

MRSJS 16—NALOŽBENE NEPREMIČNINE

Potrditev

Ta mednarodni računovodski standard za javni sektor izhaja predvsem iz mednarodnega računovodskega standarda (MRS) 40 (2000) – Naložbene nepremičnine, 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 40 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

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 16—NALOŽBENE NEPREMIČNINE

VSEBINA

	Člen
Namen	
Področje	1–5
Opredelitve pojmov	6–18
Naložbena nepremičnina	7–18
Pripoznavanje	19–21
Začetno merjenje	22–29
Kasnejši stroški	30–31
Merjenje po začetnem pripoznanju	32–58
Model poštene vrednosti	35–57
Nezmožnost zanesljivega merjenja poštene vrednosti	55–57
Model nabavne vrednosti	58
Prenosi	59–69
Odtujitve	70–73
Razkrivanje	74–78
Model poštene vrednosti in model nabavne vrednosti	74–75
Model poštene vrednosti	76–77
Model nabavne vrednosti	78
Prehodne določbe	79–85
Začetna uporaba računovodenja, zasnovanega na nastanku dogodkov	79–81
Model poštene vrednosti	82–84
Model nabavne vrednosti	85
Datum uveljavitve	86–87
Priloga — Odločitveno drevo	
Primerjava z MRS 40	

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

Namen tega standarda je predpisati računovodske rešitve za naložbene nepremičnine in z njimi povezanih zahtev po razkritju.

Področje

1. **Subjekt, ki pripravlja in predstavlja računovodske izkaze na osnovi računovodenja, zasnovanega na nastanku dogodkov, mora uporabljati ta standard pri obračunavanju naložbenih nepremičnin.**
2. **Ta standard se uporablja za vse subjekte javnega sektorja razen za podjetja pod nadzorom države.**
3. Ta standard obravnava obračunavanje naložbenih nepremičnin in merjenje naložbenih nepremičnin pridobljenih s finančnim najemom v najemnikovih računovodskih izkazih ter merjenje naložbenih nepremičnin, danih v poslovni najem, v najemodajalčevih računovodskih izkazih. Ta standard ne obravnava zadev, ki jih obravnava mednarodni računovodski standard za javni sektor (MRSJS) 13 - Najemi, kot so:
 - (a) razvrstitve najemov na finančne najeme ali poslovne najeme;
 - (b) pripoznavanja prihodkov od najemnin, pridobljenih iz naložbenih nepremičnin (glej tudi MRSJS 9 - Prihodki iz menjalnih poslov);
 - (c) merjenja nepremičnin, prejetih v poslovni najem, v najemnikovih računovodskih izkazih;
 - (d) merjenja nepremičnin, danih v finančni najem, v najemodajalčevih računovodskih izkazih;
 - (e) obračunavanja prodaje in poslov povratnega najema; in
 - (f) razkrivanja o finančnih najemih in poslovnih najemih.
4. Ta standard se ne uporablja pri:
 - (a) gozdovih in podobnih samoobnovitvenih naravnih virih; in
 - (b) rudarskih pravicah, odkrivanju in črpanju rudnin, nafte, zemeljskega plina in podobnih neobnovljivih dobrin.
5. Podjetja pod nadzorom države morajo ravnati v skladu z mednarodnimi računovodskimi standardi (MRS), ki jih izdaja Svet 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.

Opredelitve pojmov

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

Knjigovodska vrednost je (za namen tega standarda) 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, s katerim je mogoče zamenjati sredstvo ali poravnati obveznosti med dobro obveščanima in voljnima osebama v poslu, v katerem sta medsebojno neodvisni in enakopravni.

Naložbena nepremičnina je nepremičnina (zemljišče ali zgradba — ali del zgradbe — ali oboje) posedovana, da bi prinašala najemnino ali povečevala vrednost dolgoročne naložbe ali pa oboje, ne pa za:

- (a) uporabo pri proizvodjanju ali dobavljanju blaga ali storitev ali za pisarniške namene; ali
- (b) prodajo v rednem poslovanju.

Lastniško uporabljana nepremičnina je nepremičnina, posedovana (pri lastniku ali najemniku pri finančnem najemu) za uporabo pri proizvodjanju ali dobavljanju blaga ali storitev ali za pisarniške namene.

Izrazi, opredeljeni v drugih mednarodnih računovodskih standardih za javni sektor imajo enak pomen tudi v tem standardu in so povzeti v razlagalnem slovarju, ki je objavljen posebej.

Naložbena nepremičnina

7. Subjekti javnega sektorja posedujejo nepremičnine, ki prinašajo najemnino in katerih vrednost se povečuje iz več razlogov. Na primer, subjekt javnega sektorja (razen podjetje pod nadzorom države) je lahko ustanovljen z namenom, da upravlja s portfeljem nepremičnin v lasti države, na tržni podlagi. V tem primeru nepremičnina, ki jo poseduje subjekt in ki ni nepremičnina za nadaljnjo prodajo pri običajnem poslovanju, ustreza

definiciji naložbene nepremičnine. Drugi subjekti javnega sektorja lahko prav tako posedujejo nepremičnine, ki naj bi prinašale najemnino in katerih vrednost se povečuje, z na ta način pridobljenim denarjem pa financirajo ostale aktivnosti ali opravljene storitve. Na primer, univerza ali lokalna oblast lahko poseduje zgradbo, da jo daje v najem na tržni podlagi zunanjim osebam z namenom pridobivanja sredstev, da ji ni potrebno proizvajati ali dobavljati dobrin in storitev. Tudi takšna nepremičnina ustreza definiciji naložbene nepremičnine.

8. 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 neodvisni od drugih sredstev, ki jih poseduje subjekt. To razlikuje naložbeno nepremičnino od ostalih zemljišč in zgradb, ki so v lasti subjektov javnega sektorja, vključno z lastniško uporabljanimi nepremičninami. Proizvajanje ali dobavljanje blaga ali storitev (ali uporaba nepremičnine za pisarniške namene) prav tako povzroča denarne tokove. Subjekti javnega sektorja lahko na primer uporabljajo zgradbo za zagotavljanje blaga in opravljanje storitev v zameno za celotno povračilo stroškov. Kljub temu je nepremičnina v posesti z namenom omogočiti proizvodnjo blaga in storitev, denarni tokovi pa se ne nanašajo zgolj na zgradbo, ampak tudi na druga sredstva, ki se uporabljajo v proizvodnem ali dobavnem procesu. MRSJS 17 - Opredmetena osnovna sredstva velja za lastniško uporabljane nepremičnine.
9. V javnem sektorju nekaterih držav obstajajo določeni upravni sporazumi, kjer lahko subjekt upravlja s sredstvom, ki je pravno v lasti drugega subjekta. Na primer, ministrstvo lahko upravlja in odgovarja za določene zgradbe, ki so pravno v državni lasti. V takšnih okoliščinah lastniško uporabljana nepremičnina pomeni nepremičnino, ki jo poseduje subjekt, ki nepremičnino pripozna v svojih računovodskih izkazih.
10. Naložbene nepremičnine so na primer:
 - (a) zemljišče, posedovano bolj za povečevanje vrednosti dolgoročne naložbe kot za kratkoročno prodajo v rednem poslovanju. Na primer, zemljišče v lasti bolnice, posedovano za povečevanje vrednosti dolgoročne naložbe, ki se bo prodalo ob ugodnem času v prihodnosti.
 - (b) zemljišče, posedovano za trenutno nedoločeno prihodnjo uporabo. (Če subjekt ni določil, da bo uporabljal zemljišče bodisi kot lastniško uporabljano nepremičnino, hkrati zagotavljanjem storitev, kot jih zagotavljajo sedanjim in bodočim generacijam nacionalni parki, bodisi za kratkoročno prodajo v rednem poslovanju, se zemljišče obravnava kot posedovano za povečevanje vrednosti dolgoročne naložbe);

- (c) zgradba, ki jo poseduje poročajoč subjekt (ali jo ima poročajoč subjekt na podlagi finančnega najema) in je dana v enkratni ali večkratni poslovni najem na tržni podlagi. Na primer, univerza lahko poseduje zgradbo, ki jo daje v najem na tržni podlagi zunanjim osebam; in
 - (d) zgradba, ki je prazna, vendar posedovana za oddajo v enkratni ali večkratni poslovni najem na tržni podlagi zunanjim osebam.
11. 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 MRSJS 12 - Zaloge). Na primer, občinska uprava lahko redno povečuje dohodkovnost (stopnjo dohodka) z nakupi in prodajami nepremičnin, v tem primeru se nepremičnine, pridobljene izključno za kasnejšo odtujitev v bližnji prihodnosti ali za razvoj, za preprodajo, izkažejo med zalogami. Oddelek za stanovanjsko politiko lahko redno prodaja del stanovanj pri rednem poslovanju zaradi demografskih sprememb. V tem primeru se stanovanja namenjena za preprodajo, izkažejo med zalogami;
 - (b) nepremičnine, zgrajene ali razvite v korist tretjih oseb. Na primer, Oddelek za nepremičnine in storitve lahko sklene pogodbo o gradbenih delih s subjekti, ki niso del njegove uprave (glejte MRSJS 11 - Pogodbe o gradbenih delih);
 - (c) lastniško uporabljane nepremičnine (glejte MRSJS 17), tudi (med drugim) nepremičnine, posedovane za prihodnjo uporabo kot lastniško uporabljane nepremičnine, nepremičnine, posedovane za prihodnji razvoj in kasnejšo uporabo kot lastniško uporabljane nepremičnine, nepremičnine, ki jih uporabljajo zaposleni kot so stanovanja za vojaško osebje (za plačilo najemnine po tržnih cenah ali ne), in lastniško uporabljane nepremičnine, ki čakajo na odtujitev;
 - (d) nepremičnine, zgrajene ali razvite za prihodnjo uporabo kot naložbene nepremičnine. Zanje velja MRSJS 17, dokler niso zgrajene oziroma razvite, tedaj pa postanejo naložbene nepremičnine in zanje velja ta standard. Ta standard pa velja za obstoječe naložbene nepremičnine, ki se ponovno razvijajo, da se bodo v prihodnosti uporabljale kot naložbene nepremičnine (glejte 61. člen);
 - (e) nepremičnine, posedovane za zagotavljanje socialnih storitev, ki prav tako povzročajo denarne tokove. Na primer, Oddelek za stanovanjsko politiko lahko poseduje veliko stanovanj, namenjenih

družinam z nizkimi dohodki za najemnino, ki je nižja od tržne. V tem primeru se nepremičnine posedujejo bolj za reševanje stanovanjskih problemov kot za prinašanje najmnine ali povečevanje vrednosti dolgoročne naložbe, ustvarjeni prihodki od najmnin pa so postranski del glede na namen zaradi katerega se nepremičnina poseduje. Takšne nepremičnine niso »naložbene nepremičnine« in se obračunajo v skladu z MRSJS 17; in

- (f) nepremičnine, posedovane iz strateških razlogov, ki bi se obračunale v skladu z MRSJS 17.

12. V mnogih državah subjekti javnega sektorja posedujejo nepremičnine bolj zaradi doseganja namenov opravljanja storitev kot pa da bi prinašale najemnino ali povečevale vrednost dolgoročne naložbe. V takšnih primerih ne gre za naložbene nepremičnine. Kljub temu se pa v primerih, da subjekt javnega sektorja poseduje nepremičnine da bi prinašale najemnino ali povečevale vrednost dolgoročne naložbe, uporablja ta standard. V nekaterih primerih, subjekti javnega sektorja posedujejo določene nepremičnine, katerih del je bolj namenjen prinašanju najmnine ali povečevanju vrednosti dolgoročne naložbe kot pa zagotavljanju storitev in drugi del, ki se poseduje za proizvajanje ali dobavljanje blaga ali storitev ali za pisarniške namene. Na primer, bolnica ali univerza lahko poseduje zgradbo, katere del je namenjen za pisarniške namene, drugi del pa služi za dajanje stanovanj v najem na tržni podlagi. Če se ta dva dela lahko prodana ločeno (ali dajeta ločeno v finančni najem), subjekt obračuna vsak del posebej. Če se dela ne moreta prodati ločeno, je nepremičnina naložbena nepremičnina le, če se le ne bistven del te nepremičnine uporablja za proizvajanje ali dobavljanje blaga ali storitev ali storitev za pisarniške namene).
13. V nekaterih primerih opravlja subjekt postranske storitve najmnikom nepremičnin, ki jih poseduje. Takšne nepremičnine obravnava kot naložbene nepremičnine, če so storitve razmeroma ne bistvena sestavina pogodbe kot celote. Tako je na primer če vladna organizacija poseduje upravno zgradbo izključno za namen dajanja v najem, ki se daje v najem na tržni osnovi in opravlja varnostne in vzdrževalne storitve najmnikom, ki zasedajo zgradbo.
14. V drugih primerih so opravljene storitve bistvenejša sestavina. Na primer če je vlada lastnik hotela ali počitniškega doma za mladino, ki ga upravlja agencija za upravljanje z nepremičninami. Storitve, ki jih opravlja gostom, so bistvena sestavina pogodbe kot celote. Zato je lastniško upravljani hotel ali počitniški dom za mladino bolj lastniško uporabljana nepremičnina kot naložbena nepremičnina

15. Težko pa bi bilo ugotoviti, ali so postranske storitve tako bistvene, da nepremičnina ne izpolnjuje sodila za naložbeno nepremičnino. Na primer država ali državna agencija, ki je lastnik hotela, včasih z upravljalnimi pogodbami prenaša nekatere naloge na tretje osebe. Določbe takšnih upravljalnih pogodb so lahko zelo različne. Položaj države ali državne agencije je lahko po vsebini enak tistemu, ki ga ima pasivni naložbenik. Na drugi strani pa utegne država ali državna agencija preprosto prepustiti drugim nekatere vsakdanje naloge, obdrži pa bistveno izpostavljenost nihanjem v denarnih tokovih, ki jih povzroča delovanje hotela.
16. Za določitev, ali se nepremičnina šteje kot naložbena nepremičnina, je potrebna presoja. Subjekt razvija sodila, tako da lahko presoja dosledno v skladu z opredelitvijo pojma naložbenega premoženja in z napatki v 7.-11. členu. Člen 75(a) zahteva, da subjekt razkrije ta sodila, če je razvrstitev težavna.
17. Po MRSJS 13 najemnik ne usredstvi nepremičnine, posedovane na podlagi poslovnega najema. Zato ne obravnava svojega deleža v takšni nepremičnini kot naložbeno nepremičnino.
18. V nekaterih primerih je subjekt lastnik nepremičnine, ki je dana v najem njegovemu obvladujočemu subjektu ali drugemu obvladujočemu subjektu in jo ta uporablja. Nepremičnina se ne šteje kot naložbena nepremičnina v konsolidiranih (skupinskih) računovodskih izkazih, ki vključujejo oba subjekta, ker je nepremičnina iz zornega kota sestavljenega subjekta (skupine) lastniško uporabljana nepremičnina. Iz zornega kota posameznega subjekta, ki je njen lastnik, pa je nepremičnina naložbena nepremičnina, če izpolnjuje pogoje iz 4. člena. Zato najemnik v svojih samostojnih računovodskih izkazih obravnava nepremičnino kot naložbeno nepremičnino. Do takšne situacije lahko pride, kjer država ustanovi subjekt za upravljanje z nepremičninami, ki bo upravljal z državnimi poslovnimi zgradbami. Zgradbe se potem dajo v najem drugim državnim subjektom na tržni podlagi. V računovodskih izkazih subjekta, ki upravlja z nepremičninami, se nepremičnina obravnava kot naložbena nepremičnina. Kljub temu pa se v konsolidiranih (skupinskih) računovodskih izkazih države nepremičnina obravnava kot opredmeteno osnovno sredstvo v skladu z MRSJS 17.

Pripoznavanje

19. **Naložbeno nepremičnino je treba pripoznati kot sredstvo, kadar in zgolj kadar je:**
- (a) **verjetno, da bodo prihodnje gospodarske koristi in možne storitve, povezane z njo, pritekale v subjekt; in**
 - (b) **njeno nabavno ali pošteno vrednost mogoče zanesljivo izmeriti.**

20. Pri ugotavljanju, ali postavka zadošča prvemu sodilu za pripoznanje, mora subjekt oceniti stopnjo gotovosti pritoka prihodnjih gospodarskih koristi ali možnih storitev na podlagi razpoložljivih dokazov v času začetnega pripoznanja. Obstoj zadostne gotovosti, da bodo ekonomske koristi ali možne storitve pritekale v subjekt potrebuje zagotovilo, da bo subjekt prejel koristi, povezane s sredstvom in prevzel z njim povezana tveganja. Zagotovilo je običajno možno le, če se tveganja in koristi prenesejo na subjekt. Pred tem se posel pridobivanja sredstva lahko običajno prekliche brez znatnih kazni, zato se sredstvo ne pripozna.
21. Drugi pogoj za pripoznanje je navadno zlahka izpolnjen, ker menjalni posel, ki dokazuje nakup sredstva, opredeljuje njegovo nabavno vrednost. Kot je opredeljeno v 23. členu tega standarda, se lahko v določenih okoliščinah naložbena nepremičnina pridobi zastonj ali za nezatno ceno. V takšnih primerih je nabavna vrednost poštena vrednost naložbene nepremičnine na dan pridobitve.

Začetno merjenje

22. **Naložbene nepremičnine je na začetku treba ovrednotiti po njihovi nabavni vrednosti (stroški posla morajo biti vključeni v začetno pripoznavanje vrednosti).**
23. **Če je naložbena nepremičnina pridobljena zastonj ali za nezatno ceno, je njena nabavna vrednost poštena vrednost na dan pridobitve.**
24. Nabavna vrednost kupljene naložbene nepremičnine obsega njeno nakupno ceno in stroške, ki jih je mogoče pripisati neposredno nakupu. Neposredno pripisljivi stroški vključujejo na primer pripisljive zasluzke za pravne storitve, davke od prenosa nepremičnine in druge stroške posla.
25. Nabavno vrednost v lastnem okviru zgrajene nepremičnine sestavljajo njeni stroški do datuma dokončanja gradnje ali razvijanja. Do tega datuma uporablja subjekt MRSJS 17. Na ta dan nepremičnina postane naložbena nepremičnina in začne veljati ta standard (glejte členu 59(e) in 69).
26. Nabavna vrednost naložbene nepremičnine se ne poveča za zagonske stroške (razen če so ti potrebni, da se nepremičnina usposobi za uporabo), za začetne poslovne izgube, ki se pojavijo, preden naložbena nepremičnina doseže načrtovano raven učinkov, ali za nenormalno porabo materiala, dela ali drugih dobrin, povzročeno z gradnjo ali razvijanjem nepremičnine.
27. 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.

28. Naložbena nepremičnina je lahko subjektu podarjena. Na primer vlada lahko zastonj prenese odvečno poslovno zgradbo na subjekt lokalne oblasti, ki jo potem odda v najem za tržno najemnino. Naložbena nepremičnina se prav tako lahko pridobi zastonj ali za neznatno ceno s sodno zaplembo. V teh okoliščinah je nabavna vrednost nepremičnine njena poštena vrednost na dan pridobitve.
29. Če subjekt na začetku naložbeno nepremičnino pripozna po poštenu vrednosti v skladu z 23. členom, je poštena vrednost nabavna vrednost nepremičnine. Subjekt se lahko odloči, da bo po začetnem pripoznavanju upošteval bodisi model poštene vrednosti (35.-57. člen) ali model nabavne vrednosti (58. člen).

Kasnejši stroški

30. **Kasnejše stroške, ki se nanašajo na že pripoznano naložbeno nepremičnino, je treba prišteti knjigovodski vrednosti naložbene nepremičnine, če je verjetno, da bodo prihodnje gospodarske koristi ali možne storitve v celotni dobi koristnosti naložbene nepremičnine, ki bodo presegale nazadnje ocenjeno normo učinkov obstoječe naložbene nepremičnine, pritekale v subjekt. Vse druge kasnejše stroške je treba pripoznati kot odhodke v obdobju, v katerem se pojavijo.**
31. Kasnejše stroške naložbene nepremičnine se pripozna kot sredstvo le, če poraba izboljša stanje sredstva v celotni dobi koristnosti v primerjavi z nazadnje ocenjeno normo učinkov. Ustrezna računovodska rešitev za stroške, ki se pojavijo po pridobitvi naložbene nepremičnine, je odvisna od okoliščin, upoštevanih pri začetnem merjenju in pripoznanju obravnavane naložbe ter od tega ali bodo kasnejši stroški pokriti. Na primer če knjigovodska vrednost naložbene nepremičnine že upošteva izgubo prihodnjih gospodarskih koristi ali možnih storitev, se kasnejši zneski za povrnitev prihodnjih gospodarskih koristi ali možnih storitev, pričakovanih iz sredstva, usredstviyo. Tako je tudi, če nakupna cena sredstva odraža obveznost subjekta, da prevzame stroške, ki so potrebni v prihodnosti za usposobitev sredstva za njegovo uporabo. Tak primer utegne biti pridobitev zgradbe, ki jo je treba obnoviti. V takšnih okoliščinah se kasnejša vrednost porabe prišteje knjigovodski vrednosti

Merjenje po začetnem pripoznanju

32. **Subjekt mora izbrati kot svojo računovodsko usmeritev bodisi model poštene vrednosti iz 35. - 57. člena, bodisi model nabavne vrednosti iz 58. člena in uporabljati to usmeritev pri vseh svojih naložbenih nepremičninah.**
33. MRSJS 3 - Čisti presežek ali primanjkljaj v obdobju, bistvene napake in spremembe računovodskih usmeritev, pravi, da se sme računovodska

usmeritev prostovoljno spremeniti, le če bo posledica spremembe ustrežnejša predstavitev dogodkov ali poslov v računovodskih izkazih subjekta. Malo verjetno je, da bo posledica prehoda od modela poštene vrednosti k modelu nabavne vrednosti ustrežnejša predstavitev.

34. Ta standard zahteva, da vsi subjekt določijo pošteno vrednost naložbenih nepremičnin za potrebe merjenja (model poštene vrednosti) ali razkrivanja (model nabavne vrednosti). Subjektu se priporoča, vendar se od njega ne zahteva, da določi pošteno vrednost naložbenih nepremičnin na podlagi vrednotenja, ki ga opravi neodvisni ocenjevalec vrednosti s priznano in ustrezno poklicno usposobljenostjo ter nedavnimi izkušnjami pri razmeščanju in kategorizaciji naložbenih nepremičnin, katerim je treba oceniti vrednost.

Model poštene vrednosti

35. **Subjekt, ki izbere model poštene vrednosti, po začetnem pripoznanju izmeri vse svoje naložbene nepremičnine po njihovih poštenih vrednostih, razen v izjemnih primerih, ki so opisani v 55. členu.**
36. **Dobiček ali izgubo, ki izhajata iz spremembe poštene vrednosti naložbenega premoženja, je treba všteti v čisti presežek/primanjkljaj v obdobju, v katerem se pojavi.**
37. Poštena vrednost naložbene nepremičnine je navadno njena tržna vrednost. Poštena vrednost se izmeri kot najverjetnejša cena, za katero je utemeljeno pričakovati, da jo bo mogoče doseči na trgu na dan poročanja in je skladna z opredelitvijo poštene vrednosti. Je najboljša cena, ki jo po utemeljenem pričakovanju lahko doseže prodajalec, in najugodnejša cena, ki jo po utemeljenem pričakovanju lahko doseže kupec. Ta ocena izrecno izključuje ocenjeno ceno, umetno povečano ali zmanjšano zaradi posebnih pogojev ali okoliščin, kot so neznačilno financiranje, pogodbe o prodaji in povratnem najemu, posebna nadomestila ali koncesije, dana komu, ki je povezan s prodajo.
38. Subjekt določi pošteno vrednost brez odbitkov za stroške posla, ki jih ima lahko s prodajo ali drugačno odtujitvijo sredstva.
39. **Poštena vrednost naložbene nepremičnine odraža dejanski tržni položaj in okoliščine na dan poročanja, ne na kak datum pred ali po tem.**
40. Ocenjena poštena vrednost je časovno vezana na dani datum. Ker se utegnejo trgi in pogoji trženja spreminjati, je lahko ocenjena vrednost ob kakem drugem času napačna ali neustrezna. Opredelitev poštene vrednosti tudi predpostavlja hkrati menjavo in dokončanje prodajne pogodbe brez kakršnekoli spremembe cene, ki se lahko pojavi v premišljenem poslu med

dobro obveščeni in voljnima osebama, če menjava in dokončanje nista istočasna.

41. Poštena vrednost naložbenih nepremičnin odseva med drugim prihodke od najemnin iz obstoječih najemov ter utemeljene in podprte domneve, ki predstavljajo mnenje trga, kako bodo dobro obveščene in voljne osebe predpostavljale prihodke od najemnin iz prihodnjih najemov v luči obstoječih tržnih pogojev.
42. Opredelitev poštene vrednosti se sklicuje na "dobro obveščeni in voljni osebi". V tej zvezi pomeni "dobro obveščeni", da sta tako voljni kupec kot tudi voljni prodajalec primerno obveščena o vrsti in značilnostih naložbene nepremičnine, njeni dejanski in možni uporabi ter položaju na trgu na dan poročanja.
43. Voljni kupec se spodbuja, a ne sili k nakupu. Takšen kupec ni niti preveč nestrpen niti odločen kupiti po kakršnikoli ceni. Prav tako kupi prej v skladu s stanjem na obstoječem trgu in z obstoječimi pričakovanji na trgu kot pa na namišljenem ali domnevnem trgu, za katerega ni mogoče dokazati ali pričakovati, da obstaja. Domnevni kupec noče plačati več, kot zahteva trg. Obstoječi lastnik naložbene nepremičnine spada med udeležence trga.
44. 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 na obstoječem trgu. Voljni prodajalec se zanima za prodajo naložbene nepremičnine pod tržnimi pogoji po najboljši ceni, ki jo je mogoče doseči na odprtem trgu po primernem trženju, ne glede na to, kakšna je ta cena. Dejanske okoliščine trenutnega lastnika naložbene nepremičnine pri tem niso upoštevane, ker je voljni prodajalec domnevni lastnik.
45. Izraz "po ustreznem trženju" pomeni, da je naložbena nepremičnina izpostavljena trgu na najustreznejši način, ki vpliva na njeno odtujitev po najboljši ceni, ki jo je utemeljeno mogoče doseči. Trajanje izpostavljenosti se lahko spreminja s tržnimi okoliščinami, vendar mora biti dovolj dolgo, da se na naložbeno nepremičnino lahko opozori zadostno število možnih kupcev. Obdobje izpostavljenosti se predvidoma pojavi pred datumom poročanja.
46. Opredelitev poštene vrednosti se nanaša na premišljen posel. Premišljen posel je posel med osebama brez posebnih ali nenavadnih razmerij, ki bi povzročala za trg neznačilne cene poslov. Predpostavlja se posel med nepovezanima osebama, od katerih vsaka deluje neodvisno.

47. Najboljši dokaz poštene vrednosti so običajno 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. Subjekt 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.
48. Če na delujočem trgu niso na razpolago veljavne cene, kakor je opisano v 39. členu, upošteva subjekt 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 odražajo takšne razlike;
 - (b) nedavne cene na manj delujočih trgih, prilagojene, da odražajo vse spremembe v gospodarskih okoliščinah od datumov poslov, pri katerih so bile dosežene takšne cene; in
 - (c) projekcije razobrestenega (diskontiranega) denarnega toka, ki so zasnovane na zanesljivih ocenah prihodnjih denarnih tokov, podprtih z določbami vseh obstoječih najemnih ali drugih pogodb in (kjer pride v poštev) z zunanji dokazi, kot so sedanje tržne najemnine pri podobnih nepremičninah na istem kraju in v enakih okoliščinah, ter z uporabo razobrestovalnih mer (diskontnih stopenj), ki odsevajo sedanje tržne ocenitve negotovosti v znesku in času denarnih tokov.
49. V nekaterih primerih lahko različni viri, ki so naštet v prejšnjem členu, predlagajo različne zaključke glede poštene vrednosti naložbene nepremičnine. Subjekt upošteva razloge za takšne razlike, da bi dobilo najzanesljivejše ocene poštene vrednosti v razmeroma ozkem razponu utemeljenih ocen poštene vrednosti.
50. Če subjekt 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 (glej 55. člen).

51. Poštena vrednost se razlikuje od vrednosti pri sedanji uporabi, kakor je opredeljena v MRS 36 - Oslabitev sredstev¹. Poštena vrednost odseva znanje in ocene udeležencev na trgu pa tudi dejavnikov, ki so bistveni za tržne udeležence na splošno. Nasprotno vrednost pri uporabi odseva znanje in ocene subjekta pa tudi za subjekt značilne dejavnike, ki utegnejo biti značilni le za subjekt, ne nanašajo pa se na subjekt na splošno. Na primer poštena vrednost ne odraža:
- (a) dodatne vrednosti, dobljene iz ustvarjanja niza nepremičnin na različnih nahajališčih;
 - (b) sinergije med naložbenimi nepremičninami in drugimi sredstvi;
 - (c) zakonske pravice ali omejitve, ki se posebne samo za lastnika; in
 - (d) davčnih koristi ali davčnih bremen, značilnih za obstoječega lastnika.
52. Pri ugotavljanju poštenih vrednosti naložbenih nepremičnin se subjekt izogiba dvakratnemu šteju sredstev ali dolgov, pripoznanih v bilanci stanja 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 naložbeno nepremičnino kot pa, da bi bila pripoznana ločeno med opredmetenimi osnovnimi sredstvi;
 - (b) če je pisarna skupaj z opremo v najemu, je praviloma v poštenu vrednosti pisarne tudi poštena vrednost pohištva, ker se najemnina nanaša na opremljeno pisarno. Če je vrednost pohištva všteta v pošteno vrednost naložbene nepremičnine, subjekt ne pripozna takšne opreme kot ločeno opredmeteno osnovno sredstvo; in
 - (c) poštena vrednost naložbene nepremičnine izključuje vnaprej plačani ali dobljeni prihodek od poslovnega najema, ker ga subjekt pripozna kot ločeno postavko obveznosti ali sredstev.
53. Poštena vrednost naložbene nepremičnine ne odraža prihodnje dolgoročne naložbe, ki bo izboljšala ali povečala vrednost nepremičnine, in ne s tem povezanih prihodnjih koristi iz takšnih prihodnjih zneskov.

¹ MRS 36 - Oslabitev sredstev opredeljuje vrednost pri sedanji uporabi, ki se uporablja kot sedanja vrednost ocenjenih bodočih denarnih tokov, ki bodo nastali zaradi stalne uporabe sredstva in njegove odtujitve ob koncu njegove dobe koristnosti. Odbor za javni sektor trenutno razvija standard o oslabitvi sredstev. Odbor za javni sektor je izdal povabilo k posredovanju komentarjev o "oslabitvi sredstev" (izdano julija 2000). Prejeti odgovori na to povabilo bodo pripomogli k razvoju mednarodnega standarda za javni sektor o oslabitvi sredstev.

54. V nekaterih primerih pričakuje subjekt, da bo sedanja vrednost njegovih plačil, ki se nanašajo na naložbeno nepremičnino (razen plačil, ki se nanašajo na pripoznane finančne obveznosti), preseгла sedanjo vrednost s tem povezanih denarnih prejemkov. Smernice glede obračunavanja obveznosti, ki bi zaradi tega nastale so podane v MRSJS 19 - Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva.

Nezmožnost zanesljivega merjenja poštene vrednosti

55. **Obstaja izpodbojna predpostavka, da bo subjekt sposoben zanesljivo za stalno določiti poštene vrednosti naložbene nepremičnine. Če subjekt 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 ne bo sposobno zanesljivo za stalno določiti poštene vrednosti naložbene nepremičnine. To se zgodi, kadar in zgolj kadar so primerljivi tržni posli redki in druge ocene poštene vrednosti niso na voljo (na primer na podlagi projekcije razobrestenega (diskontiranega) denarnega toka). V takšnih primerih subjekt izmeri naložbeno nepremičnino na podlagi dovoljene drugačne rešitve iz MRSJS 17, Opredmetena osnovna sredstva. Predpostavljena preostala vrednost naložbene nepremičnine je nič. Subjekt še naprej uporablja MRSJS 17 do odtujitve naložbene nepremičnine.**
56. V izjemnih primerih, ko je subjekt prisiljen zaradi razlogov iz prejšnjega člena izmeriti kako naložbeno nepremičnino na podlagi primerjalne rešitve iz MRSJS 17 (kar je model nabavne vrednosti, razložen v 58. členu), izmeri vse naložbene nepremičnine po pošteni vrednosti.
57. **Če je subjekt prej izmeril kako naložbeno nepremičnino po pošteni vrednosti, jo še naprej meri po pošteni vrednosti do odtujitve (ali dokler nepremičnina ne postane lastniško uporabljana nepremičnina ali dokler subjekt ne začne razvijati nepremičnine za kasnejšo prodajo v rednem poslovanju), celo če postajajo primerljivi tržni posli manj pogosti ali so tržne cene manj na voljo.**

Model nabavne vrednosti

58. **Subjekt, ki je izbral model nabavne vrednosti, meri vse svoje naložbene nepremičnine po začetnem pripoznanju z uporabo primerjalnih rešitev iz MRSJS 17 - Opredmetena osnovna sredstva, to je po nabavni vrednosti, zmanjšani za nabrano amortizacijo in vse nabrane izgube zaradi oslabitve.**

Prenosi

59. **Prenose na naložbene nepremičnine ali z njih je treba opraviti, kadar in zgolj kadar se spremeni uporaba, kar dokazuje:**
- (a) **začetek lastniške uporabe pri prenosih iz naložbenih nepremičnin na lastniško uporabljane nepremičnin;**
 - (b) **začetek razvijanja za prodajo pri prenosih iz naložbenih nepremičnih na zaloge;**
 - (c) **konec naložbene uporabe pri prenosih iz lastniško uporabljanih nepremičnin na naložbene nepremičnine;**
 - (d) **oddajo v poslovni najem (na tržni podlagi) drugi osebi pri prenosih iz zalog na naložbene nepremičnine; ali**
 - (e) **konec gradnje ali razvijanja pri prenosih iz nepremičnin v gradnji ali razvoju (kar obravnava MRSJS 17) na naložbene nepremičnine.**
60. Država lahko sčasoma spremeni uporabo nepremičnin. Na primer, vlada se lahko odloči, da bo zasedla zgradbo, ki se trenutno uporablja kot naložbena nepremičnina ali preoblikovala nepremičnino, ki se trenutno uporablja kot sedež pomorske uprave ali za pisarniške namene, v hotel in jo prepustila osebam, ki delujejo v zasebnem sektorju. V prejšnjem primeru bi se nepremičnina izkazala kot osnovno sredstvo, dokler se ne bi spraznila in prerazvrstila med naložbene nepremičnine.
61. Člen 51(b). zahteva, da prenese subjekt nepremičnino iz naložbenih nepremičnin na zaloge, kadar in zgolj kadar se spremeni uporaba, kar dokazuje začetek razvijanja, usmerjenega v prodajo. Če se subjekt odloči odtujiti naložbeno nepremičnino brez razvoja, jo še naprej obravnava kot naložbeno nepremičnino, dokler je ne preneha pripoznavati kot sredstvo (dokler ni izločena iz bilance stanja), in je ne obravnava kot zalogo. Če subjekt prične ponovno razvijati obstoječo naložbeno nepremičnino za nadaljnjo prihodnjo uporabo, podobno ostane naložbena nepremičnina in se pri ponovnem razvijanju ne prerazvrsti med lastniško uporabljane nepremičnine.
62. Vladini oddelek za nepremičnine redno pregleduje svoje zgradbe, da bi preveril ali izpolnjuje njegove zahteve, kot del tega procesa pa lahko določi zgradbe za prodajo in zgradbe, ki jih bo obdržal. V teh okoliščinah se lahko zgradba obravnava kot zaloga. Če se je vlada odločila zadržati zgradbo, ker ji le-ta prinaša prihodke od najemnin in povečuje potencialno vrednost njenih sredstev, se zgradba prerazvrsti med naložbene nepremičnine na začetku kasnejšega poslovnega najema.

63. 64.-69. členi obravnavajo pripoznavanje in merjenje v primerih, ko subjekt uporablja pri naložbenih nepremičninah model poštene vrednosti. Če uporablja model nabavne vrednosti, prenosi na naložbene nepremičnine, lastnišk uporabljane nepremičnine in zaloge ne spreminjajo knjigovodske vrednosti prenesenih nepremičnin in vrednosti takšnih nepremičnin za potrebe merjenja ali razkrivanja.
64. **Pri prenosih iz naložbenih nepremičnin, obravnavanih po pošteni vrednosti, na lastniško uporabljane nepremičnine ali zaloge je nabavna vrednost nepremičnin pri kasnejšem obračunavanju po MRSJS 17 ali MRSJS 12 - Zaloge njihova poštena vrednost na dan spremembe uporabe.**
65. **Če lastniško uporabljana nepremičnina postane naložbena nepremičnina, ki se bo obravnavala po pošteni vrednosti, uporablja subjekt do datuma spremembe uporabe MRSJS 17. Na ta datum obravnava vsako razliko med knjigovodsko vrednostjo nepremičnine po MRSJS 17 in njeno pošteno vrednostjo enako kot prevrednotenje po MRSJS 17.**
66. Do datuma, ko postane lastniško uporabljana nepremičnina naložbena nepremičnina, obravnavana po pošteni vrednosti, jo subjekt še naprej amortizira in pripozna vsako izgubo zaradi oslabitve. Subjekt obravnava vsako razliko med knjigovodsko vrednostjo nepremičnine po MRSJS 17 in njeno pošteno vrednostjo na ta datum enako kot prevrednotenje po MRSJS 17. Z drugimi besedami:
- (a) vsako iz tega izhajajoče zmanjšanje knjigovodske vrednosti nepremičnine se pripozna v čistem presežku/primanjkljaju obdobja. Kolikor pa je kak znesek vštet v prevrednotovalni presežek pri takšni nepremičnini, se zmanjšanje knjiži v breme prevrednotovalnega presežka; in
 - (b) vsako iz tega izhajajoče povečanje knjigovodske vrednosti se obravnava takole:
 - (i) kolikor povečanje odpravi prejšnjo izgubo zaradi oslabitve nepremičnine, se povečanje pripozna v čistem presežku/primanjkljaju obdobja. Vrednost, pripoznana v čistem presežku/primanjkljaju obdobja, ne presega vrednosti, potrebne za obnovitev knjigovodske vrednosti do tistega zneska, ki bi bil določen (mimo amortiziranja), če ne bi bila pripoznana nobena izguba zaradi oslabitve; in
 - (ii) vsak preostali del povečanja se knjiži neposredno v dobro kapitala kot prevrednotovalni presežek. Pri kasnejši odtujitvi naložbene nepremičnine se prevrednotovalni presežek, vštet v

kapital, lahko prenese na bilančne (nabrane) presežke ali primanjkljaje. Prenos iz prevrednotovalnega presežka na bilančne presežke ali primanjkljaje se ne opravi prek izkaza prihodkov in odhodkov.

67. **Pri prenosih iz zalog na naložbene nepremičnine, ki se bodo obravnavale po pošteni vrednosti, se vsaka razlika med pošteno vrednostjo nepremičnine na takšen datum in njeno prejšnjo knjigovodsko vrednostjo pripozna v čistem presežku/primanjkljaju obdobja.**
68. Obravnava prenosov iz zalog na naložbene nepremičnine, ki se bodo obravnavale po pošteni vrednosti, je skladna z obravnavanjem prodaje zalog.
69. **Ko subjekt 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 čistem presežku/primanjkljaju obdobja.**

Odtujitve

70. **Naložbena nepremičnina se preneha pripoznavati (izloči se iz bilance stanja) ob odtujitvi ali kadar se za stalno umakne iz uporabe in iz odtujitve ni mogoče pričakovati nikakršnih prihodnjih gospodarskih koristi ali možnih storitev.**
71. Naložbena nepremičnina se lahko odtuji s prodajo ali z oddajo v finančni najem. Pri določanju datuma odtujitve naložbene nepremičnine uporablja subjekt sodila iz MRSJS 9, pri pripoznavanju prihodkov od prodaje proizvodov pa upošteva s tem povezane napotke iz dodatka k MRSJS 9. MRSJS 13 velja za odtujitev z oddajo v finančni najem ali s prodajo in povratnim najemom.
72. **Dobičke ali izgube iz opustitev ali odtujitev naložbenih nepremičnin je treba ugotoviti kot razlike med čistimi donosi ob odtujitvah in knjigovodsko vrednostjo sredstev. Za namen prikazovanja v računovodskih izkazih, se mora dobiček ali izguba ustrezno vključiti v izkaz prihodkov in odhodkov kot prihodek ali odhodek ter jih pripoznati kot prihodek ali odhodek v izkazu prihodkov in odhodkov (razen če pri prodaji in povratnem najemu MRSJS 13 zahteva drugače).**
73. 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 nazivnim zneskom nadomestila in ustreznikom denarne cene se pripozna kot prihodek za obresti po MRSJS 9 v sorazmerju s časom, ki upošteva dejanski donos terjatve (smernice glede obračunavanja obveznosti, ki subjektu ostanejo po odtujitvi naložbene nepremičnine lahko najdete v MRSJS 19 - Rezervacije, pogojna sredstva in pogojne obveznosti).

Razkrivanje

Model poštene vrednosti in model nabavne vrednosti

74. Razkritja, obravnavana v nadaljevanju, se uporabljajo kot dodatek k tistim v MRSJS 13. Po MRSJS 13 objavlja lastnik naložbene nepremičnine kot najemodajalec razkritja o poslovnih najemih. Po MRSJS 13 objavlja subjekt, ki poseduje naložbeno nepremičnino na podlagi finančnega najema, kot najemnik razkritja o finančnem najemu in kot najemodajalec razkritja o poslovnih najemih.
75. **Subjekt mora razkriti:**
- (a) **sodila, ki jih je razvilo, 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 16. člen);**
 - (b) **metode in bistvene 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 subjekt razkriti);**
 - (c) **obseg, v katerem je poštena vrednost naložbenih nepremičnin (kakor je izmerjena ali razkrita v računovodskih izkazih) zasnovana na ovrednotenju neodvisnega ocenjevalca vrednosti, ki ima priznano in ustrezno poklicno usposobljenost ter nedavne izkušnje pri razmeščanju in kategorizaciji naložbenih nepremičnin, katerim je treba oceniti vrednost. Če takšnega vrednotenja ni bilo, je to dejstvo treba razkriti;**
 - (d) **zneske, ki so všteti v izkaz prihodkov in odhodkov kot:**
 - (i) **prihodki od najemnin za naložbene nepremičnine;**
 - (ii) **neposredni poslovni odhodki (tudi za popravila in vzdrževanje), izvirajoči iz naložbenih nepremičnin, ki so povzročile prihodke od najemnin v obdobju; in**

- (iii) neposredni poslovni odhodki (tudi za popravila in vzdrževanje), izvirajoči iz naložbenih nepremičnin, ki niso povzročile prihodkov od najemnin v obdobju;
- (e) obstoj in zneske omejitev glede iztržljivosti naložbenih nepremičnin ali nakazilo prihodkov in donose iz odtujitve; in
- (f) pomembne pogodbene obveze za nakupovanje, izdelovanje ali razvijanje naložbenih nepremičnin ali pa za popravila, vzdrževanje ali izboljšave.

Model poštene vrednosti

76. Poleg razkritja, ki ga zahteva 75. člen, mora subjekt, ki uporablja model poštene vrednosti po 35.-57. členu, tudi razkriti uskladitev knjigovodske vrednosti naložbenih nepremičnin na začetku in na koncu obdobja, ki kaže naslednje (primerjalne informacije se ne zahtevajo):
- (a) povečanja, ki razkrivajo posebej tista povečanja, ki izhajajo iz pridobitev, in tista, ki izhajajo iz usredstvenja kasnejših stroškov;
 - (b) povečanja, ki izhajajo iz pridobitev s poslovnimi združitvami;
 - (c) odtujitve;
 - (d) čiste dobičke ali čiste izgube iz prilagajanja na pošteno vrednost;
 - (e) čiste tečajne razlike, ki izhajajo iz prevedbe računovodskih izkazov subjekta v tujini;
 - (f) prenose na zaloge in lastniško uporabljane nepremičnine ali z njih; in
 - (g) druga gibanja.
77. V izjemnih primerih, ko podjetje meri naložbene nepremičnine z uporabo primerjalnih rešitev iz MRSJS (ker ni na razpolago zanesljiva poštena vrednost, glejte 55. člen), mora uskladitev, ki jo zahteva prejšnji člen, razkriti zneske, ki se nanašajo na takšne naložbene nepremičnine, ločeno od zneskov, ki se nanašajo na druge naložbene nepremičnine. Poleg tega mora subjekt razkriti:
- (a) opis naložbene nepremičnine;
 - (b) pojasnilo, zakaj poštene vrednosti ni mogoče zanesljivo izmeriti;
 - (c) po možnosti razpon ocen, v katerem je zelo verjetno, da je poštena vrednost; in

- (d) **pri odtujitvi naložbene nepremičnine, ki ni obravnavana po pošteni vrednosti:**
 - (i) **dejstvo, da je subjekt odtujil naložbeno nepremičnino, ki ni knjižena po pošteni vrednosti;**
 - (ii) **knjigovodsko vrednost naložbene nepremičnine ob času prodaje; in**
 - (iii) **znesek pripoznanega dobička ali pripoznane izgube.**

Model nabavne vrednosti

78. **Poleg razkritja, ki ga zahteva 75. člen, mora subjekt, ki uporablja model nabavne vrednosti po 58. členu, razkriti tudi:**
- (a) **uporabljene metode amortiziranja;**
 - (b) **dobro koristnosti ali uporabljene amortizacijske stopnje;**
 - (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 kaže naslednje (primerjalne informacije se ne zahtevajo):**
 - (i) **povečanja, ki razkrivajo posebej tista povečanja, ki izhajajo iz pridobitev, in tista, ki izhajajo iz usredstvenja kasnejših stroškov;**
 - (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;**
 - (vi) **čiste tečajne razlike, ki izhajajo iz prevedbe računovodskih izkazov subjekta v tujini;**
 - (vii) **prenose na zaloge in lastniško uporabljane nepremičnine ali z njih; in**
 - (viii) **druga gibanja; in**

- (e) **pošteno vrednost naložbene nepremičnine; v izjemnih primerih, opisanih v 55. členu, ko subjekt ne more zanesljivo določiti poštene vrednosti naložbene nepremičnine, mora razkriti:**
 - (i) **opis naložbene nepremičnine;**
 - (ii) **pojasnilo, zakaj poštene vrednosti ni mogoče zanesljivo izmeriti; in**
 - (iii) **po možnosti razpon ocen, znotraj katerega je zelo verjetno poštena vrednost.**

Prehodne določbe

Začetna uporaba računovodenja, zasnovanega na nastanku dogodkov

79. Če pri začetni uporabi računovodenja, zaslovanega na nastanku dogodkov subjekt na začetku pripozna naložbeno nepremičnino ob sprejetju tega standarda, mora poročati o učinku začetnega pripoznavanja naložbene nepremičnine kot o prilagoditvi začetnega salda nabranih presežkov ali primanjkljajev v obdobju v katerem se standard prvič uporabi.
80. Subjekt, ki prvič uporabi računovodenje zasnovano na nastanku dogodkov v skladu z mednarodnimi računovodskimi standardi za javni sektor lahko na začetku pripozna naložbeno nepremičnino po nabavni ali pošteni vrednosti. Nabavna vrednost naložbenih nepremičnin, ki so bile pridobljene zastonj ali za neznamen znesek, je poštena vrednost na dan pridobitve.
81. Na začetku sprejemanja tega standarda lahko subjekt obvladuje naložbeno nepremičnino, ki je prej še ni pripoznal. Ta standard subjektom dovoljuje, da na začetku naložbeno nepremičnino pripoznajo po nabavni ali pošteni vrednosti. Če so sredstva na začetku pripoznana po nabavni vrednosti, pridobljena pa so bila zastonj ali za neznamen znesek, se nabavna vrednost določi glede na pošteno vrednost naložbene nepremičnine na dan pridobitve. Če cena pridobitve nabavne vrednosti ni znana, se nabavna vrednost določi glede na pošteno vrednost naložbene nepremičnine na dan pridobitve.

Model poštene vrednosti

82. Po modelu poštene vrednosti mora subjekt poročati o posledicah uporabe tega standarda na dan njegove uveljavitve (ali pred tem) kot o preračunu začetnega salda nabranih presežkov ali primanjkljajev za obdobje, v katerem je bil standard prvič uporabljen. Poleg tega:
- (a) če je subjekt prej javno razkril (v računovodskih izkazih ali drugače) pošteno vrednost svojih naložbenih nepremičnin v preteklih obdobjih (določeno na podlagi v skladu z opredelitvijo

poštene vrednosti v 6. členu in z navodili v 37. - 54. členu), se subjektu priporoča, vendar se od njega ne zahteva, da:

- (i) **prilagodi začetni saldo nabranih presežkov ali primanjkljajev za najzgodnejša predstavljena obdobja, za katera je bila poštena vrednost javno razkrita; in**
- (ii) **prenovi primerjalne informacije za takšna obdobja; in**
- (b) **če subjekt ni prej javno razkrilo informacij, opisanih v točki (a), ne prenovi primerjalnih informacij in ne razkrije tega dejstva.**

83. Ob začetni uporabi tega standarda se subjekt lahko odloči, da bo uporabil model poštene vrednosti za naložbene nepremičnine že pripoznane v svojih računovodskih izkazih. V tem primeru ta standard določa, da se preračun knjigovodske vrednosti naložbene nepremičnine upošteva pri nabranem presežku ali primanjkljaju v obdobju v katerem se standard prvič uporabi. Ta standard zahteva drugačno rešitev kot sta primerjalna in dovoljena drugačna rešitev za spremembe računovodskih usmeritev v skladu z MRSJS 3. MRSJS 3 določa, da se primerjalne informacije prenovijo ali da se razkrijejo dodatne navidezne primerjalne prenovljene informacije (dovoljena drugačna rešitev), razen če to ni izvedljivo.

84. Kadar subjekt prvič uporabi ta standard, vključuje prilagoditev začetnega salda zadržanih presežkov/primanjkljajev ponovno razvrstitev vsakega zneska v prevrednotovalnem presežku naložbenih nepremičnin.

Model nabavne vrednosti

85. Pred začetno uporabo tega standarda lahko subjekt pripozna naložbeno nepremičnino na drugi osnovi kot je nabavna vrednost, na primer na poštenu vrednosti ali drugi osnovi merjenja. MRSJS 3 se uporablja za spremembe računovodskih usmeritev, ki nastanejo, ko subjekt prvič uporabi ta standard in se odloči, da bo uporabil model nabavne vrednosti. Učinek spremembe računovodske usmeritve vključuje ponovno razvrstitev vsakega zneska v prevrednotovalnem presežku naložbenih nepremičnin.

Datum uveljavitve

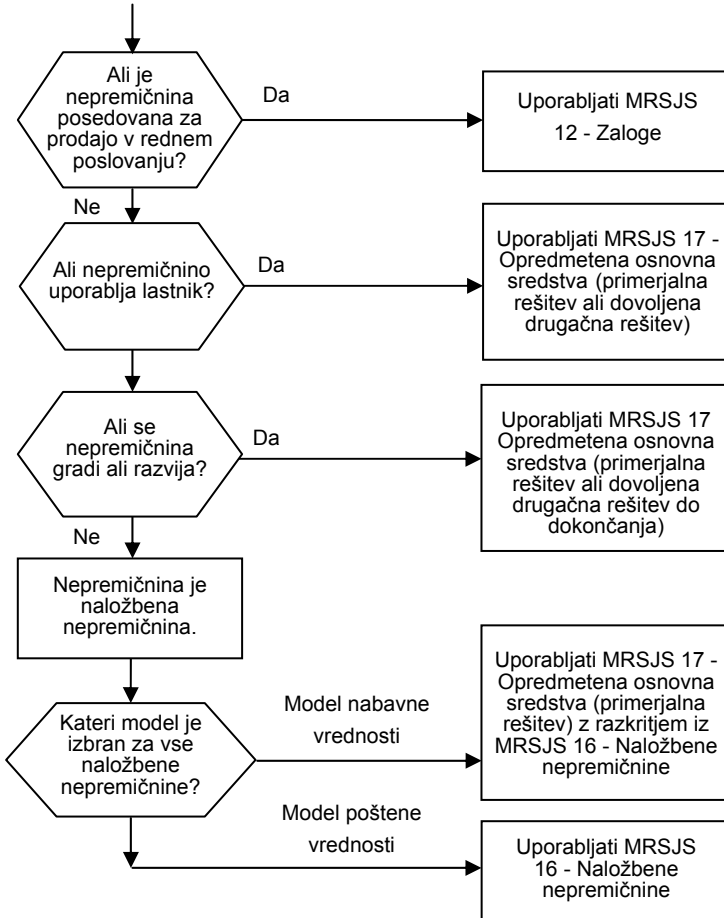
86. **Ta mednarodni računovodski standard za javni sektor se začne uporabljati za letne računovodske izkaze za obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2003 ali kasneje. Njegova uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Če subjekt uporabi ta standard za obračunska obdobja, ki so se začela pred 1. januarjem 2003, mora to razkriti.**

87. 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 datuma uporabe.

Odločitveno drevo

Namen tega odločitvenega drevesa je povzeti, kateri mednarodni računovodski standardi za javni sektor veljajo za različne vrste nepremičnin. To prilogo je treba brati v povezavi s celotnim besedilom standardov.



Primerjava z MRS 40

Mednarodni računovodski standard za javni sektor (MRSJS) 16 - Naložbene nepremičnine je izpeljan predvsem iz mednarodnega računovodskega standarda (MRS) 40 (2000) - Naložbene nepremičnine. Glavne razlike med MRSJS 16 in MRS 40 so naslednje:

- MRSJS 16 določa, da je treba naložbene nepremičnine na začetku izmeriti po nabavni vrednosti in podrobneje navaja, da je če je sredstvo pridobljeno zastonj ali za neznatn znesek, njegova nabavna vrednost njegova poštena vrednost na dan pridobitve, MRS 40 določa, da je treba naložbene nepremičnine na začetku pripoznati po njihovi nabavni vrednosti.
- Dodan je komentar, ki pojasnjuje, da se MRSJS 16 ne uporablja za nepremičnine, posedovane za zagotavljanje socialnih storitev, ki prav tako povzročajo denarne pritoke. Takšne nepremičnine se obračunavajo v skladu z MRSJS 17 - Opredmetena osnovna sredstva.
- MRS 40 določa, da se kasnejši stroški naložbene nepremičnine usredstviijo kadar je verjetno, da bodo prihodnje gospodarske koristi v celotni dobi koristnosti naložbene nepremičnine, ki bodo presegle nazadnje ocenjeni standard učinkov obstoječe naložbene nepremičnine, pritekale v subjekt. MRSJS 16 sprejema podobno rešitev, vendar raje napotuje na nazadnje ocenjeno normo učinkov kot na - kar je bilo na začetku ovrednoteno kot - primerjalna rešitev.
- MRSJS 16 vključuje dodatne prehodne določbe, ki določajo, da se ko subjekt prvič sprejema računovodenje, zasnovano na nastanku dogodkov in pripoznava naložbene nepremičnine, ki prej niso bile pripoznane, prilagoditve poročajo v začetnem saldu zadržanih presežkov ali primanjkljajev. Prehodne določbe prav tako dovoljujejo subjektom, da ob prvi uporabi tega standarda pripoznajo naložbene nepremičnine po pošteni vrednosti.
- V času izdaje tega standarda odbor javnega sektorja ni preučil uporabnosti mednarodnega računovodskega standarda (MRS) 41 - Kmetijstvo za subjekte javnega sektorja, zato MRSJS 16 ne odraža dopolnil, ki jih vsebuje MRS 40 po izdaji MRS 41.
- v MRSJS 16 so v primerjavi z MRS 40 dodane določene razlage z namenom pojasniti uporabnost standardov za računovodstvo javnih subjektov.
- MRSJS 16 v nekaterih primerih uporablja drugačno izrazoslovje kot MRS 40. Najpomembnejši primeri so uporaba izrazov »subjekt«, »prihodek« in »izkaz prihodkov in odhodkov« v MRSJS 16. Ustrezni izrazi v MRS 40 so »podjetje«, »dohodek« in »izkaz poslovnega izida«.

NALOŽBENE NEPREMIČNINE