

Slovenski računovodski standard 1 (2006)

OPREDMETENA OSNOVNA SREDSTVA

A. Uvod

Ta standard se uporablja pri knjigovodskem razvidovanju, obračunavanju in razkrivanju zemljišč, zgradb, opreme in drugih opredmetenih osnovnih sredstev. Povezan je z računovodskimi načeli od 33 do 39 (Kodeks računovodskih načel, 1995). Obdeluje

- a) razvrščanje opredmetenih osnovnih sredstev,
- b) pripoznavanje in odpravljanje pripoznanj opredmetenih osnovnih sredstev,
- c) začetno računovodsko merjenje opredmetenih osnovnih sredstev,
- č) prevrednotovanje opredmetenih osnovnih sredstev,
- d) uskupinjevanje opredmetenih osnovnih sredstev ter
- e) razkrivanje opredmetenih osnovnih sredstev.

Ta standard se opira predvsem na mednarodne računovodske standarde (MRS) 1, 16, 17, 20, 21, 23, 36, 40 in 41 (2004), mednarodna standarda računovodskega poročanja (MSRP) 3 in 5 (2004) ter 4. in 7. direktivo Evropske unije. Povezan je predvsem s slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) 2, 8, 13, 17, 18 in 24.

Standard (poglavje B) je treba brati skupaj z opredelitvami ključnih pojmov (poglavjem C), pojasnili (poglavjem Č) in Uvodom v slovenske računovodske standarde (2006).

B. Standard

a) Razvrščanje opredmetenih osnovnih sredstev

1.1. Opredmeteno osnovno sredstvo je sredstvo v lasti ali finančnem najemu, ki se uporablja pri ustvarjanju proizvodov ali opravljanju storitev oziroma dajanju v najem ali za pisarniške namene ter se bo po pričakovanih uporabljal v več kot enem obračunskem obdobju.

1.2. Opredmetena osnovna sredstva so zemljišča, zgradbe, proizvodna oprema, druga oprema in biološka sredstva.

1.3. Pri zgradbah in opremi je treba ločevati stvari, ki se še gradijo ali izdelujejo, od stvari, ki so že usposobljene za uporabo.

1.4. Stvari, dane v finančni najem, same niso ali ne spadajo med opredmetena osnovna sredstva, temveč so sestavni del dolgoročnih terjatev.

1.5. Dani predujmi za opredmetena osnovna sredstva, ki se v bilanci stanja izkazujejo pri opredmetenih osnovnih sredstvih, se knjigovodsko izkazujejo kot terjatve.

1.6. Deleži v skupaj obvladovanih opredmetenih osnovnih sredstvih se obravnavajo posebej ter se izkazujejo in razvrščajo glede na vrsto skupaj obvladovanih sredstev.

b) Pripoznavanje in odpravljanje pripoznanj opredmetenih osnovnih sredstev

1.7. Opredmeteno osnovno sredstvo se v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja pripozna, če a) je verjetno, da bodo pritekale gospodarske koristi, povezane z njim, in b) je mogoče njegovo nabavno vrednost zanesljivo izmeriti.

1.8. Če se pri opredmetenem osnovnem sredstvu ugotovijo kakovostne spremembe v duhu SRS 1.3, 1.4 oziroma 1.6, se prikažejo tudi v knjigovodskih razvidih.

1.9. Pripoznanje opredmetenega osnovnega sredstva v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja se odpravi ob odtujitvi ali če od njegove uporabe ali odtujitve ni več pričakovati prihodnjih gospodarskih koristi.

c) Začetno računovodsko merjenje opredmetenih osnovnih sredstev

1.10. Opredmeteno osnovno sredstvo, ki izpolnjuje pogoje za pripoznanje, se ob začetnem pripoznanju ovrednoti po nabavni vrednosti. Sestavljajo jo njegova nakupna cena, uvozne in nevračljive nakupne dajatve ter stroški, ki jih je mogoče pripisati neposredno njegovi usposobitvi za nameravano uporabo, zlasti stroški dovoza in namestitve ter ocena stroškov razgradnje, odstranitve in obnovitve. Med nevračljive nakupne dajatve se všteje tudi tisti davek na dodano vrednost, ki se ne povrne. Od nakupne cene se odštejejo vsi trgovinski in drugi popusti. Donacije in državne podpore za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev se ne odštevajo od njihove nabavne vrednosti, temveč se vštevajo med dolgoročne odložene prihodke in se porabljajo skladno z obračunano amortizacijo. Nabavno vrednost lahko sestavljajo tudi stroški izposojanja v zvezi s pridobitvijo opredmetenega osnovnega sredstva do njegove usposobitve za uporabo.

1.11. Če je nabavna vrednost opredmetenega osnovnega sredstva velika, se razporedi na njegove dele. Če imajo ti deli različne dobe koristnosti in/ali vzorce uporabe, pomembne v razmerju do celotne nabavne vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva, se obravnava vsak del posebej.

1.12. Nabavno vrednost opredmetenega osnovnega sredstva, zgrajenega ali izdelanega v podjetju, tvorijo stroški, ki jih povzroči njegova zgraditev ali izdelava, in posredni stroški njegove zgraditve ali izdelave, ki mu jih je mogoče pripisati. Ne tvorijo je stroški, ki niso povezani z njegovo zgraditvijo ali izdelavo, in stroški, ki jih trg ne prizna, lahko pa jo tvorijo stroški izposojanja za njegovo zgraditev ali izdelavo in usposobitev za uporabo. Nabavna vrednost takšnega opredmetenega osnovnega sredstva ne more biti večja od tiste v duhu SRS 1.10.

1.13. Nabavna vrednost opredmetenega osnovnega sredstva, pridobljenega z zamenjavo za kako drugo nedenarno sredstvo ali za sredstvo, ki je deloma denarno in deloma nedenarno, se določi glede na pošteno vrednost pridobljenega opredmetenega osnovnega sredstva, razen če a) menjalni posel nima trgovalne vsebine ali b) poštena vrednosti niti prejetega niti danega sredstva ni mogoče zanesljivo izmeriti. Če se prejeta sredstvo ne ovrednoti po pošteni vrednosti, se njegova nabavna vrednost izmeri po knjigovodski vrednosti danega sredstva. Opredmeteno osnovno sredstvo, pridobljeno z državno podporo ali donacijo, se izkazuje po nabavni vrednosti, če ni znana, pa po pošteni vrednosti.

1.14. Opredmetena osnovna sredstva, pridobljena pri prevzemu drugega podjetja ali dela drugega podjetja, se zajamejo med že obstoječa opredmetena osnovna sredstva po svoji pošteni vrednosti na dan prevzema.

1.15. Stroški, ki nastajajo v zvezi z opredmetenim osnovnim sredstvom, povečujejo njegovo nabavno vrednost, če povečujejo njegove prihodnje koristi v primerjavi s prvotno ocenjenimi; pri tem stroški, ki omogočajo podaljšanje dobe koristnosti opredmetenega osnovnega sredstva, najprej zmanjšajo do takrat obračunani amortizacijski popravek njegove vrednosti. S podaljšanjem dobe koristnosti opredmetenega osnovnega sredstva je mišljeno podaljšanje prvotno opredeljene dobe, v kateri se opredmeteno osnovno sredstvo amortizira.

1.16. Popravila ali vzdrževanje opredmetenih osnovnih sredstev so namenjena (je namenjeno) obnavljanju ali ohranjanju prihodnjih gospodarskih koristi, ki se pričakujejo na podlagi prvotno ocenjene stopnje učinkovitosti sredstev. Navadno se pripoznajo kot stroški oziroma poslovni odhodki.

Predvideni zneski stroškov rednih pregledov oziroma popravil opredmetenih osnovnih sredstev se obravnavajo kot deli opredmetenih osnovnih sredstev.

1.17. Za opredmeteno osnovno sredstvo se v knjigovodskih razvidih izkazuje posebej nabavna oziroma prevrednotena nabavna vrednost, posebej amortizacijski popravek

vrednosti in posebej nabrana izguba zaradi oslabitve, v bilanci stanja pa zgolj knjigovodska vrednost, ki je znesek, s katerim se sredstvo izkaže po odštetju vseh nabranih amortizacijskih popravkov vrednosti in nabranih izgub zaradi oslabitve.

1.18. Za strogo dosledno razporejanje zneska amortizacije sredstva v njegovi dobi koristnosti je mogoče uporabljati različne metode: metodo enakomernega časovnega amortiziranja, metodo padajočega amortiziranja in metodo proizvedenih enot. Uporabljena metoda amortiziranja odseva ocenjeni vzorec pojavljanja gospodarskih koristi iz opredmetenega osnovnega sredstva. Če vzorca ni mogoče zanesljivo ugotoviti, se uporabi metoda enakomernega časovnega amortiziranja. Preostala vrednost se praviloma upošteva le pri pomembnih postavkah, pri čemer se upoštevajo tudi stroški likvidacije opredmetenega osnovnega sredstva; če so stroški likvidacije večji od ocenjene preostale vrednosti, se preostala vrednost pri amortiziranju ne upošteva. Preostala vrednost se mora preveriti najmanj na koncu vsakega poslovnega leta. Amortizacija, obračunana za vsako obračunsko obdobje, se pripozna kot strošek.

1.19. Opredmeteno osnovno sredstvo, pridobljeno na podlagi finančnega najema, je sestavni del opredmetenih osnovnih sredstev skupine, ki ji pripada. Njegova nabavna vrednost je enaka pošteni vrednosti ali sedanji vrednosti najmanjše vsote najemnin, in sicer tisti, ki je manjša. Pri izračunu sedanje vrednosti najmanjše vsote najemnin je razobrestovalna (diskontna) mera z najemom povezana obrestna mera, če jo je mogoče določiti, v nasprotnem primeru pa predpostavljena obrestna mera za izposojanje, ki jo mora plačati najemnik.

1.20. Opredmeteno osnovno sredstvo, vzeto v finančni najem, se izkazuje ločeno od drugih istovrstnih opredmetenih osnovnih sredstev.

1.21. Opredmetena osnovna sredstva, ki se ne uporabljajo trajno, čeprav so še uporabna, se izmerijo po knjigovodski vrednosti ali pošteni vrednosti, zmanjšani za stroške prodaje, in sicer po tisti, ki je manjša.

1.22. Opredmeteno osnovno sredstvo se začne amortizirati prvi dan naslednjega meseca potem, ko je razpoložljivo za uporabo.

1.23. Razlika med čistim donosom ob odtujitvi in knjigovodsko vrednostjo odtujenega opredmetenega osnovnega sredstva se prenese med prevrednotovalne poslovne prihodke, če je čisti donos ob odtujitvi večji od knjigovodske vrednosti, oziroma med poslovne odhodke, če je knjigovodska vrednost večja od čistega donosa ob odtujitvi.

1.24. Za merjenje po pripoznanju opredmetenega osnovnega sredstva mora podjetje za svojo računovodsko usmeritev izbrati ali model nabavne vrednosti ali model prevrednotenja; izbrano usmeritev mora uporabljati za celotno skupino opredmetenih osnovnih sredstev.

Po modelu nabavne vrednosti je treba opredmeteno osnovno sredstvo razvidovati po njegovi nabavni vrednosti, zmanjšani za amortizacijski popravek vrednosti in nabrano izgubo zaradi oslabitve.

č) Prevrednotovanje opredmetenih osnovnih sredstev

1.25. Prevrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev je sprememba njihove knjigovodske vrednosti zaradi uporabe modela prevrednotenja in zmanjšanje njihove knjigovodske vrednosti zaradi oslabitve.

1.26. Po pripoznanju je treba opredmeteno osnovno sredstvo, katerega pošteno vrednost je mogoče zanesljivo izmeriti in za katerega merjenje po pripoznanju je podjetje izbralo model prevrednotenja, 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. Prevrednotovanje 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.

1.27. Poštena vrednost zemljišč, zgradb in tudi opreme se izmeri na podlagi tržne vrednosti, ki jo običajno ugotavljajo pooblaščen ocenjevalci vrednosti na način, ki temelji na mednarodnih standardih ocenjevanja vrednosti.

1.28. Kadar se opredmeteno osnovno sredstvo prevrednoti po modelu prevrednotenja, se na dan prevrednotenja njegova nabavna oziroma prevrednotena nabavna vrednost in amortizacijski popravek vrednosti prevrednotita, tako da se amortizacijski popravek vrednosti

a) bodisi prevrednoti sorazmerno s spremembo nabavne oziroma prevrednotene nabavne vrednosti sredstva, tako da je knjigovodska vrednost sredstva po prevrednotenju enaka prevrednotenemu znesku,

b) bodisi izloči v breme nabavne oziroma prevrednotene nabavne vrednosti sredstva in se čisti znesek prevrednoti na prevrednoteni znesek.

Znesek preračuna v zvezi s prevrednotenjem ali izločitvijo amortizacijskega popravka vrednosti oblikuje del povečanja ali zmanjšanja knjigovodske vrednosti.

1.29. Če se kako opredmeteno osnovno sredstvo prevrednoti, se mora prevrednotiti celotna skupina opredmetenih osnovnih sredstev, v katero spada.

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

1.31. Če se knjigovodska vrednost sredstva zmanjša zaradi prevrednotenja, se zmanjšanje pripozna v poslovnem izidu. Zmanjšanje pa bremeni neposredno kapital v postavki presežek iz prevrednotenja do velikosti stanja v dobro v presežku iz prevrednotenja pri istem sredstvu.

1.32. Presežek iz prevrednotenja opredmetenih osnovnih sredstev, ki je sestavni del kapitala, se prenese na preneseni poslovni izid, ko je pripoznanje sredstva odpravljeno. Lahko se prenese celotni presežek, 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 del presežka razlika med amortizacijo na podlagi prevrednotene nabavne vrednosti sredstva in amortizacijo na podlagi njegove izvirne nabavne vrednosti. Prenos iz presežka iz prevrednotenja v preneseni poslovni izid se ne opravi v izkazu poslovnega izida.

1.33. Knjigovodska vrednost opredmetenih osnovnih sredstev ne sme presegati njihove nadomestljive vrednosti. Kot nadomestljiva vrednost se šteje poštena vrednost, zmanjšana za stroške prodaje ali vrednost pri uporabi, odvisno od tega, katera je večja. Ocenjevanje vrednosti pri uporabi obsega

a) ocenjevanje prejemkov in izdatkov, ki bodo izhajali iz nadaljnje uporabe sredstva in njegove končne odtujitve, ter

b) uporabo ustrezne razobrestovalne (diskontne) mere pri teh prihodnjih denarnih tokovih.

Vrednost pri uporabi se lahko ugotavlja tudi za denar ustvarjajočo enoto, to je najmanjšo določljivo skupino sredstev, katerih nenehna uporaba je vir denarnih prejemkov, večinoma neodvisnih od denarnih prejemkov iz drugih sredstev ali skupin sredstev.

Samo če je nadomestljiva vrednost opredmetenega osnovnega sredstva manjša od njegove knjigovodske vrednosti, se njegova knjigovodska vrednost zmanjša na njegovo nadomestljivo vrednost. Takšno zmanjšanje je izguba zaradi oslabitve. Izguba zaradi oslabitve opredmetenega osnovnega sredstva, ki se meri po modelu nabavne vrednosti, se pripozna v izkazu poslovnega izida. Izguba zaradi oslabitve opredmetenega osnovnega sredstva, ki se meri po modelu prevrednotenja, pa bremeni neposredno vsak presežek iz prevrednotenja, preden se razlika pripozna v izkazu poslovnega izida.

1.34. Izgube zaradi oslabitve, pripoznane pri opredmetenem osnovnem sredstvu v prejšnjih obdobjih, je treba razveljaviti, kadar in zgolj kadar se je spremenila ocena, uporabljena za ugotovitev nadomestljive vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva, potem

ko je bila pripoznana zadnja izguba zaradi oslabilve. V takšnem primeru je treba knjigovodsko vrednost sredstva povečati na njegovo nadomestljivo vrednost. Takšno povečanje je razveljavitev izgube zaradi oslabilve. Pri razveljavitvi izgube zaradi oslabilve opredmetenega osnovnega sredstva pa povečana knjigovodska vrednost ne sme presežati knjigovodske vrednosti, ki bi bila ugotovljena (po odštetju amortizacijskega popravka vrednosti), če pri njem v prejšnjih letih ne bi bila pripoznana izguba zaradi oslabilve, razen če je takšno povečanje posledica prevrednotenja. Razveljavitev izgube zaradi oslabilve opredmetenega osnovnega sredstva, ki se meri po modelu nabavne vrednosti, se pripozna v izkazu poslovnega izida. Razveljavitev izgube zaradi oslabilve opredmetenega osnovnega sredstva, ki se meri po modelu prevrednotenja, pa je treba pripisati neposredno presežku iz prevrednotenja. Če je bila izguba zaradi oslabilve istega prevrednotenega sredstva pripoznana v izkazu poslovnega izida, je treba razveljavitev takšne izgube zaradi oslabilve prav tako pripoznati v izkazu poslovnega izida.

d) Uskupinjevanje opredmetenih osnovnih sredstev

1.35. Skupinska bilanca stanja se sestavi, kot da bi šlo za eno samo podjetje. Opredmetena osnovna sredstva v njej zajemajo opredmetena osnovna sredstva obvladujočega podjetja in odvisnih podjetij ter sorazmerni del opredmetenih osnovnih sredstev skupaj obvladovanih podjetij. Uskupinjena opredmetena osnovna sredstva se ne vodijo na posebnih kontih, temveč se povzemajo iz bilanc stanja uskupinjenih podjetij na podlagi dodatnih podatkov in prilagoditev, ki se nanašajo na prevedbo v predstavitevno valuto obvladujočega podjetja, na izločitev čistega dobička in izgub iz njihove vrednosti in na prevrednotenje zaradi uskupinjenja. Zaradi teh prilagoditev se knjigovodska vrednost uskupinjenih opredmetenih osnovnih sredstev razlikuje od seštevka knjigovodskih vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev v posamičnih bilancah stanja uskupinjenih podjetij.

1.36. Če so v posamičnih bilancah stanja uskupinjenih podjetij knjigovodske vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev izražene v valuti, ki se razlikuje od predstavitvene valute obvladujočega podjetja, jih je treba prevesti v predstavitevno valuto obvladujočega podjetja po srednjem tečaju Banke Slovenije na dan bilance stanja.

1.37. Če podjetje v skupini kupi opredmeteno osnovno sredstvo pri podjetju v isti skupini in je v nakupno ceno všteti tudi čisti dobiček prodajalca, je treba ta čisti dobiček izločiti iz uskupinjene knjigovodske vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva in v letu, ko je opravljen posel, za čisti dobiček zmanjšati uskupinjene poslovne prihodke ter s tem uskupinjeni čisti dobiček, v naslednjih letih pa uskupinjeni preneseni čisti dobiček. Za znesek amortizacije takšnega čistega dobička v nabavni vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva je treba v vsakem letu njegove uporabe odpraviti zmanjšanje njegove knjigovodske vrednosti in zmanjšati strošek uskupinjene amortizacije med uskupinjenimi odhodki, s tem pa tudi povečati uskupinjeni čisti dobiček in uskupinjeni preneseni čisti dobiček. Smiselno je treba obračunati tudi izgubo, ki je všteta v prodajno ceno opredmetenega osnovnega sredstva. Opustitev izločitve vmesnega čistega dobička in izgube je možna, če je bil nakup opravljen v normalnih tržnih razmerah, če bi izločitev povzročila nesorazmerno velik strošek ter če vmesni čisti dobiček ne vpliva bistveno na resničnost in poštenost prikaza skupinske bilance stanja oziroma skupinskega izkaza poslovnega izida.

1.38. Pri prvem uskupinjevanju odvisnega podjetja je treba ugotoviti, ali se pri opredmetenih osnovnih sredstvih, ki so vnesena v skupino iz posamičnih bilanc stanja, pojavljajo preračunane pozitivne razlike (presežek njihove poštene vrednosti nad njihovo knjigovodsko vrednostjo) oziroma preračunane negativne razlike (primanjkljaj njihove poštene vrednosti v primerjavi z njihovo knjigovodsko vrednostjo). Za presežek, ki pripada lastnikom obvladujočega podjetja (brez manjšinskih lastnikov), se poveča uskupinjena knjigovodska vrednost razpoznavnih opredmetenih osnovnih sredstev, za primanjkljaj pa se zmanjša; oboje vpliva na izračun pri uskupinjevanju nastalega dobrega imena oziroma pripoznanje presežka v uskupinjenem poslovnem izidu.

1.39. Pri kasnejših uskupinjevanjih je treba vsako leto ponoviti obračun pri prvem uskupinjevanju ter obračunati amortizacijo pripoznanih preračunanih pozitivnih razlik (presežka poštene vrednosti nad knjigovodsko vrednostjo) pri zgradbah in opremi po uveljavljenih

amortizacijskih stopnjah. Za toliko je treba zmanjšati uskupinjeno knjigovodsko vrednost takšnih opredmetenih osnovnih sredstev ter povečati uskupinjene stroške amortizacije ter tako uskupinjene odhodke, s tem pa tudi zmanjšati uskupinjeni čisti dobiček in uskupinjeni preneseni čisti dobiček. V primeru preračunanih negativnih razlik (primanjkljaja poštene vrednosti v primerjavi s knjigovodsko vrednostjo) je potrebna prilagoditev v nasprotni smeri. V vseh takih primerih se pri uskupinjevanju pojavljajo zneski, ki spreminjajo ustrezne seštevke v posamičnih računovodskih izkazih uskupinjenih podjetij.

1.40. Pri pretvorbi vsote knjigovodskih vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev iz posamičnih bilanc stanja uskupinjenih podjetij v knjigovodsko vrednost uskupinjenih opredmetenih osnovnih sredstev se ob utemeljenih razlogih pojavljajo še izključitve in vključitve iz drugih razlogov.

e) Razkrivanje opredmetenih osnovnih sredstev

1.41. Podjetja, ki niso zavezana reviziji, morajo razkrivati samo zakonsko določene informacije in podatke, preostala podjetja pa morajo zadostiti tudi zahtevam po razkrivanju v skladu s tem standardom. Ta razkritja so predpisana za vse pomembne zadeve. Naravo in stopnjo pomembnosti opredeli podjetje v svojih aktih.

1.42. Za posamezne kategorije opredmetenih osnovnih sredstev so potrebna razkritja a) podlag za merjenje, uporabljenih pri ugotavljanju prevrednotene nabavne vrednosti; b) nabavne vrednosti oziroma prevrednotene nabavne vrednosti, nabranega amortizacijskega popravka vrednosti in nabrane izgube zaradi oslabilitve na začetku in koncu obračunskega obdobja ter c) sprememb knjigovodske vrednosti od začetka do konca obračunskega obdobja (zaradi pridobitev, prekvalifikacij, odtujitev, amortizacije, prevrednotenja).

1.43. V računovodskih izkazih se razkrivajo a) obstoj in znesek pravnih omejitev ter opredmetena osnovna sredstva, zastavljena kot jamstvo za dolgove; b) računovodske usmeritve, uporabljene pri ocenjevanju stroškov razgradnje, odstranitve in obnovitve prostora, v katerem so opredmetena osnovna sredstva; c) znesek stroškov graditve in izdelave opredmetenih osnovnih sredstev ter č) znesek finančnih obvez za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev.

1.44. Če se opredmeteno osnovno sredstvo izkaže po modelu prevrednotenja, se razkrivajo a) dan, na katerega je bilo opravljeno prevrednotenje; b) podlaga, uporabljena pri prevrednotovanju; c) datum predzadnjega prevrednotenja; č) sodelovanje pooblaščenega ocenjevalca vrednosti; d) knjigovodska vrednost, ki bi bila pripoznana, če bi se prevrednoteno sredstvo izkazovalo po modelu nabavne vrednosti.

1.45. Če je prišlo do pripoznanja izgub zaradi oslabilitve ali razveljavitve izgube zaradi oslabilitve, se razkrijejo razlogi in učinki oslabilitve oziroma razveljavitve oslabilitve.

C. Opredelitve ključnih pojmov

1.46. V tem standardu je uporabljenih nekaj izrazov, ki jih je treba razložiti in tako opredeliti ključne pojme.

- a) **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.
- b) **Prevrednotena nabavna vrednost** je zaradi prevrednotenja spremenjena nabavna vrednost opredmetenega osnovnega sredstva, ki se meri po modelu prevrednotenja.
- c) **Knjigovodska vrednost** je znesek, s katerim se sredstvo pripozna po odštetju vseh nabranih amortizacijskih popravkov in nabranih izgub zaradi oslabilitve.
- č) **Nadomestljiva vrednost** sredstva ali denar ustvarjajoče enote je večja izmed dveh postavk: njegova (njena) poštena vrednost, zmanjšana za stroške prodaje, ali njegova (njena) vrednost pri uporabi.

- d) **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.
- e) **Poštena vrednost** je znesek, za katerega je mogoče zamenjati sredstvo ali s katerim je mogoče poravnati obveznost ali za katerega je mogoče zamenjati podeljen kapitalski inštrument med dobro obveščenima in voljnima strankama v poslu, v katerem sta medsebojno neodvisni in enakopravni.
- f) **Poštena vrednost, zmanjšana za stroške prodaje**, je znesek, ki ga je mogoče pridobiti s prodajo sredstva ali denar ustvarjajoče enote v poslu med dobro obveščenima in voljnima strankama, v katerem sta medsebojno neodvisni in enakopravni, zmanjšan za stroške prodaje.
- g) **Preostala vrednost sredstva** je ocenjeni znesek, ki bi ga podjetje na ta dan prejelo za odtujitev sredstva, po zmanjšanju za pričakovane stroške odtujitve, če bi starost in stanje sredstva že nakazovala konec njegove dobe koristnosti.
- h) **Vrednost pri uporabi** je sedanja vrednost prihodnjih denarnih tokov, ki bodo izhajali iz sredstva ali denar ustvarjajoče enote.
- i) **Stroški odtujitve** so stroški, ki jih je mogoče pripisati neposredno odtujitvi sredstva ali denar ustvarjajoče enote, brez stroškov financiranja in davka iz dobička.
- j) **Izguba zaradi oslabitve** je znesek, za katerega knjigovodska vrednost sredstva ali denar ustvarjajoče enote presega njegovo (njeno) nadomestljivo vrednost
- k) **Finančni najem** je najem, pri katerem se pomembna tveganja in pomembne koristi, povezani z lastništvom nad najetim opredmetenim osnovnim sredstvom, prenesejo na najemnika. Lastninska pravica lahko preide na najemnika ali pa tudi ne. Takega najema praviloma ni mogoče enostransko razveljaviti. Najemodajalcu zagotavlja povrnitev naložbe v najem in še dobiček.
- l) **Najmanjša vsota najemnin** je znesek, ki ga najemnik plača ali plačuje med trajanjem najema ter od katerega so odšteti stroški za storitve in davki, ki jih je moral plačati najemodajalec, a jih bo dobil vrnjene, in sicer pri najemniku skupaj z vsemi zneski, za katere jamči najemnik, z njim povezana stranka ali pa kaka druga neodvisna stranka.
- m) **Pri najemu sprejeta (uporabljena) obrestna mera** je razobrestovalna mera (diskontna stopnja), ki na začetku najema povzroči, da je sedanja vrednost seštevka najmanjše vsote najemnin in nezajamčene preostale vrednosti enaka vsoti poštene vrednosti v najem danega sredstva in vseh začetnih neposrednih stroškov najemodajalca.
- n) **Pri najemu predpostavljena obrestna mera** je obrestna mera, ki bi jo najemnik moral plačati za podoben najem. Če je ni mogoče določiti, pa je to obrestna mera, ki bi jo najemnik moral plačati na začetku najema, če bi si za podoben čas in na podlagi podobnega jamstva sposodil denar, potreben za nakup sredstva.
- o) **Stroški izposojanja** so obresti in drugi stroški, ki nastajajo v podjetju v zvezi z izposojanjem finančnih sredstev za pridobitev opredmetenega osnovnega sredstva.
- p) **Nekratkoročna sredstva (skupina za odtujitev) za prodajo** so nekratkoročna sredstva (skupina za odtujitev), za katerih (katere) knjigovodsko vrednost se utemeljeno predvideva, da bo poravnana predvsem s prodajo v naslednjih dvanajstih mesecih, in ne z nadaljnjo uporabo.

Č. Pojasnila

1.47. Opredmeteno osnovno sredstvo, katerega posamična nabavna vrednost po dobaviteljevem obračunu ne presega 500 evrov, se lahko izkazuje skupinsko kot drobni inventar. Stvari drobnega inventarja, katerih posamična nabavna vrednost po dobaviteljevem obračunu ne presega 500 evrov, se lahko razporedijo med material.

1.48. Nadomestni deli se kupujejo in z njimi zamenjujejo deli opredmetenih osnovnih sredstev za različne namene, ki so pogosto odvisni tudi od tehničnih okoliščin delovanja, zato se računovodsko obravnavajo v skladu z dejansko namembnostjo. Nadomestni deli večjih vrednosti se praviloma obravnavajo kot opredmetena osnovna sredstva, ki se amortizirajo ne glede na začetek uporabe, nadomestni deli, ki se uporabljajo pri enem samem osnovnem sredstvu, pa se amortizirajo v dobi koristnosti tega sredstva. Nadomestni deli, namenjeni popravilom ali vzdrževanju, se obravnavajo kot material za vzdrževanje, ki se ob nabavi prenese v vrednost zalog materiala, po vgraditvi pa se njihova vrednost zmanjša v breme stroškov materiala.

1.49. Stroški izposojanja v zvezi s pridobitvijo opredmetenega osnovnega sredstva se lahko všttevajo v nabavno vrednost opredmetenega osnovnega sredstva do njegove usposobitve za uporabo, predvsem če nastaja dlje, kot traja obračunsko obdobje.

1.50. Nabavna vrednost nepremičnin in opreme vključuje tudi začetno oceno stroškov razgradnje, odstranitve in obnovitve nahajališča ob pridobitvi ter stroške, ki se pojavijo v obdobju uporabe za namene, druge kot je proizvodnje zalog.

Nabavno vrednost povečujejo tudi stroški preizkušanja delovanja sredstva, zmanjšani za morebitni postranski čisti izkupiček (na primer iz prodaje vzorcev, izdelanih na stopnji preizkušanja opreme). Upošteva se lahko le čisti izkupiček od prodaje proizvodov, ki nastanejo med spravljanjem sredstva na njegovo mesto in v primerno stanje.

1.51. Če se obstoječa zgradba, ki je del opredmetenih osnovnih sredstev, zaradi graditve nove zgradbe, ki bo del opredmetenih osnovnih sredstev, odstrani, je knjigovodska vrednost obstoječe zgradbe strošek priprave gradbišča, ki se lahko vštete v nabavno vrednost nove zgradbe.

1.52. Nabavna vrednost poslovnih prostorov, ki so del zgradbe (etažna lastnina) in so pridobljeni na podlagi gradbene pogodbe, kupoprodajne pogodbe ali na drugi pravni podlagi, zajema tudi vrednost pridobitve solastniškega deleža na pripadajočem zemljišču, ki je namenjeno neposredno uporabi zgradbe, brez katerega zgradba ni uporabna za predvideni namen. Idealni delež na zemljišču, ki pripada lastniku dela zgradbe, ne more biti samostojen predmet pravnega prometa; razpolaganje z njim je vezano na poslovne prostore. Zato se ta delež ne more izkazati kot posebno opredmeteno osnovno sredstvo, temveč se njegova vrednost vštete v nabavno vrednost poslovnih prostorov oziroma ustreznega dela zgradbe. V takšnem primeru se določi preostala vrednost pridobljenih poslovnih prostorov (dela zgradbe) najmanj v znesku, izračunanem na podlagi podatkov o ceni stavbnega zemljišča in odstotnega deleža površine ali vrednosti pridobljenih poslovnih prostorov glede na celotno površino oziroma vrednost zgradbe, v kateri so poslovni prostori.

1.53. Popravek vrednosti, ki je povezan z amortiziranjem, se ne pojavlja pri a) zemljiščih in drugih naravnih bogastvih; b) opredmetenih osnovnih sredstvih do začetka obračunavanja amortizacije; c) opredmetenih osnovnih sredstvih kulturnega, zgodovinskega ali umetniškega pomena; č) spodnjem ustroju železniških prog, cest, letališč in podobnega; ter d) drugih opredmetenih osnovnih sredstvih, katerih uporaba ni časovno omejena.

1.54. Če se bo knjigovodska vrednost sredstva zagotovila predvsem s prodajo, in ne z nadaljevanjem uporabe, se to sredstvo opredeli kot nekratkoročno sredstvo za prodajo ali uvrsti v skupino za odtujitev za prodajo. Sredstvo se preneha amortizirati, ko je opredeljeno kot nekratkoročno sredstvo za prodajo ali uvrščeno v skupino za odtujitev za prodajo ali ko se odpravi pripoznanje, odvisno od tega, kaj se zgodi prej. Takšno nekratkoročno sredstvo ali skupina za odtujitev za prodajo se izmeri po knjigovodski vrednosti ali pošteni vrednosti, zmanjšani za stroške prodaje, in sicer po tisti, ki je manjša.

1.55. Za prepoznavanje denar ustvarjajoče enote, ki ji pripada opredmeteno osnovno sredstvo, ugotavljanje njene nadomestljive vrednosti in dobrega imena ter pripoznavanje njenih izgub zaradi oslabitve se uporabljajo MRS od 36.66 do 36.108. Razveljavitev izgube zaradi oslabitve v prejšnjih obdobjih, ki se pripozna pri denar ustvarjajoči enoti, se obravnava po MRS od 36.110 do 36.122.

Na vsak datum poročanja je treba oceniti, ali obstajajo znamenja oslabitve sredstva ali denar ustvarjajoče enote. Pri denar ustvarjajoči enoti, ki vsebuje več sredstev, bistvenih za poslovanje, se mora preverjanje oslabitve določiti na podlagi bistvenega sredstva z najdaljšo dobo koristnosti. Preverjanje oslabitve se zahteva tudi, preden se sredstvo opredeli kot nekratkoročno sredstvo za prodajo.

1.56. Biološka sredstva se merijo po pošteni vrednosti, zmanjšani za ocenjene stroške v trenutku prodaje. Če se poštena vrednost ne more zanesljivo določiti na dan začetnega pripoznanja, se sredstvo izkaže po nabavni vrednosti, zmanjšani za nabrane amortizacijo in oslabitve. Če se kasneje poštena vrednost zanesljivo določi, se meri po pošteni vrednosti, zmanjšani za ocenjene stroške v trenutku prodaje.

1.57. O finančnem najemu praviloma govorimo, če je izpolnjen eden izmed tehle pogojev: a) na koncu najema se lastništvo nad sredstvom prenese na najemnika; šteje se, da je ta pogoj izpolnjen, če to nedvoumno izhaja iz najemne pogodbe; b) najemnik ima možnost kupiti sredstvo po ceni, ki naj bi bila po pričakovanju precej nižja od poštene vrednosti na dan, ko to možnost lahko izrabi, na začetku najema pa je precej gotovo, da bo najemnik to možnost izrabil; c) trajanje najema se ujema z večjim delom dobe koristnosti sredstva, na koncu pa se lastništvo prenese ali ne; č) na začetku najema je sedanja vrednost najmanjše vsote najemnin enaka najmanj pošteni vrednosti najetega sredstva; d) najeta sredstva so tako posebne narave, da jih lahko brez večjih sprememb uporablja samo najemnik.

1.58. Znaki okoliščin, ki posamič ali skupaj vodijo do uvrstitve najema med finančne najeme, so tudi: a) če najemnik lahko odpove najem, najemodajalčeve izgube zaradi odpovedi bremenijo najemnika; b) dobički ali izgube zaradi spreminjanja poštene preostale vrednosti pripadajo najemniku in c) najemnik lahko podaljša najem v naslednje obdobje za najemnino, ki je bistveno manjša od tržne.

1.59. Vsi najemi, ki niso finančni, so poslovni. Najem nepremičnin (predvsem zemljišč in zgradb) se uvršča med poslovne ali finančne najeme na enak način kot najemi drugih sredstev.

1.60. Najemi se v računovodskih izkazih najemnikov izkazujejo v skladu s tem standardom in z MRS od 17.20 do vključno 17.35, v računovodskih izkazih najemodajalcev pa v skladu z MRS od 17.36 do vključno 17.56.

Prodaja in povratni najem se obravnavata po MRS od 17.58 do vključno 17.63.

1.61. Opredmetena osnovna sredstva se lahko pridobijo za zagotavljanje varnosti ali varovanje okolja. Takšne pridobitve ne povečajo neposredno prihodnjih gospodarskih koristi obstoječih opredmetenih osnovnih sredstev, a utegnejo biti potrebne, da bi podjetje pridobivalo prihodnje gospodarske koristi iz drugih svojih sredstev. Takšna opredmetena osnovna sredstva je treba pripoznati kot sredstva, saj omogočajo prihodnje gospodarske koristi iz sredstev, povezanih z njimi, ki bodo pritekale v podjetje in bodo večje, kot bi bile, če do takšnih pridobitev sploh ne bi prišlo. Tudi takšna opredmetena osnovna sredstva se morajo zaradi oslabitve prevrednotovati, če njihova knjigovodska vrednost presega njihovo nadomestljivo vrednost.

1.62. Nepremičnine, ki se gradijo ali razvijajo za prihodnjo uporabo kot naložbene nepremičnine, se do takrat obravnavajo kot opredmetena osnovna sredstva v gradnji ali izdelavi.

Opredmeteno osnovno sredstvo, ki se uporablja za dajanje v najem in ki izpolnjuje pogoje za razvrstitev med naložbene nepremičnine, se obravnava po SRS 6.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

1.63. Ta standard je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 17. novembra 2005. K njemu sta dala soglasje minister za finance in minister za gospodarstvo. Podjetja, ki imajo poslovno leto enako koledarskemu, ga začnejo uporabljati s

1. januarjem 2006, preostala podjetja pa s prvim poslovnim letom, ki se začne po tem datumu.

Podjetja z dnem začetka uporabe tega standarda prenehajo uporabljati SRS 1 – Opredmetena osnovna sredstva (2002).