja EPN. V številnih primerih ustanovitelj ali pokrovitelj (ali podjetje, v korist katerega je bila EPN ustanovljena) obdrži pomembno pravico do uporabe delovanja EPN, celo če je lastnik malo ali nič kapitala EPN.

4. MRS 27 zahteva uskupinjevanje enot, ki jih obvladuje poročajoče podjetje. Vendar standard ne daje izrecnih napotkov o uskupinjevanju EPN.

5. Vprašanje je, v katerih okoliščinah naj podjetje uskupini EPN.

6. To pojasnilo se ne nanaša na pokojninske programe ali programe povračil iz kapitala.

7. Prenos sredstev s podjetja na EPN se lahko obravnava kot prodaja pri tem podjetju. Celo če se prenos ne obravnava kot prodaja, lahko določbe MRS 27 in to pojasnilo pomenijo, da mora podjetje uskupiniti EPN. To pojasnilo se ne nanaša na okoliščine, v katerih se obravnava prodaja v podjetju, ali na odstranitev posledic takšne prodaje ob uskupinjenju.

Mnenje

8. EPN se uskupini, če vsebina razmerij med podjetjem in EPN nakazuje, da podjetje obvladuje to EPN.

▼M5

9. V povezavi z EPN se obvladovanje lahko pojavi z vnaprejšnjim določanjem delovanja EPN (delujočega na podlagi „samouravnavanja”) ali drugače. MRS 27.13 nakazuje nekaj okoliščin, katerih posledica je obvladovanje celo v primerih, ko je podjetje lastnik polovice ali manj glasovalnih pravic drugega podjetja. Podobno lahko obstaja obvladovanje, celo če je podjetje lastnik malo ali nič kapitala EPN. Uporaba zamisli obvladovanja zahteva v vsakem primeru presojanje v povezavi z vsemi pomembnimi dejavniki.

▼M5

10. Poleg pojavov, opisanih v MRS 27.13, lahko označujejo razmerje, v katerem podjetje obvladuje EPN in jo mora zaradi tega uskupiniti (dodatni napotki so v prilogi k temu pojasnilu), na primer tele okoliščine:

(a) v bistvu deluje EPN v korist podjetja v skladu z njegovimi posebnimi poslovnimi potrebami, tako da ima podjetje koristi od poslovanja EPN;

(b) v bistvu ima podjetje odločevalne moči za pridobitev večine koristi iz delovanja EPN ali pa z mehanizmom „samouravnavanja" prenese te odločevalne pravice na druge;

(c) v bistvu ima podjetje pravice do večine koristi iz EPN, zato je lahko izpostavljeno tveganju, povezanemu z delovanjem EPN;

ali

(d) v bistvu podjetje obdrži večino preostalih ali lastniških tveganj, povezanih z EPN ali njenimi sredstvi, da bi pridobilo koristi iz njenega delovanja.

▼B

Datum mnenja: junij 1998.

▼M5

Datum uveljavitve: To pojasnilo se začne uporabljati za letna poslovna obdobja, ki se začnejo 1. julija 1999 ali kasneje; uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Spremembe računovodskih usmeritev se morajo obravnavati v skladu z MRS 8.

▼M8

Odbor za pojasnjevanje Mednarodnih standardov računovodskega poročanja

OPMSRP

OPMSRP SPREMEMBA SOP-12

Področje SOP-12

Uskupinjevanje – enote za posebne namene

SKLICEVANJE

MRS 19 *Zaslužki zaposlencev*

MRS 32 *Finančni inštrumenti: Razkrivanje in predstavljanje*

MSRP 2 *Plačilo z delnicami*

SOP-12 *Uskupinjevanje – enote za posebne namene.*

OKOLIŠČINE

1. Do začetka uporabe te spremembe so iz področja SOP-12 izključeni programi pozaposlitvenih zaslužkov in s kapitalom povezani zaslužki (SOP – 12.6). Do začetka uporabe MSRP 2 takšni programi spadajo v področje MRS 19 (kakor je bil spremenjen 2002).

2. MSRP 2 se začne uporabljati za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2005 ali kasneje. MSRP 2 spremeni MRS 19 z:

(a) odstranitvijo zaslužkov zaposlencev iz svojega področja, za katere se uporablja MSRP 2; in

(b) odstranitvijo vseh sklicevanj na s kapitalom povezane zaslužke in s kapitalom povezana nadomestila.

3. MRS 32 tudi zahteva, da se lastne delnice odštejejo od kapitala. Ko se bo MSRP 2 začel uporabljati, bo spremenil MRS 32, ki bo navajal, da se odstavka 33 in 34 MRS 32 (ki se nanašata na lastne delnice) uporablja 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.

VPRAŠANJA

4. Prva zadeva, ki jo obravnava ta sprememba, je vključitev s kapitalom povezanih zaslužkov v področje SOP-12.

▼M8

5. Druga zadeva, ki jo obravnava ta sprememba, je izključitev dolgoročnih zaslužkov zaposlencev iz področja SOP-12. Do začetka uporabe te spremembe SOP-12 ne izključuje drugih dolgoročnih zaslužkov zaposlencev iz svojega področja. Vendar MRS 19 zahteva, da se ti programi obračunavajo na podoben način, kot se obračunavajo programi pozaposlitvenih zaslužkov.

SPREMEMBA

6. Odstavek 6 SOP-12 se spremeni, da se glasi takole.

To pojasnilo se ne nanaša na programe pozaposlitvenih zaslužkov ali druge dolgoročne zaslužke zaposlencev, za katere se uporablja MRS 19.

DATUM UVELJAVITVE

7. Podjetje uporablja to spremembo za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2005 ali kasneje. Če podjetje uporabi MSRP 2 pred tem datumom, obvelja tudi sprememba v tej prilogi.

▼B

POJASNILO STROKOVNEGA ODBORA ZA POJASNJEVANJE O SOP-13

Skupaj obvladovana podjetja – nedenarni prispevki podvižnikov

Po odstavku 11 MRS 1 (spremenjen 1997) – Predstavljanje računovodskih izkazov, se računovodski izkazi ne smejo opisovati kot skladni z mednarodnimi računovodskimi standardi, če niso v skladu z vsemi zahtevami vsakega ustreznega standarda in z vsakim ustreznim pojasnilom, ki ga izda strokovni odbor za pojasnjevanje. Pojasnila SOP niso namenjena za uporabo pri nebistvenih postavkah.

▼M5

Sklicevanje:MRS 31 – *Deleži v skupnih podvigih*

▼B

Vprašanje

▼M5

1. MRS 31.48 se nanaša tako na prispevke kot na prodajo med podvižnikom in skupnim podvigom: „Če podvižnik prispeva ali proda sredstva skupnemu podvigu, pripoznavanje vsakega dela dobička ali izgube iz omenjenega posla kaže vsebino posla”. Poleg tega MRS 31.24 pravi, da je „skupaj obvladovano podjetje skupni podvig, pri katerem gre za ustanovitev delniške družbe, družbe z neomejeno ali omejeno odgovornostjo ali kakega drugega podjetja, v katerem ima vsak podvižnik svoj delež.” Ni izrecnega napotka za pripoznavanje poslovnih izidov, ki izhajajo iz prispevkov nedenarnih sredstev v skupaj obvladovane enote (SOE).

▼B

2. Prispevki v SOE so prenosi sredstev od podvižnikov v zameno za delež v kapitalu SOE. Takšni prispevki imajo lahko različne oblike. Podvižniki lahko prispevajo sredstva hkrati z ustanovitvijo SOE ali kasneje. Nadomestila, ki jih dobivajo podvižniki v zameno za sredstva, prispevana v SOE, so lahko tudi denar ali drugačna nadomestila, ki niso odvisna od prihodnjih denarnih tokov v SOE („dodatna nadomestila”).

3. Vprašanja so:

(a) kdaj podvižnik pripozna v izkazu poslovnega izida (uspeha) ustrezni del poslovnih izidov, ki izhajajo iz prispevka nedenarnega sredstva v SOE v zameno za delež v kapitalu;

(b) kako podvižnik obračuna dodatna nadomestila; in

(c) kako so v podvižnikovih skupinskih računovodskih izkazih predstavljeni neiztrženi poslovni izidi.

4. To pojasnilo obravnava podvižnikovo obračunavanje nedenarnih prispevkov v SOE v zameno za delež v kapitalu SOE, obračunan z uporabo kapitalske metode ali sorazmernega uskupinjevanja.

Mnenje

▼M5

5. Pri uporabi MRS 31.48 v zvezi z nedenarnimi prispevki sredstev v SOE v zameno za delež v kapitalu SOE pripozna podvižnik v poslovnem izidu za obravnavano obdobje delež poslovnega izida, ki je povezljiv z deležem v kapitalu drugega podvižnika, razen

(a) če pomembna tveganja in denarna nadomestila v zvezi z lastništvom prispevanega nedenarnega sredstva (sredstev) niso bila prenesena na SOE

▼M5

ali

(b) če poslovnega izida v zvezi z nedenarnim prispevkom ni mogoče zanesljivo izmeriti

ali

(c) če prispevanje nima komercialne vrednosti v skladu z opredelitvijo iz MRS 16 – *Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema)*.

Če pride do izjem iz točke (a), (b) ali (c), se dobiček ali izguba obravnava kot neiztržena in se zato ne pripozna v poslovnem izidu, razen če se uporablja tudi 6. člen.

6. Če podvižnik pridobi poleg deleža v kapitalu SOE še denarna ali nedenarna sredstva pripozna ustrezen del dobička ali izgube v poslovnem izidu.

▼B

7. Neiztržene poslovne izide v zvezi z nedenarnimi sredstvi, prispevanimi v SOE, je treba izločiti hkrati z ustrezno vrednostjo zadevnih sredstev po metodi sorazmernega uskupinjevanja ali hkrati z naložbami po kapitalski metodi. Takšni neiztrženi poslovni izidi se ne predstavijo kot odloženi poslovni izidi v podvižnikovi skupinski bilanci stanja.

Datum mnenja: junij 1998.

▼M5

Datum uveljavitve: To pojasnilo se začne uporabljati za letna poslovna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 1999 ali kasneje; uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Spremembe računovodskih usmeritev se morajo obravnavati v skladu z MRS 8.

14. Spremembe računovodenja za nedenarne prispevke iz 5. člena se morajo uporabljati samo za bodoče posle.

15. Podjetje mora spremembe tega pojasnila za IAS 16 – *Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema)* – uporabljati za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2005 ali kasneje. Če podjetje uporabi ta standard pred tem datumom, obveljajo tudi te spremembe.

▼B

POJASNILO STROKOVNEGA ODBORA ZA POJASNJEVANJE O SOP-15

Poslovni najemi – spodbudnine

Po odstavku 11 MRS 1 (spremenjen 1997) – Predstavljanje računovodskih izkazov, se računovodski izkazi ne smejo opisovati kot skladni z mednarodnimi računovodskimi standardi, če niso v skladu z vsemi zahtevami vsakega ustreznega standarda in z vsakim ustreznim pojasnilom, ki ga izda strokovni odbor za pojasnjevanje. Pojasnila SOP niso namenjena za uporabo pri nebistvenih postavkah.

Sklicevanje: MRS 17 – Najemi (spremenjen 1997).

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.

Mnenje

3. Vse spodbudnine pri dogovarjanju o novem ali obnovljenem poslovnem najemu se pripoznajo kot sestavni del čistega nadomestila, ki je dogovorjeno za uporabo sredstva, danega v najem, ne glede na naravo spodbudnine ali obliko ali čas plačil.

▼B

4. Najemodajalec pripozna celotno vrednost spodbudnin kot odbitek od prihodka od najemnin v dobi najema na podlagi enakomerne časovne metode, razen če kak drug način bolje ustreza zmanjševanju koristi od sredstva, danega v najem.

5. Najemnik pripozna celotno korist 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), obračunava najemnik v skladu z mednarodnimi računovodskimi standardi, ki veljajo za takšne stroške, tudi stroške, ki se dejansko povrnejo zaradi dogovora o spodbudi.

Datum mnenja: junij 1998.

Datum uveljavitve: to pojasnilo se začne uporabljati za najeme, ki se začno 1. januarja 1999 ali kasneje.

▼M5

▼B

POJASNILO STROKOVNEGA ODBORA ZA POJASNJEVANJE O SOP-21

Davek od dobička – povrnitev prevrednotenih neamortizirljivih sredstev

Po odstavku 11 MRS 1 (spremenjen 1997) – Predstavljanje računovodskih izkazov, se računovodski izkazi ne smejo opisovati kot skladni z mednarodnimi računovodskimi standardi, če niso v skladu z vsemi zahtevami vsakega ustreznega standarda in z vsakim ustreznim pojasnilom, ki ga izda strokovni odbor za pojasnjevanje. Pojasnila SOP niso namenjena za uporabo pri nebistvenih postavkah.

Osnutek pojasnila SOP-D21 – Davek od dobička – razno, je bil izdan septembra 1999, da bi se zbrale pripombe. Osnutek pojasnila je vključeval tako zadevo, obravnavano v tem pojasnilu, kot tudi zadevo, vključeno v pojasnilo SOP-25 – Davek od dobička – spremembe davčnega položaja podjetja ali njegovih delničarjev.

Sklicevanje: MRS 12 – Davek od dobička (spremenjen 1996).

Vprašanje

1. Po MRS 12.51 odseva merjenje odloženih obveznosti za davek in odloženih terjatev za davek davčne posledice, izhajajoče iz načina, na katerega podjetje pričakuje na datum bilance stanja povrnitev oziroma poravnavo knjigovodske vrednosti tistih sredstev in obveznosti, ki povzročajo začasne razlike.

2. MRS 12.20 pravi, da prevrednotenje sredstva ne vpliva vedno na obdavčljivi dobiček (davčno izgubo) v obdobju prevrednotenja in da davčna vrednost sredstva ni nujno prilagojena kot posledica prevrednotenja. Če bo prihodnja povrnitev knjigovodske vrednosti obdavčljiva, je vsaka razlika med knjigovodsko vrednostjo prevrednotenega sredstva in njegovo davčno vrednostjo začasna razlika in povzroča odložene obveznosti za davek ali odložene terjatve za davek.

▼M5

3. Vprašanje je, kako pojasniti izraz !!! Unknown OG !!!povrnitev!!! Unknown FG !!! v povezavi s sredstvom, ki se ne amortizira (neamortizirljivim sredstvom) in je prevrednoteno po 31. členu MRS 16.

4. To pojasnilo velja tudi za naložbene nepremičnine, ki se vodijo po prevrednotenih vrednostih po MRS 40.33, vendar bi se obravnavale kot neamortizirljive, če bi se uporabljal MRS 16.

▼B

Mnenje

▼M5

5. Odloženo obveznost za davek ali odloženo terjatev za davek, ki izhaja iz prevrednotenja neamortizirljivega sredstva po MRS 16.31, je treba izmeriti na podlagi davčnih posledic, ki bodo izvirale iz povrnitve knjigovodske vrednosti sredstva preko prodaje, ne glede na podlago merjenja knjigovodske vrednosti tega sredstva. Torej če zakon o davku določi, da se davčna stopnja, uporabljena na obdavčljivi znesek, ki izhaja iz prodaje

▼M5

sredstva, razlikuje od davčne stopnje, uporabljene na obdavčljivi znesek, ki izhaja iz uporabe sredstva, se pri merjenju odložene obveznosti za davek ali odložene terjatve za davek, ki se nanaša na neamortizirljivo sredstvo, uporabi prva izmed njiju.

▼B

Datum mnenja: avgust 1999.

▼M5

Datum uveljavitve: To soglasje se začne uporabljati 15. julija 2000. Spremembe računovodskih usmeritev se morajo obravnavati v skladu z MRS 8.

▼B

POJASNILO STROKOVNEGA ODBORA ZA POJASNJEVANJE O SOP-25

Davek od dobička – spremembe davčnega položaja podjetja ali njegovih delničarjev

Po odstavku 11 MRS 1 (spremenjen 1997) – Predstavljanje računovodskih izkazov, se računovodski izkazi ne smejo opisovati kot skladni z mednarodnimi računovodskimi standardi, če niso v skladu z vsemi zahtevami vsakega ustreznega standarda in z vsakim ustreznim pojasnilom, ki ga izda strokovni odbor za pojasnjevanje. Pojasnila SOP niso namenjena za uporabo pri nebistvenih postavkah.

Osnutek pojasnila SOP-D21 – Davek od dobička – razno, je bil izdan septembra 1999, da bi se zbrale pripombe. Osnutek pojasnila je vključeval tako zadevo, obravnavano v tem pojasnilu, kot tudi zadevo, vključeno v pojasnilo SOP-21 – Davek od dobička – povrnitev prevrednotenih neamortizirljivih sredstev.

Sklicevanje: MRS 12 – Davek od dobička (spremenjen 1996).

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 inštrumentov podjetja ali po reorganiziranju 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 drugačne 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 poravnavavanja knjigovodske vrednosti sredstev in dolgov podjetja.

3. Vprašanje je, kako naj podjetje obračunava davčne posledice sprememb svojega davčnega položaja ali davčnega položaja svojih delničarjev.

Mnenje

4. Sprememba davčnega položaja podjetja ali njegovih delničarjev ne povzroči povečanja ali zmanjšanja zneskov, pripoznanih neposredno v kapitalu. Posledice sprotnega in odloženega davka zaradi spremenjenega davčnega položaja je treba vključiti v čisti poslovni izid obdobja, razen če se takšne posledice nanašajo na posle in dogodke, ki v istem ali v drugem obdobju povzročijo neposredno knjiženje pripoznanega zneska v dobro ali v breme kapitala. Takšne davčne posledice, ki se nanašajo na spremembe pripoznanega zneska kapitala v istem ali v drugem obdobju (ne vključene v čisti poslovni izid), je treba knjižiti neposredno v breme ali v dobro kapitala.

Datum mnenja: avgust 1999.

▼M5

Datum uveljavitve: To soglasje se začne uporabljati 15. julija 2000. Spremembe računovodskih usmeritev se morajo obravnavati v skladu z MRS 8.

▼B

POJASNILO STROKOVNEGA ODBORA ZA POJASNJEVANJE O SOP-27

Vrednotenje vsebine transakcij, ki vključujejo pravno obliko najema

Po odstavku 11 MRS 1 (spremenjenega 1997) – Predstavljanje računovodskih izkazov, se računovodski izkazi ne smejo opisovati kot skladni z mednarodnimi računovodskimi standardi, če niso v skladu z vsemi zahtevami vsakega ustreznega standarda in z vsakim ustreznim pojasnilom, ki ga izda strokovni odbor za pojasnjevanje. Pojasnila SOP niso namenjena za uporabo pri nebistvenih postavkah.

Sklicevanje: MRS 1 – Predstavljanje računovodskih izkazov (spremenjen 1997), MRS 17 – Najemi (spremenjen 1997), MRS 18 – Prihodki (spremenjen 1993).

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 odstavku 2(a) dodatka A);

      (ii) kako naj podjetje obračuna druge obveze, ki izhajajo iz dogovora; in

      (iii) kako naj podjetje obračuna nadomestilo, ki ga lahko prejme od naložbenika.

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; in

   (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 odstavkih 49 do 64 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

▼B

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; in

(c) razen začetnih denarnih tokov ob začetku dogovora, so edini denarni tokovi, pričakovani po dogovoru plačila najema, ki se izpolnjujejo izključno iz sredstev, ki se črpajo iz ločenega naložbenega računa, ustanovljenega z začetnimi denarnimi tokovi.

7. Druge obveznosti dogovora, vključno z zagotovljenimi jamstvi in obveznostmi, ki nastanejo ob predčasni prekinitvi, je treba obračunavati po MRS 37 ali MRS 39, odvisno od pogojev.

8. Merila v odstavku 20 MRS 18 se uporabljajo za dejstva in okoliščine vsakega dogovora pri določanju kdaj nadomestilo pripoznati kot dohodek, ki ga podjetje lahko prejme. Treba je upoštevati dejavnike kot so ali je za nadomestilo potrebno neprestano vključevanje v obliki znatnega prihodnjega izpolnjevanja obvez, ali so zadržana tveganja, pogoji kakršnih koli dogovorov o jamstvu in tveganje poplačila nadomestila.Med kazalce, ki posamično dokazujejo, da pripoznanje celotnega nadomestila kot prihodka ob prejemu, če je prejeto na začetku dogovora, ni primerno, spadajo:

(a) obveza opravljati ali vzdržati se opravljanja nekaterih pomembnih dejavnosti so pogoj, da se zasluži nadomestilo in zato izvajanje pravno zavezujočega dogovora ni najbolj pomembno dejanje, ki ga zahteva dogovor;

(b) uporaba sredstva je omejena, kar omejuje in znatno spreminja možnosti podjetja pri uporabi (npr. izrabiti, prodati ali zastaviti kot zavarovanje) sredstva;

(c) možnost povračila kakršnega koli zneska nadomestila in morebitno plačilo dodatnega zneska ni majhna. To je na primer, ko:

(i) sredstvo ni specializirano sredstvo, ki ga podjetje potrebuje za opravljanje svoje dejavnosti, in zato obstaja možnost, da podjetje lahko plača znesek za predčasno prekinitev dogovora; ali

(ii) pogoji dogovora zahtevajo, da podjetje vloži, ali ima nekaj ali vso pravico presoje, vnaprej plačani znesek v sredstva, katerih tveganje ni zanemarljivo (npr. tečajno, obrestno ali kreditno tveganje). V takih okoliščinah tveganje, da vrednost naložbe ni dovolj za izpolnitev obvez plačevanja najema, ni majhno in zato obstaja možnost, da podjetje lahko mora plačati neki znesek.

9. Nadomestilo je treba v izkazu poslovnega izida predstaviti na podlagi njegove gospodarske vsebine in narave.

Razkrivanje

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 v vsakem obdobju, v katerem obstaja dogovor, razkrije:

(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; in

(b) računovodsko obravnavanje, ki se uporablja za prejeto nadomestilo, znesek, pripoznan kot prihodek v obdobju, in vrstično postavko izkaza poslovnega izida, v katero je vključen.

11. Razkrivanja, ki se zahtevajo v skladu z odstavkom 10 tega pojasnila, je treba zagotoviti posamično za vsak dogovor ali zbirno za vsak razred dogovora. Razred je skupina dogovorov o sredstvih podobne narave (npr. elektrarne).

Datum mnenja: februar 2000.

▼M5

Datum uveljavitve: To pojasnilo se začne uporabljati 31. decembra 2001. Spremembe računovodskih usmeritev se morajo obravnavati v skladu z MRS 8.

▼B

POJASNILO STROKOVNEGA ODBORA ZA POJASNJEVANJE O SOP-29

Razkritje – dogovori o koncesiji storitev

Po odstavku 11 MRS 1 (spremenjenega 1997) – Predstavljanje računovodskih izkazov, se računovodski izkazi ne smejo opisovati kot skladni z mednarodnimi računovodskimi standardi, če niso v skladu z vsemi zahtevami vsakega ustreznega standarda in z vsakim ustreznim pojasnilom, ki ga izda strokovni odbor za pojasnjevanje. Pojasnila SOP niso namenjena za uporabo pri nebistvenih postavkah.

Sklicevanje: MRS 1 – Predstavljanje računovodskih izkazov (spremenjen 1997)

Vprašanje

1. Podjetje (uporabnik 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 vladnimi organi. Med primere dogovorov o koncesiji storitev spadajo objekti in naprave za pripravo vode in oskrbo z vodo, avtoceste, parkirišča, tuneli, mostovi, letališča in telekomunikacijska omrežja. Med primere dogovorov, ki niso dogovori o koncesiji storitev, spada zunanje izvajanje notranjih storitev podjetja (npr. restavracija za zaposlene, vzdrževanje stavbe in računovodstvo ali naloge informacijske tehnologije).

2. Na splošno dogovor o koncesiji storitev pomeni, da dajalec koncesije za obdobje koncesije na uporabnika koncesije prenese:

   (a) pravico opravljati storitve, ki javnosti omogočajo dostop do glavne ekonomske in socialne infrastrukture, in

   (b) v nekaterih primerih pravico do uporabe določenih opredmetenih sredstev, neopredmetenih sredstev in/ali finančnih naložb,

   v zameno, da se uporabnik koncesije:

   (a) zaveže opravljati storitve v skladu z nekaterimi pogoji v obdobju koncesije, in

   (b) 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 dogovorov o koncesiji storitev je, da uporabnik koncesije prejme pravico in prevzame obveznost opravljati javne storitve.

4. Vprašanje je, katere informacije je treba razkriti v ►**M5** pojasnila ◄ uporabnika koncesije in dajalca koncesije.

5. Nekateri vidiki in razkritja, ki se nanašajo na nekatere dogovore o koncesiji storitev, so že predvideni v obstoječih mednarodnih računovodskih standardih (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). Dogovor o koncesiji storitev pa lahko vključuje neizpolnjene pogodbe, ki v mednarodnih računovodskih standardih niso predvidene, razen če so pogodbe kočljive, in v tem primeru se uporablja MRS 37. Zato to pojasnilo predvideva dodatna razkritja dogovorov o koncesiji storitev.

Mnenje

6. Pri določanju ustreznih razkritij v ►**M5** pojasnila ◄ je treba proučiti vse vidike dogovora o koncesiji storitev. Uporabnik koncesije in dajalec koncesije v vsakem obdobju morata 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; in

      (vi) drugih pravic in obvez (npr. velike obnove); in

▼B

(d) sprememb v dogovoru, ki nastanejo v obdobju.

7. Razkrivanja, ki se zahtevajo v skladu z odstavkom 6 tega pojasnila, je treba zagotoviti posamično za vsak dogovor o koncesiji storitev ali zbirno za vsak razred dogovorov o koncesiji storitev. Razred je skupina dogovorov o koncesiji storitev, ki vključujejo storitve podobne narave (npr. pobiranje cestnine, telekomunikacijske storitve in storitve priprave vode).

Datum mnenja: maj 2001.

Datum uveljavitve: To pojasnilo se začne uporabljati 31. decembra 2001.

▼M5

▼B

POJASNILO STROKOVNEGA ODBORA ZA POJASNJEVANJE O SOP-31

Prihodki – barter posli, ki vključujejo oglaševalske storitve

Po odstavku 11 MRS 1 (spremenjenega 1997) – Predstavljanje računovodskih izkazov, se računovodski izkazi ne smejo opisovati kot skladni z mednarodnimi računovodskimi standardi, če niso v skladu z vsemi zahtevami vsakega ustreznega standarda in z vsakim ustreznim pojasnilom, ki ga izda strokovni odbor za pojasnjevanje. Pojasnila SOP niso namenjena za uporabo pri nebistvenih postavkah.

Sklicevanje: MRS 18 – Prihodki (spremenjen 1993)

Vprašanje

1. Podjetje (prodajalec) lahko sklene barter posel, 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 posla, 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 posel, 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 poslu.

Mnenje

5. Prihodkov iz barter poslov, 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 poslu in sicer s sklicevanjem samo na ne-barter posle, ki:

(a) vključujejo oglaševanje, ki je podobno oglaševanju v barter poslu;

(b) se pogosto pojavljajo;

(c) predstavljajo prevladujoče število poslov in količino v primerjavi z vsemi posli 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; in

(e) ne vključujejo iste sodelujoče stranke kot barter posel.

Datum mnenja: maj 2001.

▼M5

Datum uveljavitve: To pojasnilo se začne uporabljati 31. decembra 2001. Spremembe računovodskih usmeritev se morajo obravnavati v skladu z MRS 8.

▼B

POJASNILO STROKOVNEGA ODBORA ZA POJASNJEVANJE O SOP-32

Neopredmetena sredstva – stroški spletnih strani

Po odstavku 11 MRS 1 (spremenjenega 1997) – Predstavljanje računovodskih izkazov, se računovodski izkazi ne smejo opisovati kot skladni z mednarodnimi računovodskimi standardi, če niso v skladu z vsemi zahtevami vsakega ustreznega standarda in z vsakim ustreznim pojasnilom, ki ga izda strokovni odbor za pojasnjevanje. Pojasnila SOP niso namenjena za uporabo pri nebistvenih postavkah.

Sklicevanje: MRS 38 – Neopredmetena sredstva

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 ustreznih 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 obremenitveno testiranje;

   (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 zbirkah 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; in

   (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. Takšna vrednost porabe se obračuna po MRS 16 Opredmetena osnovna sredstva (spremenjen 1998). Kadar se v podjetju pojavi vrednost porabe pri izvajalcu internetnih storitev, ki gosti spletno stran podjetja, se vrednost porabe pripozna kot odhodek po MRS 8.7 in okvirnih navodilih, ko so storitve prejete.

6. MRS 38 ne velja za neopredmetena sredstva, ki jih ima podjetje za prodajo pri rednem poslovanju (glej MRS 2 – Zaloge in MRS 11– Pogodbe o gradbenih delih) ali najeme, ki spadajo na področje MRS 17 – Najemi (spremenjen 1997). 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.

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.

▼M3

8. Spletna stran, ki izhaja iz razvoja, se pripozna kot neopredmeteno sredstvo, samo če lahko podjetje poleg splošnih zahtev, opisanih v MRS 38.21 glede pripoznanja in začetnega merjenja, izpolni tudi zahteve iz MRS 38.57. Zlasti je lahko podjetje sposobno izpolniti zahtevo, da dokaže, kako bo njegova spletna stran verjetno ustvarila prihodnje gospodarske koristi v skladu z MRS IAS 38.57(d), ko lahko, na primer, spletna stran prinese prihodek, vključno z neposrednim prihodkom, s tem, ko omogoča oddajanje naročil. Podjetje ne more prikazati, kako bo spletna stran, oblikovana samo ali predvsem za promocijo in oglaševanje lastnih izdelkov in storitev podjetja, verjetno ustvarila prihodnje gospodarske koristi, posledično pa se vsi stroški razvoja takšne spletne strani pripoznajo kot odhodki ob nastanku.

9. Vsi notranji stroški za razvoj in delovanje lastne spletne strani podjetja se obračunajo v skladu z MRS 38. Narava vsake dejavnosti, zaradi katere nastane odhodek (npr.: usposabljanje zaposlenih in vzdrževanje spletne strani) in stopnja razvoja ali porazvojna stopnja spletne strani se oceni, da se ugotovi ustrezna računovodska obravnava (dodatne napotke daje priloga k temu pojasnilu). Na primer:

(a) načrtovalna stopnja je po naravi podobna raziskovalni fazi v MRS 38.54 -.56. Stroški, nastali na tej stopnji, se pripoznajo kot odhodek ob nastanku.

(b) razvojna stopnja aplikacije in infrastrukture, stopnja grafičnega oblikovanja in stopnja oblikovanja vsebine, v kolikor se vsebina oblikuje za druge namene kot za oglaševanje in promocijo lastnih izdelkov in storitev podjetja, so po naravi podobne razvojni fazi v MRS 38.57-.64. Stroški, nastali na teh stopnjah, se vključijo med stroške spletne strani, pripoznane kot neopredmeteno sredstvo v skladu z 8. členom tega pojasnila, kadar je stroške mogoče neposredno pripisati ustvaritvi, izdelavi ali pripravi spletne strani, in so nujni, da podjetje lahko deluje, kot namerava poslovodstvo. Na primer, stroški nakupa ali ustvaritve vsebine (razen vsebine, ki oglašuje in promovira lastne izdelke in storitve podjetja) posebno za spletno stran ali stroški, ki so posledica omogočanja uporabe vsebine (npr.: nadomestilo za dovoljenje za reproduciranje) na spletni strani, se vključijo v stroške razvoja, kadar je izpolnjen ta pogoj. Vendar se v skladu z MRS 38.71 strošek za neopredmeteno postavko, ki je bila na začetku pripoznana kot odhodek v predhodnih računovodskih izkazih, kasneje ne pripozna kot del stroška za neopredmeteno sredstvo (npr.: če se stroški avtorskih pravic v celoti amortizirajo in je vsebina zatem podana na spletni strani).

(c) stroški, ki nastanejo na stopnji oblikovanja vsebine, se, v kolikor se ta vsebina oblikuje za oglaševanje in promocijo lastnih izdelkov in storitev podjetja (npr.: digitalne fotografije izdelkov), pripoznajo kot odhodek, kadar nastanejo v skladu z MRS 38.69(c). Na primer, ob obračunavanju stroškov za strokovne storitve za digitalno fotografiranje lastnih izdelkov podjetja in za izboljšavo prikaza teh fotografij se stroški pripoznajo kot odhodek, saj se strokovne storitve opravijo med postopkom in ne, ko se digitalne fotografije prikažejo na spletni strani.

▼M5

(d) faza delovanja se začne, ko se razvijanje spletne strani konča. Vrednost porabe v tej fazi se pripozna kot odhodki v trenutku nastanka, razen če zadoščajo sodilom iz MRS 38.19.

▼M3

10. Spletna stran, ki je pripoznana kot neopredmeteno sredstvo v skladu z 8. členom tega pojasnila, se izmeri po začetnem pripoznanju na podlagi zahtev iz MRS 38.72-.87. Najboljša ocena dobe koristnosti spletne strani je kratka.

▼B

Datum mnenja: maj 2001.

▼M3

Datum uveljavitve: To pojasnilo se začne uporabljati 25. marca 2002. Učinki sprejema tega pojasnila se obračunajo z uporabo prehodnih zahtev iz različice MRS 38, ki je bila izdana leta 1998. Zato se v primeru, da spletna stran ne izpolnjuje sodil za pripoznavanje kot neopredmeteno sredstvo, a je bila predhodno pripoznana kot sredstvo, preneha pripoznavati od datuma, ko se začne uporabljati to pojasnilo. Če spletna stran obstaja in stroški njenega razvoja izpolnjujejo sodila, da se pripozna kot neopredmeteno sredstvo, toda predhodno ni bila pripoznana kot sredstvo, se neopredmeteno sredstvo ne pripozna na datum, ko se začne uporabljati to pojasnilo. Če spletna stran obstaja in stroški njenega razvoja izpolnjujejo

▼M3

sodila, da se pripozna kot neopredmeteno sredstvo, ter je bila predhodno pripoznana kot sredstvo in na začetku izmerjena po nabavni vrednosti, se znesek, pripoznan na začetku, šteje kot pravilno ugotovljen.

▼M5

▼M4

OPMSRP POJASNILO 1

Spremembe v obstoječih obveznostih razgradnje, ponovne vzpostavitve in podobnih obveznosti

REFERENCE

MRS 1 *Predstavljanje računovodskih izkazov* (spremenjen 2003)

MRS 8 *Računovodske usmeritve, Spremembe računovodskih ocen in Napake*

MRS 16 Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema) (spremenjen 2003)

MRS 23 *Stroški izposojanja*

MRS 36 *Oslabitev sredstev* (spremenjen 2004)

MRS 37 *Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva*

OKOLIŠČINE

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. To pojasnilo ponuja navodila glede obračunavanja učinkov sprememb merjenja obstoječih obveznosti razgradnje, ponovne vzpostavitve in podobnih obveznosti.

PODROČJE

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 18 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 dejavnikov 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. finančni tokovi);

(b) sprememba pri trenutni tržni diskontni meri, kot je opredeljena v 47. členu MRS 37 (vključno s spremembami v časovni vrednosti denarja in tveganjih, značilnih za obveznost) ter

(c) povečanje, ki odraža pretekli čas (imenovano tudi razreševanje diskontiranja).

▼M4

SOGLASJE

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 členi 5 do 7.

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) in če popravek poveča nabavno vrednost sredstva, mora podjetje ugotoviti, če to pomeni, da nove knjigovodske vrednosti ne bo možno v celoti nadomestiti. Če je temu tako, mora podjetje preizkusiti sredstvo z vidika oslabitve, tako da oceni njegovo nadomestljivo vrednost in obračunati izgube zaradi oslabitve v skladu z MRS 36.

6 Če se ustrezno sredstvo meri z uporabo modela prevrednotenja:

(a) spremembe obveznosti spremenijo prevrednotovalni presežek ali primanjkljaj prvotno pripoznanega sredstva, tako da:

(i) zmanjšanje obveznosti (ob upoštevanju točke (b)) neposredno poveča prevrednotovalni presežek v kapitalu, le da se pripozna v izkazu poslovnega izida, v kolikor odpravi prevrednotovalni primanjkljaj sredstva, ki je bil na začetku pripoznan v izkazu poslovnega izida;

(ii) povečanje obveznosti se pripozna v izkazu poslovnega izida, le da neposredno zmanjša prevrednotovalni presežek v kapitalu, do obsega kreditnega salda prevrednotovalnega presežka v povezavi s tem sredstvom;

(b) če zmanjšanje obveznosti presega knjigovodsko vrednost, ki bi bila pripoznana, če bi bilo sredstvo obravnavano po modelu nabavne vrednosti, se presežek nemudoma pripozna v poslovnem izidu;

(c) sprememba obveznosti pomeni, da bo morda potrebno prevrednotiti sredstvo in s tem zagotoviti, da se knjigovodska vrednost ne razlikuje bistveno od tiste, ki bi se ugotovila z uporabo poštene vrednosti na dan bilance stanja. Vsako takšno prevrednotenje je treba upoštevati pri določevanju zneskov, ki se prenesejo v izkaz poslovnega izida v skladu s točko (a). Če je potrebno prevrednotenje, se prevrednotijo vsa sredstva iste vrste;

(d) MRS 1 zahteva razkritje v obrazcu izkaza gibanja kapitala za vsako postavko prihodkov ali odhodkov, ki so pripoznani neposredno v kapitalu. Pri upoštevanju te zahteve se sprememba v prevrednotovalnem presežku, ki izhaja iz takšne spremembe obveznosti, ugotavlja posebej in tako tudi razkriva.

7 Popravljen amortizirljivi znesek sredstva se amortizira v njegovi dobi koristnosti. Zato se od trenutka, ko se ustreznemu sredstvu izteče doba koristnosti, vse nadaljnje spremembe obveznosti pripoznajo v izkazu poslovnega izida v času njihovega nastanka. To velja tako za model nabavne vrednosti kot tudi za model prevrednotenja.

8 Obdobno razreševanje diskonta se pripozna v izkazu poslovnega izida kot strošek financiranja v trenutku nastanka. Usredstvenje kot druga možna rešitev v skladu z MRS 23 ni dovoljena.

▼M4

DATUM UVELJAVITVE

9 To pojasnilo začnejo podjetja uporabljati za letna poslovna obdobja, ki se začnejo 1. septembra 2004 ali kasneje. Uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Če podjetje uporablja to pojasnilo za obdobja, ki se začnejo pred 1. septembrom 2004, mora to razkriti.

PREHOD

10 Spremembe računovodskih usmeritev je treba predstaviti v skladu s prehodnimi določbami MRS 8 *Računovodske usmeritve, Spremembe računovodskih ocen in Napake*. (*)

(*) 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.

▼M4

PRILOGA

Spremembe MSRP 1 - *Prva uporaba Mednarodnih standardov računovodskega poročanja*

Spremembe v tej prilogi veljajo za letna obdobja, ki se začnejo 1. septembra 2004 ali kasneje. Če podjetje uporablja to pojasnilo za zgodnejše obdobje, te spremembe veljajo tudi za tako zgodnejše obdobje.

A1 MSRP *1 Prva uporaba Mednarodnih standardov računovodskega poročanja* in spremljajoče listine so spremenjene na spodaj opisan način.

V členu 12 tega MSRP se sklicevanje na 13-25D spremeni v 13-25E.

Podčlena 13 (h) in (i) MSRP se spremenita, vstavi se podčlen (j), tako da se glasi:

(h) posel plačila z delnicami (člena 25B in 25C);

(i) zavarovalne pogodbe (člen 25D)

in

(j) razgradnja obveznosti vključena v nabavno vrednost opredmetenih osnovnih sredstev (člen 25E).

V MSRP se dodata nov naslov in člen 25E, kot sledi:

Spremembe v obstoječih obveznostih razgradnje, ponovne vzpostavitve in podobnih obveznostih, vključenih v stroške opredmetenih osnovnih sredstev

25E OPMSRP 1, *Spremembe v obstoječih obveznostih razgradnje, ponovne vzpostavitve in podobnih obveznostih*, zahtevajo posebne spremembe v razgradnji, ponovni vzpostavitvi in podobnih obveznostih, ki jih je treba prišteti ali odšteti od nabavne vrednosti sredstva, na katerega se nanašajo; prilagojeni amortizirljivi znesek sredstva se nato amortizira skozi preostalo dobo koristnosti. Tistim, ki tak način uporabljajo prvič, ni treba upoštevati teh zahtev po spremembah v omenjenih obveznostih, če so se te pojavile pred datumom prehoda na MSRP. Če zgoraj omenjeni uporabniki uveljavljajo to oprostitev, morajo:

(a) izmeriti obveznost na datum prehoda na MSRP v skladu z MRS 37;

(b) v kolikor obveznost spada v okvir OPMSRP 1, oceniti znesek, ki bi bil vključen v nabavno vrednost povezanega sredstva v trenutku, ko je nastala obveznost, z diskontiranjem obveznosti do tega datuma in ob uporabi najprimernejše ocene tveganju prilagojene obrestne mere (ali mer) pri nabavi, ki bi jo (jih) uporabili za to obveznost v času trajanja zadevnega obdobja

in

(c) izračunati nabrano 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.

▼M7

OPMSRP POJASNILO 2

Deleži članov v zadrugah in podobni inštrumenti

Sklicevanje

— MRS 32 *Finančni inštrumenti: Razkrivanje in predstavljanje* (kakor je bil spremenjen 2003)

— MRS 39 *Finančni inštrumenti: Pripoznavanje in merjenje* (kakor je bil spremenjen 2003)

Okoliščine

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). Deleži članov zadruge so pogosto opredeljeni kot deleži ali točke članov in podobno in se v nadaljevanju imenujejo „deleži članov”.

▼M7

2 MRS 32 postavlja načela za razvrščanje finančnih inštrumentov med finančne obveznosti ali kapital. Zlasti se ta načela uporabljajo za razvrščanje prodajljivih inštrumentov, ki dajejo imetniku pravico, da te inštrumente proda nazaj izdajatelju za denar ali drug finančni inštrument. Uporaba teh načel za deleže članov zadrug in podobne inštrumente je težka. Nekateri uporabniki standardov Upravnega odbora za mednarodne računovodske standarde so prosili za pomoč pri razumevanju uporabe načel v MRS 32 za deleže članov in podobne inštrumente, ki imajo nekatere značilnosti in okoliščine, v katerih te značilnosti vplivajo na razvrščanje med obveznosti ali kapital.

Področje

3 To pojasnilo se uporablja za finančne inštrumente, ki spadajo v področje MRS 32, vključno s finančnimi inštrumenti, izdanimi članom zadrug, ki dokazujejo lastniški delež članov v podjetju. To pojasnilo se ne uporablja za finančne inštrumente, ki se lahko poravnajo, ali se bodo poravnali, z lastnimi kapitalskimi inštrumenti podjetja.

Vprašanje

4 Številni finančni inštrumenti, vključno z deleži članov, imajo značilnosti kapitala, vključno z glasovalnimi pravicami in pravicami do udeležbe v izplačilu dividend. Nekateri finančni inštrumenti dajejo imetniku pravico, da zahteva odkup za denar ali drugo finančno sredstvo, vendar lahko vključujejo ali zanje veljajo omejitve ali bodo finančni inštrumenti odkupljeni ali ne. Kako naj se ti pogoji odkupa vrednotijo pri določanju ali naj se finančni inštrumenti razvrstijo kot obveznosti ali kapital?

Soglasje

5 Pogodbena pravica imetnika finančnega inštrumenta (vključno z deleži članov v zadrugah), da zahteva odkup, sama po sebi ne zahteva, da se finančni inštrument razvrsti kot finančna obveznost. Ko podjetje določa razvrstitev finančnega inštrumenta kot finančne obveznosti ali kot kapital, mora upoštevati vse pogoje finančnega inštrumenta. Ti pogoji vključujejo ustrezne lokalne zakone, predpise in upravno listino podjetja, ki je v veljavi na dan razvrščanja, ne pa pričakovanih sprememb teh zakonov, predpisov ali listine.

6 Deleži članov, ki bi bili razvrščeni kot kapital, če člani ne bi imeli pravice zahtevati odkupa, so kapital, če je prisoten eden od pogojev, opisanih v odstavkih 7 in 8. Vloge na vpogled, vključno s tekočimi računi, depozitnimi računi in podobne pogodbe, ki se pojavijo, ko člani delujejo kot odjemalci, so finančne obveznosti podjetja.

7 Deleži članov so kapital, če ima podjetje brezpogojno pravico zavrniti odkup deležev članov.

8 Lokalni zakon, predpis ali upravna listina podjetja lahko naložijo različne vrste prepovedi za odkup deležev članov, npr. brezpogojne prepovedi ali prepovedi, ki temeljijo na plačilnosposobnostnih sodilih. Če lokalni zakon, predpis ali upravna listina podjetja lahko brezpogojno prepoveduje odkup, so deleži 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 deleži članov kapital.

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. 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 kapitalom.

10 Pri začetnem pripoznanju podjetje meri svojo finančno obveznost za odkup po pošteni vrednosti. V primeru deležev 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).

▼M7

11 Kakor zahteva člen 35 MRS 32, se izplačila imetnikom kapitalskih inštrumentov pripoznajo neposredno v kapitalu, brez zneska davka iz dobička. Obresti, dividende in drugi donosi, ki se nanašajo na finančne inštrumente, razvrščene kot finančne obveznosti, so odhodki, ne glede na to, ali so ti plačani zneski pravno opredeljeni kot dividende, obresti ali drugače.

12 V Prilogi, ki je sestavni del soglasja, so navedeni zgledi uporabe tega soglasja.

Razkrivanje

13 Kadar sprememba v prepovedi odkupa povzroči prenos med finančnimi obveznostmi in kapitalom, podjetje ločeno razkrije znesek, časovni okvir in razlog za prenos.

Datum uveljavitve

14 Datum uveljavitve in prehodne določbe tega pojasnila so isti kot za MRS 32 (kakor je bil spremenjen 2003). Podjetje uporablja to pojasnilo za letna obračunska 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 se uporablja za nazaj.

▼M7

Dodatek

ZGLEDI UPORABE SOGLASJA

Ta priloga je sestavni del tega pojasnila.

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 inštrument razvrsti kot finančna obveznost.

BREZPOGOJNA PRAVICA ZAVRNITI ODKUP (odstavek 7)

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 deležev članov, čeprav ima upravni odbor pravico, da to naredi.

Razvrstitev

A3 Podjetje ima brezpogojno pravico zavrniti odkup in deleži članov so kapital. MRS 32 postavlja načela za razvrščanje, ki temeljijo na pogojih finančnega inštrumenta in ugotavlja, da če so bila v preteklosti izvršena diskrecijska plačila ali če je bil tak namen, to ne sproži razvrščanja med obveznosti. Člen AG25 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 inštrumenta. Če ima izdajatelj sam pravico odločiti se o razdelitvi imetnikom prednostnih delnic, naj gre za nabiralne (kumulativne) ali nenabiralne (nekumulativne) delnice, so delnice kapitalski inštrumenti. Na razvrstitev prednostne delnice kot kapitalskega inštrumenta ali finančne obveznosti pa ne vpliva:

(a) zgodovina izplačil;

(b) namen opraviti izplačila v prihodnje;

(c) možen negativen vpliv na ceno navadnih delnic izdajatelja, če izplačila niso opravljena (zaradi omejitev plačila dividend na navadne 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 kratkoročne plačilne sposobnosti ali rezerv.

Razvrstitev

A5 Podjetje nima brezpogojne pravice zavrniti odkup in deleži 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 inštrumenta kot kapital. Člen AG25 MRS 32 navaja:

Prednostne delnice lahko prinašajo različne pravice. Pri določanju, ali se prednostne delnice razvrstijo kot finančna obveznost ali kapitalski inštrument, 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*

▼M7

delnice ob pogodbenem roku, naj gre za pomanjkanje finančnih sredstev, za zakonsko omejitev, ali nezadostne dobičke ali rezerve, ne odpravi te obveze. [Dodan je poudarek]

PREPOVEDI ODKUPA (odstavka 8 in 9)

Zgled 3

Podatki

A6 Zadruga je v preteklosti svojim članom izdala deleže na različne datume in za različne zneske:

(a) 1. januarja 20x1 100 000 deležev po 10 DE ena (1 000 000 DE);

(b) 1. januarja 20x2 100 000 deležev po 20 DE ena (nadaljnjih 2 000 000 DE, tako da je bilo skupaj izdanih deležev za 3 000 000 DE).

Deleži 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 deležev njenih članov. 31. decembra 20x2 je podjetje imelo 200 000 uveljavljajočih deležev, kar je najvišje število uveljavljajočih deležev članov in v preteklosti deleži niso bili odkupljeni. 1. januarja 20x3 podjetje spremeni svojo upravno listino in poveča dovoljeno raven nabranih odkupov na 25 odstotkov najvišjega števila uveljavljajočih deležev njenih članov.

Razvrstitev

Preden se spremeni upravna listina

A8 Deleži članov, ki presegajo prepoved odkupa, so finančne obveznosti. Pri začetnem pripoznanju zadruga meri to finančno obveznost po pošteni vrednosti. Ker se ti deleži lahko odkupijo na zahtevo, zadruga določi pošteno vrednost takšnih finančnih obveznosti kakor zahteva člen 49 MRS 39, ki navaja: „Poštena vrednost finančne obveznosti pri možnosti vpogleda (npr. vloge na vpogled) ni manjša od vrednosti, ki se izplača na poziv…" Zadruga torej razvrsti kot finančne obveznosti najvišji znesek, ki se izplača na poziv v skladu z določbami o odkupu.

A9 1. januarja 20x1 je najvišji znesek, ki se plača v skladu z določbami o odkupu, 20 000 deležev 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 deležev po 20 DE najvišji znesek, ki se plača v skladu z določbami o odkupu, poveča na 40 000 deležev po 20 DE za vsakega. Ta izdaja dodatnih deležev po 20 DE ustvari novo obveznost, ki se pri začetnem pripoznanju meri po pošteni vrednosti. Po izdaji teh deležev je obveznost 20 odstotkov vseh deležev 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

A10 Po spremembi upravne listine se lahko od zadruge zahteva, da odkupi največ 25 uveljavljajočih deležev ali največ 50 000 deležev po 20DE za vsakega. Torej 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 členom 49 MRS 39. Zato 1. januarja 20x3 iz kapitala v finančne obveznosti prenese znesek 200 000 DE in 2 000 000 DE pusti razvrščene kot kapital. V tem zgledu podjetje ne pripozna dobička ali izgube od prenosa.

Zgled 4

Podatki

A11 Lokalni zakon, ki ureja poslovanje zadrug, ali pogoji upravne listine podjetja, podjetju prepovedujejo odkupovati deleže članov, če bi odkup povzročil padec vplačanega kapitala iz deležev članov pod 75 odstotkov najvišjega zneska vplačanega kapitala iz deležev članov. Največji znesek za posamezno zadrugo je 1 000 000 DE. Na datum bilance stanja je stanje vplačanega kapitala 900 000 DE.

Razvrstitev

A12 V tem primeru bi bilo 750 000 DE razvrščenih kot kapital in 150 000 DE bi bilo razvrščenih kot finančne obveznosti. Poleg že navedenih členov člen 18(b) MRS 32 v delu navaja:

▼M7

… finančni inštrument, ki daje imetniku pravico, da ga proda nazaj izdajatelju za denar ali drugo finančno sredstvo („prodajljiv inštrument"), je finančna obveznost. To se dogaja celo takrat, ko se znesek denarja ali drugo finančno sredstvo določi na podlagi nekega indeksa ali druge postavke, ki ima možnost povečanja ali zmanjšanja, ali ko pravna oblika prodajljivega inštrumenta daje imetniku pravico do preostalega deleža v sredstvih izdajatelja. Obstoj opcije za imetnika, da proda finančni inštrument nazaj izdajatelju za denar ali drugo finančno sredstvo, pomeni, da ta prodajljivi inštrument izpolnjuje opredelitev pojma finančna obveznost.

A13 Prepoved odkupa, opisana v tem zgledu, je drugačna od omejitev, opisanih v členih 19 in AG25 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 deleže 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 deležev, za katerega velja prepoved odkupa, ni finančna obveznost. Medtem ko so deleži vsakega člana odkupljivi posamično, pa del celotnih uveljavljajočih se deležev ni odkupljiv v nobenih okoliščinah, razen v primeru prenehanja obstoja podjetja.

Zgled 5

Podatki

A14 Podatki v tem zgledu so podatki, ki so navedeni v zgledu 4. Poleg tega na dan bilance stanja zahteve glede kratkoročne plačilne sposobnosti v lokalni zakonodaji preprečujejo podjetju odkupovanje deležev članov, razen če so imetja denarja in kratkoročnih finančnih naložb višja od določenega zneska. Učinek teh zahtev glede kratkoročne plačilne sposobnosti na datum bilance stanja je, da podjetje ne more plačati več kot 50 000 DE za odkup deležev 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 členov 19 in AG25 MRS 32.

Zgled 6

Podatki

A16 Upravna listina podjetja prepoveduje podjetju odkupovati deleže članov, razen do obsega prihodkov, prejetih od izdaje dodatnih deležev članov novim ali obstoječim članom v prejšnjih treh letih. Prihodke od izdaje deležev članov je treba uporabiti za odkup deležev, za katere so člani zahtevali odkup. V prejšnjih treh letih so bili prihodki od izdaje deležev članov 12 000 DE in deleži članov niso bili odkupljeni.

Razvrstitev

A17 Podjetje razvrsti 12 000 DE deležev članov kot finančne obveznosti. Skladno s sklepi, opisanimi v zgledu 4, deleži članov, za katere velja brezpogojna prepoved odkupa, niso finančne obveznosti. Takšna brezpogojna prepoved se uporablja za znesek, ki je enak prihodkom deležev, ki so bili izdani pred več kot tremi leti in zato se ta znesek razvrsti kot kapital. Vendar za znesek, ki je enak prihodkom od deležev, izdanih v prejšnjih treh letih, ne velja brezpogojna prepoved odkupa. Tako prihodki od izdaje deležev članov v prejšnjih treh letih povzročijo finančne obveznosti, dokler niso več na voljo za odkup deležev članov. Zaradi tega ima podjetje finančno obveznost enako prihodkom deležev, izdanih v prejšnjih treh letih, brez odkupov v navedenem obdobju.

Zgled 7

Podatki

A18 Podjetje je zadružna banka. Lokalni zakon, ki ureja poslovanje zadružnih bank, navaja, da mora biti najmanj 50 odstotkov vseh „neporavnanih obveznosti" podjetja (izraz, opredeljen v predpisih, da se vključijo delniški računi članov) v obliki vplačanega kapitala članov. Učinek predpisa je, da če so vse neporavnane obveznosti zadruge v obliki deležev članov, lahko odkupi vse. 31. decembra 20x1 je podjetje imelo skupaj neporavnanih obveznosti v znesku 200 000 DE, od tega 125 000 DE pred-

▼M7

stavljajo 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 deleži članov razvrščeni kot finančne obveznosti. Prepoved odkupa je podobna omejitvam, ki so opisane v členih 19 in AG25 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 deležev 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 deležev članov ali znesek vplačanega kapitala. Podjetju omogoča le, da odloži odkup dokler pogoj ni izpolnjen, to je odplačilo vseh drugih obveznosti. Za deleže članov v tem zgledu ne velja brezpogojna prepoved odkupa in so zato razvrščeni kot finančne obveznosti.

▼M10

OPMSRP POJASNILO 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 spremenjen 2003)

MRS 17 Najemi (kakor je bil spremenjen 2003)

MRS 38 Neopredmetena sredstva (kakor je bil spremenjen 2004)

OKOLIŠČINE

1. Podjetje lahko sklene dogovor, ki je sestavljen iz enega posla 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

4. To pojasnilo se ne uporablja za dogovore, ki so najemi ali vsebujejo najeme, ki so izključeni iz področja MRS 17.

VPRAŠANJA

5. To pojasnilo obravnava naslednja vprašanja:

▼M10

(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; in

(c) če je dogovor najem ali vsebuje najem, kako naj se plačila za najem ločijo od plačil za druge sestavine v dogovoru.

SOGLASJE

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); in

(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 katerega koli 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 kateri koli od naslednjih pogojev:

(a) Kupec ima možnost ali pravico ravnati s sredstvom ali drugim odrediti, da ravnajo s sredstvom na način, ki ga določi, ko pridobiva ali obvladuje več kot nepomembno količino učinka ali druge koristnosti sredstva.

(b) Kupec ima možnost ali pravico kontrolirati fizični dostop do temeljnega sredstva, ko pridobiva ali obvladuje več kot nepomembno količino učinka ali druge koristnosti sredstva.

(c) Dejstva in okoliščine kažejo, da je malo verjetno, da ena ali več strank, razen kupca, vzamejo več kot nepomembno količino učinka ali druge koristi sredstva, ki jo proizvede ali ustvari sredstvo v času trajanja dogovora, in da cena, ki jo kupec plača za učinek, ni niti pogodbeno določena na enoto proizvoda, niti ni enaka tržni ceni na enoto proizvoda v času dostave proizvodov.

Presojanje ali ponovno presojanje, ali je dogovor najem ali vsebuje najem

10. Presoja, ali dogovor vsebuje najem, se opravi 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, se opravi le, če je izpolnjen kateri koli 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 členom 4 MRS 17. Obnovitev ali podaljšanje dogovora, ki ne vključuje sprememb pogojev prvotnega dogovora pred koncem trajanja prvotnega dogovora, se ovrednoti v skladu s členi 6 do 9 samo glede obdobja obnovitve ali podaljšanja.

(c) Sprememba v določanju, ali je izpolnitev odvisna od določenega sredstva.

▼M10

(d) Znatna sprememba sredstva, na primer znatna fizična sprememba opredmetenega osnovnega sredstva.

11. Ponovna presoja dogovora temelji 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), se uporabi obračun najema (ali se preneha uporabljati) od:

(a) v primeru (a), (c) ali (d) v 10. odstavku, ko pride do spremembe okoliščin, ki povzročijo ponovno presojo;

(b) v primeru (b) v 10. odstavku, začetka obdobja obnovitve ali podaljšanja.

Ločevanje plačil za najem od drugih plačil

12. Če dogovor vsebuje najem, uporabljajo stranke dogovora zahteve MRS 17 za najemno sestavino dogovora, razen če so oproščene teh zahtev v skladu s členom 2 MRS 17. Če dogovor vsebuje najem, se torej ta najem razvrsti kot finančni najem ali kot poslovni najem v skladu s členi 7–19 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 členu 4 MRS 17, vključujejo samo plačila za najem (t.j. pravica do uporabe sredstva) in ne vključujejo plačil za druge sestavine dogovora (npr. za storitve ali stroške vložkov).

14. V nekaterih primerih mora kupec za ločevanje plačil za najem od drugih sestavin dogovora uporabiti metodo ocenjevanja. Na primer, kupec lahko oceni najemnine s sklicevanjem na najemno pogodbo za primerljivo sredstvo, ki ne vsebuje nobenih drugih sestavin, ali oceni plačila za druge sestavine v dogovoru s sklicevanjem na primerljive pogodbe in nato odšteje ta plačila od celotnih plačil v skladu z dogovorom.

15. Če kupec sklepa, da plačil ni mogoče zanesljivo ločevati:

(a) v primeru finančnega najema pripozna sredstvo in obveznost po znesku, ki je enak pošteni vrednosti temeljnega sredstva, ki je bilo v 7. in 8. odstavku opredeljeno kot predmet najema. Pozneje se obveznost zmanjša, ko se opravijo plačila in pripoznajo prisojeni finančni stroški obveznosti z uporabo kupčeve predpostavljene obrestne mere za sposojanje (*);

(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; in

(ii) navede, da razkrita plačila vključujejo tudi plačila za nenajemne sestavine v dogovoru.

DATUM UVELJAVITVE

16. Podjetje mora uporabljati to pojasnilo za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2006 ali kasneje. Uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Če podjetje uporablja to pojasnilo za obdobje pred 1. januarjem 2006, mora to razkriti.

PREHOD

17. MRS 8 določa, kako uporablja podjetje spremembo računovodske usmeritve, ki izhaja iz začetne uporabe pojasnila. Pri prvi uporabi tega pojasnila podjetju ni treba izpolnjevati teh zahtev. Če podjetje uveljavi to oprostitev, uporablja 6. do 9. odstavek 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.

(*) To je najemnikova predpostavljena obrestna mera za sposojanje, kot je opredeljena v členu 4 MRS 17.

▼**M10**

Priloga

Spremembe MSRP 1 *Prva uporaba Mednarodnih standardov računovodskega poročanja*

Spremembe v tej prilogi veljajo za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2006 ali kasneje. Če podjetje uporabi to pojasnilo pred tem datumom, veljajo te spremembe tudi za takšno zgodnejše obdobje.

A1. MSRP 1 *Prva uporaba Mednarodnih standardov računovodskega poročanja* in spremljajoče listine so spremenjene na spodaj opisan način.

V členu 12 se sklicevanje na člene 13–25E spremeni v sklicevanje na člene 13–25F.

Podčlena 13(i) in (j) se spremenita, vstavi se podčlen (k), tako da se glasi:

(i) zavarovalne pogodbe (člen 25D);

(j) razgradnja obveznosti vključena v nabavno vrednost opredmetenih osnovnih sredstev (člen 25E); in

(k) najemi (člen 25F).

Po členu 25E se vstavi nov naslov in člen 25F na sledeči način:

NAJEMI

OPMSRP 1 *Določanje, ali dogovor vsebuje najem*

25F. Ko podjetje prvič uporabi ta dokument, lahko upošteva prehodne določbe iz OPMSRP 4 *Določanje, ali dogovor vsebuje najem*. Tako lahko podjetje pri prvi uporabi določi, ali dogovor, ki obstaja na datum prehoda na MSRP, vsebuje najem na podlagi dejstev in okoliščin, ki obstajajo na navedeni datum.

OPMSRP POJASNILO 5 (vključuje spremembo MRS 39)

Pravica do deležev, ki izhajajo iz skladov za razgradnjo, obnovo in ponovno oživljanje okolja

SKLICEVANJE

MRS 8 Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake

MRS 27 Skupinski in ločeni računovodski izkazi

MRS 28 Finančne naložbe v pridružena podjetja

MRS 31 Deleži v skupnih podvigih

MRS 37 Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva

MRS 39 Finančni inštrumenti: Pripoznavanje in merjenje (kakor je bil spremenjen 2003)

SOP-12 Uskupinjevanje – enote za posebne namene (kakor je bil spremenjen 2004)

OKOLIŠČINE

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

▼M10

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) podjetja (vlagatelji) plačujejo prispevke v sklad, ki se naložbijo v vrsto sredstev, ki lahko vključujejo dolgovne 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

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); in

(b) vlagateljeva pravica do dostopa do sredstev je omejena.

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 MRS 39 in ne spada v področje tega pojasnila.

VPRAŠANJA

6. To pojasnilo obravnava naslednja vprašanja:

(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?

SOGLASJE

Obračunavanje deleža v skladu

7. Vlagatelj pripozna svojo obvezo plačati stroške razgradnje kot obveznost in svoj delež v skladu pripozna ločeno, razen če vlagatelj ni dolžan plačati stroškov razgradnje tudi, če sklad ne plača.

8. Vlagatelj določi ali obvladuje, skupaj obvladuje ali ima pomemben vpliv v skladu s sklicevanjem na MRS 27, MRS 28, MRS 31 in SOP-12. Če je temu tako, vlagatelj obračuna svoj delež v skladu skladno s temi standardi.

9. Če vlagatelj ne obvladuje, skupaj obvladuje ali nima pomembnega vpliva v skladu, pripozna pravico, da prejme povračilo iz sklada kot povračilo v skladu z MRS 37. To povračilo se meri po nižjem od naslednjih zneskov:

(a) znesek pripoznane obveze za razgradnjo; in

(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, se pripoznajo v poslovnem izidu za obdobje, v katerem pride do teh sprememb.

▼M10

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 pripozna obveznost le, če je verjetno, da bodo plačani dodatni prispevki.

Razkrivanje

11. Vlagatelj razkrije naravo svojega deleža v skladu in kakršne koli omejitve dostopa do sredstev v skladu.

12. Kadar mora vlagatelj plačati možne dodatne prispevke, ki niso pripoznani kot obveznost (glej 10. odstavek), opravi razkritja kakor zahteva člen 86 MRS 37.

13. Kadar vlagatelj obračuna svoj delež v skladu z 9. odstavkom, opravi razkritja kakor zahteva člen 85(c) MRS 37.

DATUM UVELJAVITVE

14. Podjetje mora uporabljati to pojasnilo za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2006 ali kasneje. Uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Če podjetje uporablja to pojasnilo za obdobje pred 1. januarjem 2006, mora to razkriti.

PREHOD

15. Spremembe računovodskih usmeritev se morajo obravnavati v skladu z MRS 8.

▼M10

Priloga

Sprememba MRS 39 *Finančni inštrumenti: Pripoznavanje in merjenje*

Sprememba v tej prilogi velja za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2006 ali kasneje. Če podjetje uporabi to pojasnilo pred tem datumom, obvelja tudi sprememba v tej prilogi.

A1. V členu 2 MRS 39 *Finančni inštrumenti: Pripoznavanje in merjenje* se doda podčlen 2(j), kot sledi:

2. Ta standard uporabljajo vsa podjetja pri vseh finančnih inštrumentih, razen pri:

…

(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 Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva, ali za katero je v prejšnjem obdobju pripoznalo rezervacijo v skladu z MRS 37.*

▼M12

POJASNILO OPMSRP št. 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 Odstavek 17 MRS 37 določa, da je obvezujoč dogodek pretekli dogodek, ki privede do sedanje obveznosti, da podjetje nima nobene druge stvarne možnosti razen poravnave.

2 Odstavek 19 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 obveze, ki ne spada v področje Pojasnila.

PODROČJE

6 To pojasnilo ponuja navodila v zvezi s pripoznavanjem, in sicer v računovodskih izkazih proizvajalca, obveze za ravnanje z odpadki po Direktivi EU o OEEO v zvezi s prodajo gospodinjske opreme iz preteklosti.

7 Pojasnilo ne obravnava niti novih odpadkov niti odpadkov iz preteklosti od uporabnikov, ki niso zasebna gospodinjstva. Obveza v zvezi s takim ravnanjem z odpadki je ustrezno opredeljena v MRS 37. Če pa se

▼M12

v nacionalni zakonodaji novi odpadki iz zasebnih gospodinjstev obravnavajo podobno kot odpadki iz preteklosti iz zasebnih gospodinjstev, se načela Pojasnila uporabljajo s sklicevanjem na hierarhijo v odstavkih 10-12 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 z odstavkom 14(a) 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?

MNENJE

9 V skladu z odstavkom 14(a) MRS 37 je obvezujoči dogodek udeležba na trgu v obdobju merjenja. Posledično obveza 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 UVELJAVITVE

10 Podjetje začne uporabljati to pojasnilo za letna obdobja, ki se začnejo 1. decembra 2005 ali pozneje. Spodbuja se uporaba že pred tem datumom. Če podjetje uporabi to pojasnilo za obdobje, ki se začne pred 1. decembrom 2005, mora to dejstvo razkriti.

PREHOD

11 Spremembe računovodskih politik se obravnavajo v skladu z MRS 8.

▼M13

RAZLAGA OPMSRP 7

Uporaba pristopa preračunavanja 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.

Zadeve

2 To pojasnilo obravnava naslednja vprašanja:

(a) kako naj se tolmači zahteva „…izraženi v merski enoti, ki velja na dan bilance stanja” iz odstavka 8 MRS 29, če podjetje uporablja ta standard?

(b) kako naj podjetje prikaže odprtje postavke odloženega davka v svojih preračunanih računovodskih izkazih?

([1]) Ugotovitev hiperinflacije temelji na presoji kriterijev iz odstavka 3 MRS 29, ki jo opravi podjetje.

▼**M13**

Mnenje

3 V obdobju poročanja, v katerem podjetje ugotovi obstoj hiperinflacije v gospodarstvu svoje funkcionalne valute, ki v predhodnem obdobju ni bilo hiperinflacijsko, podjetje uporablja zahteve MRS 29, kakor da je bilo gospodarstvo vedno hiperinflacijsko. Zato se za nedenarne postavke, merjene po izvirnih nabavnih vrednostih, začetna bilanca stanja podjetja na začetku prvega obdobja, predstavljenega v računovodskih izkazih, preračuna tako, da upošteva učinek inflacije od datuma pridobitve sredstva in nastopa ali prevzema obveznosti do datuma končne bilance stanja v obdobju poročanja. Za nedenarne postavke, izkazane v začetni bilanci stanja po zneskih, ki veljajo na datume, ki niso datum pridobitve sredstev ali nastopa obveznosti, navedeno preračunavanje upošteva učinek inflacije od datumov, ko so bili navedeni knjigovodski zneski določeni, do datuma zaključne bilance stanja za obdobje poročanja.

4 Na datum zaključne bilance stanja se postavke odloženega davka pripoznajo in merijo v skladu z MRS 12. Zneski odloženega davka v začetni bilanci stanja za obdobje poročanja pa se določijo, kot sledi:

(a) podjetje ponovno izmeri postavke odloženega davka v skladu z MRS 12 potem, ko je preračunalo nominalne knjigovodske vrednosti svojih nedenarnih postavk na datum začetne bilance stanja za obdobje poročanja z uporabo merske enote na navedeni datum.

(b) postavke odloženega davka, ponovno izmerjene v skladu z (a), se preračunajo zaradi spremembe merske enote od datuma začetne bilance stanja za obdobje poročanja do datuma zaključne bilance stanja navedenega obdobja.

Podjetje uporablja pristop pod (a) in (b) pri preračunavanju postavk odloženega davka v začetni bilanci stanja vsakega primerjalnega obdobja, predstavljenega v preračunanih računovodskih izkazih za obdobje poročanja, v katerem podjetje uporablja MRS 29.

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 začne uporabljati to pojasnilo za letna obdobja, ki se začnejo 1. marca 2006 ali pozneje. Spodbuja se uporaba že pred datumom. Če podjetje uporabi to pojasnilo za računovodske izkaze za obdobje, ki se začne pred 1. marcem 2006, mora to dejstvo razkriti.