

## **MRSJS 5 — STROŠKI IZPOSOJANJA**

### **Potrditev**

Ta mednarodni računovodski standard za javni sektor izhaja predvsem iz mednarodnega računovodskega standarda (MRS) 23 – Stroški izposojanja, ki ga je izdal Odbor za mednarodne računovodske standarde – SMRS (International Accounting Standards Committee – IASC). Upravni odbor za mednarodne računovodske standarde – UOMRS (International Accounting Standards Board – IASB) in Fundacija Odbora za mednarodne računovodske standarde – FOMRS (International Accounting Standards Committee Foundation - IASCF) sta bila ustanovljena leta 2001 in tako nadomestila SMRS. Mednarodni računovodski standardi, ki jih je izdal SMRS, ostajajo v veljavi dokler jih UOMRS ne spremeni ali prekliče. Izvlečki iz MRS 23 so v tej publikaciji Odbora za javni sektor, ki deluje v okviru Mednarodnega združenje računovodskih strokovnjakov (Public Sector Committee), povzeti z dovoljenjem UOMRS.

Potrjeno besedilo MRS je tisto, ki ga je UOMRS objavil v angleščini in ga lahko dobite neposredno pri IASB Publications Department, 7th floor, 166 Fleet Street, London EC4A 2DY, United Kingdom.

E-naslov: [publications@iasb.org](mailto:publications@iasb.org)

Internet: <http://www.iasb.org>

Avtorske pravice za MRS, osnutke za razpravo ter druge publikacije SMRS in UOMRS si pridržuje Fundacija Odbora za mednarodne računovodske standarde (International Accounting Standards Committee Foundation - IASCF).

“IAS,” “IASB,” “IASC,” “IASCF” in “International Accounting Standards” so registrirane blagovne znamke IASCF in se ne smejo uporabljati brez njegovega dovoljenja.

## MRSJS 5— STROŠKI IZPOSOJANJA

## VSEBINA

	Člen
Namen	
Področje .....	1–4
Opredelitve pojmov .....	5–13
Stroški izposojanja .....	6
Sestavljeni subjekt .....	7-9
Prihodnje gospodarske koristi ali možne storitve .....	10
Podjetja pod nadzorom države .....	11
Čista sredstva/kapital .....	12
Sredstva, ki se pridobivajo .....	13
Stroški izposojanja- primerjalna rešitev (benchmark treatment) .....	14–16
Pripoznavanje .....	14–15
Razkrivanje .....	16
Stroški izposojanja- dovoljena drugačna rešitev .....	17–40
Pripoznavanje .....	17–39
Za usredstvenje primerni stroški izposojanja .....	21–29
Presežek knjigovodske vrednosti sredstva, ki se pridobiva, nad nadomestljivo vrednostjo .....	30
Začetek usredstvovanja .....	31–33
Začasna ustavitve usredstvovanja .....	34–35
Prenehanje usredstvovanja .....	36–39
Razkrivanje .....	40
Prehodne določbe .....	41
Datum uveljavitve .....	42–43
Primerjava z MRS 23	

*Člene tega standarda, ki so natisnjeni s krepkimi črkami, je treba brati v povezavi s pojasnjevalnimi členi tega standarda, ki so natisnjeni v običajni pisavi, ter Uvodom v mednarodne računovodske standarde za javni sektor. Mednarodni računovodski standardi za javni sektor niso namenjeni za uporabo pri nepomembnih postavkah.*

## Namen

Ta standard predpisuje računovodske rešitve za stroške izposojanja. Ta standard na splošno zahteva takojšnje obravnavanje stroškov izposojanja kot odhodkov. Vendar kot dovoljeno drugačno obravnavo dopušča tudi usredstvenje stroškov izposojanja, ki so neposredno povezani z nakupom, gradnjo ali proizvodnjo sredstva, ki se pridobiva.

## Področje

1. **Ta standard se uporablja pri obračunavanju stroškov izposojanja.**
2. **Ta standard se uporablja za vse subjekte javnega sektorja razen za podjetja pod nadzorom države.**
3. Podjetja pod nadzorom države morajo ravnati v skladu z mednarodnimi računovodskimi standardi (MRS), ki jih izdaja Odbor za mednarodne računovodske standarde. Smernica Odbora za javni sektor številka 1, »Računovodsko poročanje podjetij pod nadzorom države« določa, da morajo MRS upoštevati vsa podjetja, ne glede ali delujejo v zasebnem ali v javnem sektorju. Skladno s tem smernica številka 1 priporoča, da morajo podjetja pod nadzorom države predstavljati računovodske izkaze v vseh bistvenih pogledih v skladu z MRS.
4. Ta standard ne ureja dejanskih ali pripisanih stroškov v čistih sredstvih/kapitalu. Kjer pravni redi uporabljajo stroške kapitala pri posameznih subjektih, je treba s presojo ugotoviti ali se ti stroški ujemajo z opredelitvijo stroškov izposojanja ali pa gre za dejanske ali pripisane stroške čistih sredstev/kapitala.

## Opredelitve pojmov

5. **V tem standardu so uporabljeni naslednji izrazi, katerih pomeni so podrobno opredeljeni:**

**Računovodske usmeritve so posebna načela, podlage, dogovori, pravila in praksa, ki jih subjekt upošteva pri pripravljanju in predstavljanju računovodskih izkazov.**

**Osnova upoštevanja nastanka dogodkov pomeni način računovodenja, kjer se posli in drugi poslovni dogodki pripoznajo, ko se pojavijo (in ne, ko se zanje plača ali prejme denar ali denarni ekvivalenti (ustrezniki)).**

Zato so posli in drugi poslovni dogodki evidentirani v računovodskih evidencah (razvidih) in pripoznani v računovodskih izkazih v obdobjih, na katere se nanašajo. Pri računovodenju, zasnovanem na nastanku dogodkov se postavke pripoznajo kot sredstva, obveznosti, čista sredstva/kapital, prihodki in odhodki.

Sredstva so dejavniki ki jih obvladuje subjekt zaradi preteklih dogodkov in iz katerih se pričakuje, da bodo subjektu prinašali prihodnje gospodarske koristi in možne storitve.

Stroški izposojanja so obresti in drugi stroški, ki nastajajo pri subjektu v povezavi z izposojanjem finančnih sredstev.

Denarna sredstva sestavljajo gotovina in vloge na vpogled.

Vplačila (vloži) lastnikov pomenijo prihodnje gospodarske koristi ali možne storitve, ki so jih subjektu prispevale zunanje osebe, razen tistih, ki se odražajo na obveznostih subjekta, s katerimi se vzpostavlja finančni delež v čistih sredstvih/kapitalu subjekta, ki:

- (a) pomenijo pridobitev pravice do razdelitve prihodnjih gospodarskih koristi ali možnih storitev v življenjski dobi subjekta, pri čemer je delitev prihodnjih gospodarskih koristi ali možnih storitev prepuščena presoji lastnikov ali njihovih predstavnikov, kot tudi pravica do razdelitve presežka sredstev nad obveznostmi v primeru prenehanja subjekta in/ali
- (b) se lahko proda, zamenja, prenese ali odkupi.

Obvladovanje je zmožnost odločanja o finančnih in poslovnih usmeritvah drugega subjekta z namenom pridobivati koristi iz njega.

Odvisni subjekt je subjekt, ki ga obvladuje drugi subjekt (obvladujoči subjekt).

Obvladujoči subjekt je pod subjekt, ki ima enega ali več odvisnih subjektov.

Razporeditev lastnikom pomeni prihodnje gospodarske koristi ali možne storitve, ki jih subjekt razdeli vsem ali nekaterim lastnikom bodisi kot donos naložbe ali kot vračilo naložbe.

Sestavljeni subjekt pomeni skupino subjektov, ki jo sestavljajo obvladujoči subjekt in en ali več odvisnih subjektov.

Tečajna razlika je razlika, ki izhaja iz izražanja istega števila enot tuje valute v poročevalni valuti pri različnih menjalnih tečajih.

Menjalni tečaj je razmerje menjave dveh valut.

**Odhodki** predstavljajo zmanjšanje gospodarskih koristi ali možnih storitev v obdobju poročanja v obliki odtokov ali porabe sredstev oziroma nastanka obveznosti, posledica katerih je zmanjšanje čistih sredstev/kapitala, razen tistih, ki se nanašajo na razporeditve lastnikom.

**Tuja valuta** je valuta, ki ni poročevalna valuta subjekta.

**Podjetje pod nadzorom države** je subjekt z naslednjimi značilnostmi:

- a) je pooblaščen za poslovanje v svojem imenu;
- b) so mu bile dodeljene finančne in poslovne pristojnosti, da lahko posluje;
- c) prodaja blago in storitve drugim subjektom pod običajnimi pogoji poslovanja z namenom doseči dobiček ali pokriti celotne stroške;
- d) ni odvisen od stalnega financiranja s strani države, da bi bil delujoči subjekt, razen pri preišljenih nakupih izločkov in
- e) ga obvladuje subjekt javnega sektorja.

**Obveznosti** so sedanje obveze subjekta, ki so rezultat preteklih dogodkov in katerih poravnavanje bo povzročilo odtoke sredstev subjekta, iz katerih pritekajo gospodarske koristi ali možne storitve.

**Čista sredstva/kapital** je preostali kapitalski delež v sredstvih subjekta po odbitku vseh njegovih obveznosti.

**Sredstvo v pridobivanju** je sredstvo, ki potrebuje še nekaj časa, da bo usposobljeno za nameravano uporabo ali prodajo.

**Prihodki** so kosmati pritoki gospodarskih koristi ali možne storitev v poročevalnem obdobju, ko pritoki povzročijo povečanje čistih sredstev/kapitala, razen tistih, ki se nanašajo na vložke lastnikov.

**Stroški izposojanja**

6. 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; in
  - (e) tečajne razlike, ki nastajajo iz dobljenih posojil v tujih valutah, v kolikor se obravnavajo kot prilagoditev stroškom obresti.

**Sestavljeni subjekt**

7. Izraz »sestavljeni subjekt« se v tem standardu uporablja za potrebe računovodskega poročanja za skupino subjektov, ki jo sestavljajo obvladujoči subjekt in katerikoli odvisni subjekti.
8. Drugi izrazi, ki so občasno uporabljeni kot sestavljeni subjekt so »upravni subjekt«, »finančni subjekt«, »konsolidiran (uskupinjen) subjekt« in »skupina«.
9. Sestavljeni subjekt lahko vključuje tako subjekte, ki zasledujejo socialne usmeritve kot tudi tržne namene. Na primer vladni oddelek za stanovanjske zadeve je lahko sestavljeni subjekt, ki vključuje subjekte, ki zagotavljajo stanovanja po neprofitnih najemninah, kot tudi subjekte, ki zagotavljajo stanovanja po tržnih pogojih.

**Prihodnje gospodarske koristi ali možne storitve**

10. Sredstva zagotavljajo subjektom način doseganja njihovih namenov. Sredstva, ki se uporabljajo za dobavo blaga in storitev v skladu z nameni subjekta, vendar neposredno ne ustvarjajo čistih denarnih pritokov, so pogosto opredeljena kot »možne storitve«. Sredstva, ki se uporabljajo za ustvarjanje čistih denarnih pritokov so pogosto opredeljena kot »prihodnje gospodarske koristi«. S ciljem vključiti vse namene za katere se lahko uporabljajo sredstva, se v tem standardu uporablja izraz »prihodnje gospodarske koristi ali možne storitve« za opis vseh bistvenih značilnosti sredstev.

**Podjetja pod nadzorom države**

11. Podjetja pod nadzorom države vključujejo tako gospodarska podjetja, kot so javne gospodarske službe, in finančna podjetja, kot so finančne institucije. Podjetja pod nadzorom države se v bistvu ne razlikujejo od podjetij, ki opravljajo podobne dejavnosti v zasebnem sektorju. Podjetja pod nadzorom

države običajno poslujejo, da bi ustvarila dobiček, kljub temu pa lahko imajo nekatera omejene obveznosti opravljanja javne službe, v skladu s katerimi morajo nekaterim posameznikom in organizacijam v skupnosti zagotavljati blago in storitve bodisi brez plačila ali po bistveno nižji ceni. Mednarodni računovodski standard za javni sektor 6 (MRSJS 6) – Konsolidirani (skupinski) računovodski izkazi in obračunavanje finančnih naložb v odvisne subjekte podaja navodila glede ugotavljanja, ali obstaja obvladovanje za namene računovodskega poročanja in ali je v zvezi s tem potrebno ugotoviti, ali podjetje pod nadzorom države obvladuje drugi subjekt javnega sektorja.

### **Čista sredstva/kapital**

12. Izraz »čista sredstva/kapital« se v tem standardu uporablja za preostalo vrednost v bilanci stanja (sredstva manj obveznosti). Čista sredstva/kapital so lahko pozitivna ali negativna. Namesto izraza »čista sredstva/kapital« se lahko uporabljajo tudi drugi izrazi, če zagotavlja večjo jasnost njegovega pomena.

### **Sredstva, ki se pridobivajo**

13. Sredstva, ki se pridobivajo, so na primer zgradbe v katerih so pisarne, bolnišnice, ostala sredstva, ki predstavljajo del infrastrukture, kot na primer ceste, mostovi, energetske centrale in zaloge, pri katerih traja precej časa, da so usposobljene za uporabo ali da jih je mogoče prodati. Druge finančne naložbe in tista sredstva, ki se proizvajajo na običajen način s ponavljanjem v kratkem obdobju, niso sredstva, ki se pridobivajo. Sredstva, ki so že usposobljena za nameravano uporabo ali prodajo, ko so pridobljena, tudi niso sredstva v pridobivanju.

## **Stroški izposojanja - primerjalna rešitev (benchmark treatment)**

### **Pripoznavanje**

14. **Stroške izposojanja je treba pripoznati kot odhodke v obdobju, v katerem nastanejo.**
15. Po primerjalni rešitvi se stroški izposojanja pripoznajo kot odhodki v obdobju, v katerem nastanejo, ne glede na to, kako se posojilo uporabi.

### **Razkrivanje**

16. **Računovodski izkazi morajo razkriti računovodsko usmeritev, uporabljeno za stroške izposojanja.**

## Stroški izposojanja – dovoljena drugačna rešitev

### Pripoznavanje

17. **Stroške izposojanja je treba pripoznati kot odhodke v obdobju, v katerem nastanejo, razen v kolikor se usredstvi v skladu z 18. členom.**
18. **Stroške izposojanja, ki jih je mogoče pripisati neposredno nakupu, gradnji ali proizvodnji sredstva, ki se pridobiva, je treba usredstviiti kot del nabavne vrednosti zadevnega sredstva. Znesek stroškov izposojanja, primeren za usredstvenje, je treba določiti v skladu s tem standardom.**
19. Po dovoljeni drugačni rešitvi se stroški izposojanja, ki jih je mogoče neposredno pripisati nakupu, gradnji ali proizvodnji kakega sredstva, vštejejo v nabavno vrednost tega sredstva. Takšni stroški izposojanja se usredstviijo kot del vrednosti sredstva, če je verjetno, da bodo subjektu prinesli prihodnje gospodarske koristi, in jih je mogoče zanesljivo izmeriti. Drugi stroški izposojanja se pripoznajo kot odhodki v obdobju, v katerem nastanejo.
20. **Če subjekt sprejme dovoljeno drugačno obravnavo, mora le-to uporabljati stalno za vse stroške izposojanja, ki se lahko neposredno pripišejo nakupu, gradnji ali proizvodnji sredstva v pridobivanju.**

### Za usredstvenje primerni stroški izposojanja

21. Stroški izposojanja, ki jih je mogoče pripisati neposredno nakupu, gradnji ali proizvodnji sredstva, ki se pridobiva, so tisti stroški izposojanja, ki bi se jim bilo mogoče izogniti, če se ne bi pojavili izdatki v zvezi s sredstvom, ki se pridobiva. Če si subjekt izposodi finančna sredstva zgolj za pridobitev nekega sredstva, ki se pridobiva, je mogoče stroške izposojanja, ki se nanašajo neposredno na tisto sredstvo, zlahka prepoznati.
22. Pripoznavanje neposredne povezave med posamezno izposojajo in sredstvom, ki se pridobiva, in določanje izposojenega zneska, ki bi se mu bilo sicer mogoče izogniti, utegne biti težko. Takšna težava se pojavi, če se na primer financiranje subjekta usklajuje z enega mesta. Težave nastanejo tudi, če sestavljeni subjekt (skupina) uporablja pri izposojanju finančnih sredstev več dolgovnih instrumentov po različnih obrestnih merah in ta finančna sredstva na različne načine posoja drugim subjektom v skupini. Sredstva, ki so bila centralno izposojena, se lahko prenesejo na druge subjekte v okviru skupine kot posojilo, subvencija ali kot dodatni vložek kapitala. Takšni prenosi sredstev so lahko brezobrestni ali pa se povrne le del dejanskih stroškov obresti. Drugi zapleti se pojavijo zaradi uporabe

posojil, ki se glasijo na kakšno tujo valuto ali so vezana nanjo, če skupina deluje v gospodarstvu z visoko inflacijo, ter zaradi nihanj menjalnih tečajev. Posledica je, da je znesek stroškov izposojanja, ki ga je mogoče pripisati neposredno nakupu sredstva, ki se pridobiva, težko določiti in je zato potrebna presoja.

23. **Kolikor so finančna sredstva izposojena posebej za pridobitev sredstva v pridobivanju, je treba znesek stroškov izposojanja, 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 nastale v zvezi z začasno finančno naložbo izposojenih sredstev.**
24. Možna posledica finančnih dogovorov za sredstva, ki se pridobivajo, da subjekt dobi izposojena finančna sredstva in povzroči s tem povezane stroške izposojanja, preden je del ali celota finančnih sredstev uporabljena za izdatke za sredstvo, ki se pridobiva. V takih okoliščinah se finančna sredstva pogosto začasno naložijo dokler ni izdatkov za sredstva, ki se pridobivajo. Pri opredeljevanju zneska stroškov izposojanja, ki si primerni za usredstevanje v obdobju, je treba vsak prihodek od financiranja, zaslužen s takšnimi finančnimi sredstvi, odšteti od nastalih stroškov izposojanja.
25. **V kolikor so finančna sredstva izposojena na splošno in uporabljena za pridobitev sredstva, ki se pridobiva, je treba znesek stroškov izposojanja, ki je pri tistem sredstvu primeren za usredstvenje, opredeliti z uporabo kapitalizacijske stopnje na izdatkih za to sredstvo. Kapitalizacijska stopnja je tehtano povprečje stroškov izposojanja, ki se nanašajo na tiste izposoje subjekta, ki v obdobju še niso poravnane, razen na izposoje, ki so bile namenjene izključno za pridobitev sredstva, ki se pridobiva. Znesek stroškov izposojanja, usredstven v obdobju, ne sme preseči zneska stroškov izposojanja, ki nastanejo v tem obdobju.**
26. Samo tisti stroški izposojanja, ki se lahko pripišejo posameznim posojilom subjekta se lahko usredstviijo. Ko si obvladujoči subjekt izposodi sredstva, ki jih kasneje prenese na odvisni subjekt, ne da bi razporedil tudi stroške, lahko odvisni subjekt usredstvi le tiste stroške, ki jih je dejansko imel. Če odvisni subjekt dobi sredstva v obliki brezobrestnega kapitalskega vložka ali dotacije za dolgoročne naložbe, nima nobenih stroškov izposojanja in posledično takšnih stroškov tudi ne bo usredstvil.
27. Če obvladujoč subjekt prenese sredstva na odvisni subjekt, pri tem pa mu ne zaračuna vseh stroškov, lahko odvisni subjekt usredstvi le tisti del stroškov izposojanja, ki jih je dejansko imel. V računovodskih izkazih skupine se

lahko usredstvi celoten znesek stroškov izposojanja, če so bile opravljene ustrezne prilagoditve pri konsolidaciji (uskupinjevanju), ki so odpravile morebitno usredstvenje teh stroškov pri odvisnem subjektu.

28. Če obvladujoči subjekt prenese sredstva na odvisnega, pri tem pa mu ne zaračuna nobenih stroškov, nobeden od obeh subjektov ne izpolnjuje pogojev za usredstvenje stroškov izposojanja. Če pa bi skupina izpolnjevala pogoje za usredstvenje stroškov izposojanja, bi le-te lahko tudi usredstvila v računovodskih izkazih.
29. V nekaterih okoliščinah je ustrezno v izračunavanje tehtanega povprečja stroškov izposojanja vključiti vsa dobljena posojila v obvladujočem subjektu in njegovih odvisnih subjektih; v drugih okoliščinah je ustrezno v vsakem odvisnem subjektu uporabiti tehtano povprečje stroškov izposojanja, ki se nanašajo na njegove lastne izposoje.

### **Presežek knjigovodske vrednosti sredstva, ki se pridobiva, nad nadomestljivo vrednostjo**

30. Če knjigovodski znesek pričakovane zadnje nabavne vrednosti sredstva, ki se pridobiva, presega njegovo nadomestljivo vrednost ali čisto iztržljivo vrednost, je treba knjigovodski znesek delno ali v celoti odpisati v skladu z zahtevami drugih mednarodnih in lokalnih računovodskih standardov. V nekaterih okoliščinah je treba znesek delnega ali popolnega odpisa ponovno usredstviti v skladu z drugimi računovodskimi standardi.

### **Začetek usredstevovanja**

31. **Usredstevovanje stroškov izposojanja kot dela nabavne vrednosti sredstva, ki se pridobiva, se prične, ko:**
- (a) **nastanejo izdatki za sredstvo;**
  - (b) **nastanejo stroški izposojanja; in**
  - (c) **potekajo dejavnosti, ki so potrebne za pripravo sredstva za nameravano uporabo ali prodajo.**
32. Izdatki za sredstvo, ki se pridobiva, so samo tisti, katerih posledica so plačila v denarju, prenosi drugih sredstev ali prevzem z obrestmi povezanih dolgov. Povprečni knjigovodski znesek sredstev v obdobju, ki vključuje tudi že prej usredstvene stroške izposojanja, je navadno smiselni približek naložbam, za katere se v tistem obdobju uporabi kapitalska stopnja.
33. 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 dovoljenj. Toda takšne dejavnosti izključujejo

posest sredstva, če ni nobene proizvodnje ali razvijanja, ki bi spreminjalo stanje sredstva. Na primer stroški izposojanja, ki nastanejo, ko se zemljišče še pripravlja, se usredstvi v obdobju, v katerem potekajo dejavnosti, povezane s pripravljalnimi deli. Vendar stroški izposojanja, ki nastanejo, ko je zemljišče, pridobljeno za gradbene namene, še brez kakršnekoli povezave s pripravljalnimi deli, še ne izpolnjujejo pogojev za usredstvenje.

#### Začasna ustavitev usredstvovanja

34. **Usredstvanje stroškov izposojanja je treba začasno ustaviti v nadaljnjih obdobjih, v katerih se dejavno razvijanje prekine in izkazati odhodke.**
35. 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, ki niso usposobljeni za usredstvenje. Toda usredstvanje stroškov izposojanja se običajno ne ustavi v obdobju, ko se opravljajo pomembna strokovna in administrativna dela. Usredstvanje stroškov izposojanja se tudi ne ustavi, če je začasen odlog neizogiben del pridobivanja sredstva, ki je pripravljeno za nameravano uporabo ali prodajo. Tako se usredstvanje nadaljuje v daljšem obdobju, ki je potrebno, da se zaloge usposobijo, ali v obdobju, v katerem visok nivo vode zadržuje gradnjo mostu, če je tolikšna raven vode v času gradnje na tamkajšnjem zemljepisnem območju običajna.

#### Prenehanje usredstvovanja

36. **Usredstvanje stroškov izposojanja je treba prenehati, ko so zaključene vse pomembne dejavnosti, ki so potrebne za usposobitev sredstva, ki se pridobiva, za nameravano uporabo ali prodajo.**
37. Sredstvo je običajno usposobljeno za nameravano uporabo ali prodajo, če je njegova fizična gradnja končana, tudi če se običajna administrativna opravila še nadaljujejo. Če so potrebne le še manjše dopolnitve, kot so ureditev nepremičnin po navodilih kupca ali uporabnika, to kaže, da so v glavnem končane že vse dejavnosti.
38. **Če se gradnja sredstva, ki se pridobiva, konča po delih in je vsak del sposoben za uporabo, medtem ko se gradnja drugih delov še nadaljuje, je treba usredstvanje stroškov izposojanja prenehati, če so v glavnem končane vse potrebne dejavnosti za pripravo takšnega dela za nameravano uporabo ali prodajo.**
39. Sredstvo, ki se pridobiva, 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, ki se pridobiva in mora biti dokončano, preden je

katerikoli del mogoče uporabljati, je na primer operacijska dvorana v bolnišnici, v kateri mora biti vse dokončano, preden se lahko začne uporabljati, obrat za predelavo odpadkov, obsegajoč več procesov, ki potekajo zaporedoma v različnih delih obrata v okviru iste razmestitve ali pa most, ki predstavlja del avtoceste.

## Razkrivanje

40. **Računovodski izkazi morajo razkriti:**
- (a) računovodsko usmeritev, sprejeto za stroške izposojanja;
  - (b) znesek stroškov izposojanja, usredstvenih v obdobju; in
  - (c) kapitalizacijsko stopnjo, uporabljeno pri določanju zneska stroškov izposojanja, ki so primerni za usredstvanje (če se mora kapitalizacijska stopnja uporabiti za splošno izposojena sredstva).

## Prehodne določbe

41. Če se s sprejetjem tega standarda spremeni računovodska usmeritev, se subjektu priporoča, naj preračuna svoje računovodske izkaze v skladu z MRSJS 3 - Čisti presežek ali primanjkljaj v obdobju, bistvene napake in spremembe računovodskih usmeritev. Možno pa je tudi, da subjekti, ki sledijo dovoljeni drugačni rešitvi, usredstevujejo samo tiste stroške izposojanja, ki nastanejo po dnevu uveljavitve standarda in izpolnjujejo sodila za usredstvanje.

## Datum uveljavitve

42. Ta mednarodni računovodski standard za javni sektor se začne uporabljati za letne računovodske izkaze za obračunska obdobja, ki se začnejo 1. julija 2001 ali kasneje. Njegova uporaba pred tem datumom je priporočljiva.
43. Ko subjekt uporablja računovodenje, zasnovano na nastanku dogodkov, kot je to opredeljeno v mednarodnih računovodskih standardih za javni sektor za poročevalske namene po tem datumu uveljavitve, se ta standard uporablja za letne računovodske izkaze subjekta za obdobja, ki veljajo od ali po datumu uporabe.

### **Primerjava z MRS 23**

Mednarodni računovodski standard za javni sektor (MRSJS) 5 - Stroški izposojanja je izpeljan predvsem iz mednarodnega računovodskega standarda (MRS) 23 - Stroški izposojanja. Glavne razlike med MRSJS 5 in MRS 23 so naslednje:

- dodatne razlage k MRS 23 so vključene v MRSJS 5, da se pojasni uporabnost standardov pri računovodenju subjektov javnega sektorja,
- MRSJS 5 uporablja v določenih primerih drugačno izrazoslovje kot MRS 23. Najpomembnejši primeri so uporaba izrazov »subjekt«, »prihodek«, »izkaz prihodkov in odhodkov« in »čista sredstva/kapital« v MRSJS 5. Enakovredni izrazi v MRS 23 so »podjetje«, »dohodek«, »izkaz poslovnega izida« in »kapital«.
- MRSJS 5 vsebuje različne opredelitve strokovnih pojmov kot MRS 23 (člen 5).