

MRSJS 17 — OPREDMETENA OSNOVNA SREDSTVA

Potrditev

Ta mednarodni računovodski standard za javni sektor izhaja predvsem iz mednarodnega računovodskega standarda (MRS) 16 (spremenjen 1998) – Opredmetena osnovna sredstva, 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 16 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 registrane blagovne znamke IASCF in se ne smejo uporabljati brez njegovega dovoljenja.

MRSJS 17—OPREDMETENA OSNOVNA SREDSTVA

VSEBINA

	Člen
Namen	
Področje	1–11
Sredstva naravne in kulturne dediščine	7–10
Podjetja pod nadzorom države	11
Opredelitve pojmov	12
Pripoznavanje opredmetenih osnovnih sredstev	13–21
Infrastrukturna sredstva	21
Začetno merjenje opredmetenih osnovnih sredstev	22–32
Sestavine nabavne vrednosti.....	26–30
Zamenjave sredstev	31–32
Kasnejši stroški	33–37
Merjenje, ki sledi začetnem pripoznanju	38–65
Primerjalna rešitev	38
Dovoljena drugačna rešitev	39–53
Prevrednotenje.....	40–53
Amortiziranje.....	54–65
Preveritev dobe koristnosti	62–64
Preveritev metode amortiziranja.....	65
Nadomestljivost knjigovodske vrednosti – izgube zaradi oslabitve.....	66–67
Izločitve in odtujitve	68–72
Razkrivanje	73–79
Prehodne določbe.....	80–87
Datum uveljavitve.....	88–89
Dodatek — Zgledi razkritij	
Primerjava z MRS 16	

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 opredmetena osnovna sredstva. Poglavitna vprašanja pri obračunavanju opredmetenih osnovnih sredstev so čas pripoznavanja sredstev, določanje njihove knjigovodske vrednosti in zneski amortizacije, pripoznani v zvezi z njimi.

Področje

1. **Subjekt, ki pripravlja in predstavlja računovodske izkaze na osnovi računovodenja, zasnovanega na nastanku dogodkov, naj uporablja ta standard pri obračunavanju opredmetenih osnovnih sredstev, razen:**
 - (a) če kak drug mednarodni računovodski standard za javni sektor zahteva drugačno računovodsko obravnavanje in
 - (b) pri sredstvih naravne in kulturne dediščine. Kljub temu zahteve po razkritjih v 73., 74. in 77. členu veljajo za sredstva naravne in kulturne dediščine, ki so pripoznana.
2. **Ta standard se uporablja za vse subjekte javnega sektorja razen za podjetja pod nadzorom države.**
3. Ta standard velja za opredmetena osnovna sredstva, ki vključujejo:
 - (a) posebno vojaško opremo in
 - (b) infrastrukturna sredstva.

Prehodne določbe v 80. – 87. členu določajo oprostitev od zahtev po pripoznavanju vseh opredmetenih osnovnih sredstev v petletnem prehodnem obdobju.
4. Ta standard ne velja za:
 - (a) gozdove in podobne samoobnovitvene naravne vire in
 - (b) rudarske pravice, odkrivanje in izkoriščanja rudnin, nafte, zemeljskega plina in podobnih neobnovljivih dobrin.

Ta standard pa se uporablja za opredmetena osnovna sredstva, ki se uporabljajo za razvijanje ali ohranjanje delovanja ali sredstev iz točke 4(a) oziroma 4(b), vendar ločeno od tega delovanja ali sredstev.

5. Ta standard se ne uporablja, če drug mednarodni računovodski standard za javni sektor, ali če le-tega ni, druga mednarodna smernica dovoljuje, da se začetno pripoznavanje knjigovodske vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev določi z uporabo drugačnih metod, kot so predpisane v tem standardu. Na primer MRS 22 – Poslovne združitve podaja smernice glede vrednotenja opredmetenih osnovnih sredstev, pridobljenih v okviru poslovne združitve. Vendar se v takšnih primerih vsi drugi računovodski postopki v zvezi s temi sredstvi, tudi amortiziranje, določijo po zahtevah tega standarda.
6. Ta standard ne obravnava nekaterih vprašanj glede uporabe obsežne ureditve, ki odraža vplive sprememb cen (glejte mednarodni računovodski standard za javni sektor (MRSJS) 10, – Računovodsko poročanje v hiperinflacijskih gospodarstvih). Vendar morajo subjekti, ki uporabljajo takšno ureditev, upoštevati vse rešitve iz tega standarda razen tistih v zvezi z merjenjem opredmetenih osnovnih sredstev po njih začetnem pripoznanju.

Sredstva naravne in kulturne dediščine

7. Ta standard ne zahteva, da bi subjekt moral pripoznati sredstva naravne in kulturne dediščine, ki drugače ustrezajo definiciji in izpolnjujejo pogoje za pripoznavanje opredmetenih osnovnih sredstev. Če subjekt pripozna sredstva naravne in kulturne dediščine, mora uporabiti zahteve tega standarda glede razkrivanja, lahko pa, vendar mu ni treba, uporabi zahtev tega standarda glede merjenja.
8. Nekatera sredstva so opisana kot “sredstva naravne in kulturne dediščine” zaradi njihovega kulturnega, okoljskega ali zgodovinskega pomena. Primeri sredstev naravne in kulturne dediščine vključujejo zgodovinske zgradbe in spomenike, arheološka najdišča, zaščitena območja, naravne in krajinske parke ter umetniške predmete. Sredstva naravne in kulturne dediščine imajo predvsem (vendar ne izrecno) naslednje značilnosti:
 - (a) njihova vrednost v kulturnem, okoljskem, izobraževalnem in zgodovinskem smislu se ne odraža v celoti v finančni vrednosti, ki temelji samo na tržni ceni;
 - (b) zakonske in/ali z zakonom predpisane obveznosti lahko opredelijo prepovedi ali stroge omejitve glede odtujitve sredstev za prodajo;
 - (c) pogosto so nenadomestljiva in njihova vrednost se lahko sčasoma poveča, četudi se njihovo fizično stanje poslabša; in
 - (d) težko je oceniti njihovo dobo koristnosti, ki je v nekaterih primerih lahko več sto let.

Subjekti javnega sektorja lahko posedujejo veliko sredstev naravne in kulturne dediščine, ki so jih pridobili skozi čas in na različne načine, tudi z

nakupom, donacijo, zapuščino in sodno zaplembo. Ta sredstva se redko posedujejo zaradi možnosti ustvarjanja denarnih pritokov, možno je, da obstajajo zakonske in družbene ovire za uporabo teh sredstev za takšne namene.

9. Nekatera sredstva naravne in kulturne dediščine imajo poleg svoje naravne in kulturne vrednosti možnosti ustvarjati storitve, na primer, zgodovinska stavba, v kateri so urejene pisarne. V teh primerih se sredstva naravne in kulturne dediščine pripoznavajo in merijo na enaki osnovi kot druga opredmetena osnovna sredstva. Druga sredstva naravne in kulturne dediščine imajo možnosti ustvarjanja storitev omejen le na naravne in kulturne značilnosti, na primer, spomeniki in ruševine. Obstoj drugačnih možnih storitev lahko vpliva na izbiro osnove za merjenje.
10. Zahteve glede razkrivanja v členih od 73. do 79. določajo, da morajo subjekti razkriti pripoznana sredstva. Zato morajo subjekti, ki pripoznajo sredstva naravne in kulturne dediščine, v zvezi z njimi razkriti:
 - (a) uporabljeno podlago za merjenje (vrednotenje);
 - (b) metodo amortiziranja, če je le-ta uporabljena;
 - (c) kosmato knjigovodsko vrednost;
 - (d) nabran popravek vrednosti ob koncu obdobja, če le-ta obstaja; in
 - (e) uskladitev knjigovodske vrednosti na začetku in koncu obdobja, ki prikazuje njene sestavine.

Podjetja pod nadzorom države

11. 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 državnih javnih podjetij« 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

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

Skupina opredmetenih osnovnih sredstev predstavlja skupek sredstev podobne vrste ali uporabe pri poslovanju subjekta, ki se prikazujejo kot posamezna postavka za namen razkrivanja v računovodskih izkazih.

Nabavna vrednost je znesek plačanega denarja ali denarnih ekvivalentov (ustreznikov) ali pa poštena vrednost drugih nadomestil, danih za pridobitev sredstva v času njegovega pridobivanja ali gradnje.

Amortiziranje je dosledno razporejanje amortizirljivega zneska posameznega sredstva v njegovi dobi koristnosti.

Amortizirljivi znesek je nabavna vrednost sredstva ali drug znesek, ki jo nadomešča v računovodskih izkazih, zmanjšan(a) za preostalo vrednost sredstva.

Poštena vrednost je znesek, za katerega je mogoče zamenjati sredstvo med dobro obveščeni in voljnima osebama v poslu, v katerem sta medsebojno neodvisni in enakopravni.

Opredmetena osnovna sredstva so osnovna sredstva, ki:

- (a) jih ima subjekt, da jih uporablja pri proizvodjanju proizvodov ali opravljanju storitev, daje v najem drugim ali uporablja za pisarniške namene; in
- (b) se bodo po pričakovanju uporabljala v več kot enem obračunskem obdobju.

Preostala vrednost je čisti znesek, ki ga subjekt pričakuje za kako sredstvo na koncu njegove dobe koristnosti po zmanjšanju za pričakovane stroške odtujitve.

Doba koristnosti je bodisi:

- (a) obdobje, v katerem se pričakuje, da bo subjekt uporabljal sredstvo; ali
- (b) obdobje, v katerem nastane neko število proizvodov ali podobnih enot, za katere se pričakuje, da bodo proizvedene s sredstvom v subjektu.

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.

Pripoznavanje opredmetenih osnovnih sredstev

- 13. Posamezno opredmeteno osnovno sredstvo je treba pripoznati kot sredstvo, če:
 - (a) je verjetno, da bodo prihodnje gospodarske koristi ali možne storitve, povezane s sredstvom, pritekale v subjekt; in

(b) je nabavno vrednost sredstva za subjekt mogoče zanesljivo izmeriti.

14. Opredmetena osnovna sredstva so pogosto večinski del celotnih sredstev subjekta, zato so bistvena pri predstavitvi njegovega finančnega stanja. Poleg tega določitev, ali določen izdatek predstavlja sredstvo ali strošek, lahko bistveno vpliva na poročanje o presežku ali primanjkljaju iz poslovanja subjekta.
15. Pri ugotavljanju, ali postavka zadošča prvemu sodilu za pripoznavanje, mora subjekt oceniti stopnjo gotovosti pritoka prihodnjih gospodarskih koristi na podlagi razpoložljivih dokazov v času začetnega pripoznavanja. Obstoj zadostne zanesljivosti, da bodo prihodnje gospodarske koristi in možne storitve pritekale v subjekt, zahteva zagotovilo, da bo subjekt dobival denarna nadomestila v zvezi s sredstvom in prevzel z njimi povezana tveganja. Zagotovilo je navadno na voljo, šele ko se tveganja in povračila prenesejo na subjekt. Preden se to zgodi, se posel za pridobitev sredstva navadno lahko brez bistvene kazni prekliče in zato se sredstvo ne pripozna.
16. Drugi pogoj za pripoznanje je navadno zlahka izpolnjen, ker menjalni posel, ki dokazuje nakup sredstva, opredeljuje njegovo nabavno vrednost. Pri sredstvu lastne izdelave je zanesljivo merjenje nabavne vrednosti možno na podlagi poslov z osebami zunaj subjekta za pridobitev materialov, dela in drugih vložkov, uporabljenih med izdelovanjem. Poleg tega je nabavna vrednost, kot je prikazano v členih od 22. do 25. tega standarda, v določenih okoliščinah določena glede na pošteno vrednost.
17. Pri prepoznavanju, kaj tvori posebno postavko opredmetenih osnovnih sredstev, je potrebna presoja pri uporabi sodil za opredelitev v posebnih okoliščinah ali pri posebnih vrstah subjektov. Včasih je ustrezno združiti posamezne nebstvene postavke, kot so knjige, posamezni deli računalnika ter majhni deli opreme, ter uporabljati sodila pri skupni vrednosti. Večina nadomestnih delov in opreme za vzdrževanje se navadno obravnava kot zaloga in pripozna kot strošek ob uporabi. Toda pomembnejši nadomestni deli in nadomestna oprema so opredmetena osnovna sredstva, če subjekt pričakuje, da jih bo uporabljal v več kot enem obračunskem obdobju. Podobno, če je nadomestne dele in opremo za vzdrževanje mogoče uporabljati samo v povezavi s posameznim opredmetenim osnovnim sredstvom in se bodo po pričakovanju uporabljali neredno, se obračunajo kot opredmetena osnovna sredstva in amortizirajo v obdobju, ki ne presega dobe koristnosti temeljnega sredstva.
18. V nekaterih okoliščinah je ustrezno razporediti celotno nabavno vrednost sredstva na njegove sestavne dele in obračunati vsak sestavni del posebej.

Tako je, če imajo sestavni deli sredstva različne dobe koristnosti ali dajejo subjektu koristi in možne storitve na različne načine in je zato potrebna uporaba različnih amortizacijskih stopenj in metod. Na primer, cestišče, robniki in kanali, pločniki, mostovi in razsvetljava se obravnavajo kot posebne postavke v okviru cestnega sistema, saj imajo različne dobe koristnosti. Podobno se telo letala in njegovi motorji obravnavajo kot ločena amortizljiva sredstva, če imajo različne dobe koristnosti.

19. Opredmetena osnovna sredstva se lahko pridobijo iz varnostnih ali okoljskih razlogov. Pridobitev takšnega opredmetenega osnovnega sredstva ne poveča neposredno prihodnjih gospodarskih koristi ali možnih storitev nobenega obstoječega opredmetenega osnovnega sredstva, a utegne biti potrebna, da bi subjekt pridobil prihodnje gospodarske koristi ali možne storitve iz svojih drugih sredstev. Tedaj je pridobitev takšnega opredmetenega osnovnega sredstva treba pripoznati kot sredstvo, saj omogoča prihodnje gospodarske koristi ali možne storitve iz z njim povezanih sredstev, ki bodo pritekale v subjekt in bodo večje, kot če do takšne nabave ne bi prišlo. Toda takšna sredstva je mogoče pripoznati samo toliko, da tako dobljena knjigovodska vrednost takšnega sredstva in z njim povezanih sredstev ne preseže gospodarskih koristi ali možnih storitev, za katere subjekt pričakuje, da jih bo pridobil od stalne uporabe ali končne odtujitve teh sredstev. Na primer, predpisi o zagotavljanju požarne varnosti lahko določajo, da mora bolnica vgraditi razpršilnike. Tovrstna povečanja se pripoznajo kot sredstvo, ker brez njih bolnica ne more delovati v skladu s predpisi.
20. Posebna vojaška oprema običajno izpolnjuje kriterije za opredmeteno osnovno sredstvo in se mora pripoznati kot sredstvo v skladu s tem standardom.

Infrastrukturalna sredstva

21. Nekatera sredstva se ponavadi opisujejo kot "infrastrukturalna sredstva". Ker splošno sprejeta definicija za infrastrukturalna sredstva ne obstaja, imajo ta sredstva običajno nekatere ali pa vse naslednje značilnosti:
- (a) so del sistema ali mreže;
 - (b) so specifične narave in se ne morejo uporabljati za druge namene;
 - (c) se ne dajo premikati; in
 - (d) lahko so podvržena omejitvam pri odtujitvi.

Čeprav lastništvo nad infrastrukturnimi sredstvi ni omejeno na subjekte javnega sektorja, se bistvena infrastrukturna sredstva pogosto nahajajo v javnem sektorju. Infrastrukturna sredstva ustrezajo definiciji opredmetenih osnovnih sredstev in se obračunavajo v skladu s tem standardom. Primeri

infrastrukturnih sredstev vključujejo cestna omrežja, kanalizacijske sisteme, sisteme dobave vode in električne energije ter komunikacijska omrežja.

Začetno merjenje opredmetenih osnovnih sredstev

22. **Opredmeteno osnovno sredstvo, ki izpolnjuje pogoje za pripoznanje kot sredstvo, se ob začetnem pripoznavanju ovrednotijo po svoji nabavni vrednosti.**
23. **Če je sredstvo pridobljeno zastonj ali za neznatno ceno, je njegova nabavna vrednost njegova poštena vrednost na dan pridobitve.**
24. Opredmeteno osnovno sredstvo je lahko subjektu podarjeno. Na primer, gradbeni investitor lahko zastonj podari zemljišče lokalni oblasti ali za neznatno nadomestilo z namenom omogočiti lokalni oblasti, da zgradi parke, ceste in razne poti. Opredmeteno osnovno sredstvo je lahko pridobljeno zastonj ali za neznatno nadomestilo s sodno zaplembo. V teh okoliščinah je nabavna vrednost opredmetenega osnovnega sredstva njegova poštena vrednost na dan pridobitve.
25. Za namene tega standarda začetno pripoznavanje opredmetenega osnovnega sredstva, pridobljenega zastonj ali za neznamen znesek, po njegovi pošteni vrednosti na dan pridobitve, kar je usklajeno z zahtevami 23. člena, ne predstavlja prevrednotenja. V skladu s tem se zahteve po prevrednotenju, navedene v 39. členu in dodatni komentarji v členih 40. – 45., uporabljajo le, če se subjekt odloči prevrednotiti opredmeteno osnovno sredstvo v kasnejši poročevalnih obdobjih.

Sestavine nabavne vrednosti

26. Nabavno vrednost opredmetenega osnovnega sredstva sestavljajo njegova nakupna cena, tudi uvozne carine in nevračljive nakupne dajatve, ter vsi pripisani stroški usposabljanja sredstva za njegovo načrtovano uporabo; pri določanju nakupne cene se odštejejo vsi trgovinski in drugi popusti. Neposredno se lahko pripišejo na primer naslednji stroški:
 - (a) stroški priprave prostora;
 - (b) začetni stroški dobave in pretovarjanja;
 - (c) stroški namestitve;
 - (d) honorarji, na primer za arhitekta in inženirje; in
 - (e) ocenjeni stroški demontiranja in odstranitve sredstva ter obnovitve prostora do obsega, ki je pripoznan kot rezervacija. Smernice glede obračunavanja rezervacij so podane v MRSJS 19 – Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva.

27. Če se plačilo za kako opredmeteno osnovno sredstvo odloži na daljši čas, kot je običajni rok kreditiranja, je njegova nabavna vrednost ekvivalent (ustreznik) denarno izražene cene; razlika med tem zneskom in celotnimi plačili se pripozna kot odhodek za obresti v obdobju kreditiranja, razen če je usredstvena v skladu z dovoljeno drugačno rešitvijo iz MRSJS 5 – Stroški izposojanja.
28. Stroški splošnih služb in drugi splošni stroški niso sestavina nabavne vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev, razen če jih je mogoče pripisati neposredno nabavi sredstva ali njegovi usposobitvi za obratovanje. Podobno zagonski stroški in podobni stroški niso del nabavne vrednosti sredstva, razen če so neizogibni za usposobitev sredstva za uporabo. Začetne izgube pri poslovanju, ki se pojavljajo, preden sredstvo doseže načrtovano usposobitev, se pripoznajo kot odhodki.
29. Nabavna vrednost v lastnem okviru izdelanega sredstva se določi z uporabo enakih načel kot pri kupljenem sredstvu. Če podjetje v običajnem poslovanju izdeluje podobna sredstva za prodajo, je nabavna vrednost sredstva navadno enaka stroškom proizvodnje sredstva, ki je namenjeno prodaji (glej MRSJS 12 – Zaloge). Zato se vsi notranji presežki izločijo pri določanju takšne nabavne vrednosti. Podobno se stroški nenormalnih količin odpadnega materiala, nepotrebne dela ali drugih dejavnikov, ki se pojavljajo pri proizvodnji sredstva lastne izdelave, ne štejejo v nabavno vrednost sredstva. MRSJS 5 postavlja sodila, ki jim je treba zadostiti, preden je mogoče stroške obresti pripoznati kot sestavino nabavne vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev.
30. Nabavna vrednost sredstva, ki ga ima najemnik v finančnem najemu, se določi z uporabo načel, postavljenih v MRSJS 17 – Najemi.

Zamenjave sredstev

31. Opredmeteno osnovno sredstvo se lahko pridobi z zamenjavo ali delno zamenjavo za neenakovrstno opredmeteno osnovno sredstvo ali drugo sredstvo. Nabavna vrednost takšnega sredstva se meri s pošteno vrednostjo pridobljenega sredstva, ki ustreza pošteni vrednosti danega sredstva, prilagojenega za znesek vseh prenesenih denarnih sredstev ali njihovih ekvivalentov (ustreznikov).
32. Opredmeteno osnovno sredstvo se lahko pridobi v zameno za podobno sredstvo, ki se podobno uporablja pri isti vrsti poslovanja in ima tudi podobno pošteno vrednost. Opredmeteno osnovno sredstvo se lahko tudi proda v zameno za kapitalski delež v podobnem sredstvu. V obeh primerih, se pri poslu ne pripozna dobiček ali izguba. Namesto tega je nabavna vrednost novega sredstva knjigovodska vrednost danega sredstva. Toda poštena vrednost dobljenega sredstva lahko priča o oslabitvi danega

sredstva. V takšnih okoliščinah se vrednost danega sredstva delno odpiše in se odpisana vrednost pripiše novemu sredstvu. Zamenjave podobnih sredstev so na primer zamenjave zgradb in drugih nepremičnin, strojev, posebne opreme in letal. Če so druga sredstva, na primer denar, vključena kot del menjalnega posla, lahko to nakazuje, da zamenjani postavki nimata podobnih vrednosti.

Kasnejši stroški

33. **Kasnejši strošek, ki se nanaša na že pripoznano opredmeteno osnovno sredstvo, poveča knjigovodsko vrednost sredstva, če je verjetno, da bodo v celotni dobi koristnosti obstoječega sredstva, prihodnje gospodarske koristi ali možne storitve pritekale v subjekt nad nedavno ocenjeno normo dosežkov poslovanja. Vse kasnejše stroške je treba pripoznati kot odhodke v obdobju, v katerem se pojavijo.**
34. Kasnejši strošek za opredmeteno osnovno sredstvo se pripozna kot sredstvo, samo če je možno dokazati, da ta strošek izboljša stanje sredstva, merjeno z njegovo celotno dobo koristnosti nad prvotno ocenjeno normo dosežkov poslovanja. Izboljšave, zaradi katerih se povečajo prihodnje gospodarske koristi ali možne storitve, so na primer:
- (a) sprememba dela opreme, ki podaljša njegovo dobo koristnosti, vključno s povečanjem njegove zmogljivosti;
 - (b) dograditev strojnih delov, s katero se doseže pomembna izboljšava proizvodov; in
 - (c) uvedba novih proizvodjalnih načinov, ki omogočajo bistveno zmanjšanje prvotno ocenjenih stroškov poslovanja.
35. Poraba v zvezi s popravili ali vzdrževanjem opredmetenih osnovnih sredstev je namenjena obnavljanju ali ohranjanju prihodnjih gospodarskih koristi ali možnih storitev, ki jih subjekt pričakuje na podlagi prvotno ocenjene stopnje učinkovitosti sredstev. Kot takšni se navadno pripoznajo kot odhodki, kadar se pojavijo. Na primer stroški popravila ali vzdrževanja (remonta) obrata in opreme so navadno odhodki, saj bolj ohranjajo kot povečujejo prvotno ocenjeno normo dosežkov poslovanja.
36. Ustrezna računovodska rešitev za stroške, ki nastajajo po pridobitvi opredmetenega osnovnega sredstva, je odvisna od okoliščin, ki so bile upoštevane pri začetnem merjenju in pripoznanju zadevnega opredmetenega osnovnega sredstva, ter od tega, ali je kasnejše stroške mogoče pokriti. Na primer če knjigovodska vrednost opredmetenega osnovnega sredstva že upošteva izgubo gospodarskih koristi ali možnih storitev, se kasnejši stroški za obnove prihodnjih gospodarskih koristi ali možnih storitev, ki se pričakujejo od sredstva, usredstviijo, pod pogojem, da

knjigovodska vrednost ne presega celotnih prihodnjih gospodarskih koristi ali ,možnih storitev, za katere subjekt pričakuje, da jih bo imel od stalne uporabe in končne izločitve tega sredstva. Enako je tudi, če nakupna cena sredstva že odraža obveznost subjekta, da v prihodnje prevzame stroške, ki so potrebni za usposobitev sredstva za njegovo uporabo. Tak primer utegne biti pridobitev zgradbe, ki jo je treba obnoviti. V takšnih okoliščinah se kasnejši stroški dodajo h knjigovodski vrednosti sredstva v obsegu, ki ga bo mogoče nadomestiti pri prihodnji uporabi sredstva.

Primer

Subjekt dograjuje obrat za predelavo odpadnih vod. Doba koristnosti obrata je bila ocenjena na 20.000 ur obratovanja, obratoval pa je 6.000 ur v letu, kar pomeni, da preostane še 14.000 ur. Kasneje so se na objektu izvedla večja vzdrževalna dela, ki so podaljšala njegovo dobo koristnosti za nadaljnjih 4.000 ur. Po opravljenih vzdrževalnih delih lahko rečemo, da je bila celotna doba koristnosti obrata 24.000, kar pomeni izboljšanje glede na prej ocenjenih 20.000 ur, zato se ti izdatki usredstviijo.

37. Glavni sestavni deli nekaterih opredmetenih osnovnih sredstev zahtevajo nadomestitve v rednih presledkih. Na primer, cesta je potrebna obnove vsakih nekaj let, talilna peč lahko zahteva obnovitev obloge po določenem številu ur uporabe ali notranja oprema letala, kot so sedeži in hodniki, utegne zahtevati nadomestitev večkrat v dobi koristnosti letala. Sestavni deli se obračunavajo kot posebna sredstva, kajti njihova doba koristnosti se razlikuje od tiste pri opredmetenih osnovnih sredstvih, s katerimi so povezane. Če je zadoščeno pripoznavalnim sodilom iz 13. člena, se strošek za nadomestitev ali obnovitev sestavnih delov obračuna kot nabava posebnega sredstva, nadomeščeno sredstvo pa se odpiše .

Merjenje, ki sledi začetnem pripoznanju

Primerjalna rešitev

38. Po začetnem pripoznanju za sredstvo je treba postavko opredmetenega osnovnega sredstva knjižiti po njegovi nabavni vrednosti, zmanjšani za vsak amortizacijski popravek vrednosti in vse nabrane izgube zaradi oslabitve.

Dovoljena drugačna rešitev

39. Po začetnem pripoznanju za sredstvo je treba postavko opredmetenega osnovnega sredstva knjižiti po prevrednotenem znesku, ki je njegova poštena vrednost na dan prevrednotenja, zmanjšana za vsak kasnejši amortizacijski popravek vrednosti in kasnejše nabrane izgube zaradi oslabitve. Prevrednotenja morajo biti dovolj redna, da se knjigovodska vrednost ne razlikuje pomembno od tiste, ki bi se ugotovila z uporabo poštene vrednosti na dan poročanja. Računovodska rešitev za prevrednotenja je predstavljena v 49. – 51. členu.

Prevrednotenje

40. Poštena vrednost opredmetenih osnovnih sredstev je navadno njihova tržna vrednost, določena s cenitvijo. Cenitev vrednosti sredstva običajno opravi cenilec, ki je priznan in ustrezno strokovno usposobljen. Za večino sredstev se tržna vrednost določi glede na cene na delujočem in likvidnem trgu. Na primer, tekoče tržne cene se lahko pridobijo za zemljišča, nespecializirane zgradbe, motorna vozila in mnogo vrst naprav in opreme.
41. Za nekatera sredstva javnega sektorja je težko določiti njihovo tržno vrednost, ker se s temi sredstvi ne trguje. Nekateri subjekti javnega sektorja lahko imajo veliko takih sredstev.
42. Če ni na voljo nobenega dokaza za določitev tržne vrednosti nepremičnine na delujočem in likvidnem trgu, se poštena vrednost nepremičnine lahko določi glede na druge nepremičnine s podobnimi značilnostmi v podobnih okoliščinah in na podobni lokaciji. Na primer, poštena vrednost nezazidanega zemljišča, ki je že daljše obdobje v lasti države, v tem času pa je bilo malo poslov, se določi glede na tržno vrednost zemljišča s podobnimi značilnostmi in topografijo na podobni lokaciji, za katero tržna vrednost obstaja. V primeru specializiranih stavb in drugih zgradb, se poštena vrednost določi z uporabo zmanjšane nadomestljive vrednosti. V mnogih primerih se zmanjšana nadomestljiva vrednost sredstva lahko določi glede na nakupno ceno podobnega sredstva s podobnimi storitvenimi možnostmi na delujočem in likvidnem trgu. V nekaterih primerih je strošek proizvodnje sredstva najboljši pokazatelj njegove nadomestljive vrednosti.

Na primer, v primeru izgube se bo parlamentarna zgradba ponovno obnovila in ne nadomestila zaradi njenega pomena za skupnost.

43. Poštena vrednost opredmetenih osnovnih sredstev, ki so posebne vrste, temelji na primer, na stroških njihove proizvodnje ali zmanjšani nadomestljivi vrednosti. Zmanjšana nadomestljiva vrednost opredmetenega osnovnega sredstva se določi glede na tržno nakupno ceno sestavin, ki se uporabijo pri proizvodnji sredstva ali indeksirano ceno za isto ali podobno sredstvo glede na ceno v prejšnjem obdobju. Če se uporabi metoda indeksiranja cen, je potrebna presoja, da bi ugotovili ali se je proizvodna tehnologija bistveno spremenila v obdobju in ali je sposobnost sredstva, na katerega se sklicujemo enaka kot sposobnost sredstva, ki se vrednoti.
44. Pogostnost prevrednotenj je odvisna od gibanja poštene vrednosti posameznih opredmetenih osnovnih sredstev, ki se prevrednotijo. Če se poštena vrednost prevrednotenega sredstva pomembno razlikuje od knjigovodskega zneska, je potrebno nadaljnje prevrednotenje. Pri nekaterih opredmetenih osnovnih sredstvih se poštena vrednost spreminja precéj in neenakomerno, zaradi česar je potrebno letno prevrednotenje. Tako pogosta prevrednotenja so nepotrebna pri opredmetenih osnovnih sredstvih z nebstvenimi spremembami poštene vrednosti. Namesto tega povsem zadostuje prevrednotenje vsaka tri leta ali na pet let.
45. Kadar se kako opredmeteno osnovno sredstvo prevrednoti, se vsak amortizacijski popravek vrednosti na dan prevrednotenja bodisi:
- (a) prevrednoti sorazmerno s spremembo kosmate knjigovodske vrednosti sredstva, tako da je knjigovodska vrednost sredstva po prevrednotenju enaka njegovi prevrednoteni vrednosti. Ta metoda se pogosto uporablja, kadar se sredstvo prevrednoti z uporabo nekega indeksa na njegovo zmanjšano nadomestljivo vrednost; ali
 - (b) izloči v breme kosmate knjigovodske vrednosti sredstva in se čisti znesek preračuna na prevrednoteni znesek sredstva. Ta metoda se uporablja na primer za zgradbe, ki se prevrednotijo na tržno vrednost.
- Znesek preračuna v zvezi s prevrednotenjem ali izločitvijo amortizacijskega popravka vrednosti oblikuje del povečanja ali zmanjšanja knjigovodske vrednosti, obravnavanega v skladu s členoma 49 in 50.
46. **Če se kako opredmeteno osnovno sredstvo prevrednoti, se mora prevrednotiti celotna skupina opredmetenih osnovnih sredstev, v katero spada.**

47. Skupina opredmetenih osnovnih sredstev zajema sredstva podobne narave in uporabe pri poslovanju subjekta. Posebne skupine so na primer:
- (a) zemljišča,
 - (b) poslovne zgradbe,
 - (c) ceste,
 - (d) stroji,
 - (e) omrežja za prenos elektrike,
 - (f) ladje,
 - (g) letala,
 - (h) posebna vojaška oprema,
 - (i) motorna vozila,
 - (j) pohištvo in vgrajena oprema,
 - (k) pisarniška oprema in
 - (l) naftne ploščadi.
48. Postavke v skupini opredmetenih osnovnih sredstev se prevrednotijo hkrati, da bi se izognili izbirnemu prevrednotenju sredstev in da v računovodskih izkazih ne bi poročali o zneskih, ki bi bili mešanica nabavnih vrednosti in vrednosti na različne dneve. Vendar je skupino sredstev možno prevrednotiti občasno, če se ta skupina prevrednoti v kratkem času in če je prevrednotenje ažurno.
49. Če se knjigovodska vrednost skupine sredstev poveča zaradi prevrednotenja, se povečanje prizna neposredno kot presežek iz prevrednotenja. Presežek iz prevrednotenja pa se pripozna kot prihodek, kolikor odpravi zmanjšanje iz prevrednotenja iste skupine sredstev, ki je bilo prej pripoznano kot odhodek.
50. Če se knjigovodska vrednost skupine sredstev zmanjša zaradi prevrednotenja, se zmanjšanje pripozna kot odhodek. Zmanjšanje iz prevrednotenja pa bremeni neposredno ustrezni presežek iz prevrednotenja, kolikor to zmanjšanje ne presega zneska, ki je v presežku iz prevrednotenja v zvezi z isto skupino sredstev.
51. Povečanja in zmanjšanja iz prevrednotenja posameznih sredstev v okviru določene skupine opredmetenih osnovnih sredstev se morajo medsebojno pobotati v okviru te skupine, ne pa s povečanji in zmanjšanji iz prevrednotenja sredstev iz drugih skupin.

52. Del ali celotni presežek iz prevrednotenja, ki je sestavni del čistih sredstev, se lahko prenese neposredno na nabrane presežke ali primanjkljaje, ko je presežek ustvarjen. Presežek lahko nastane delno ali v celoti ob izločitvi ali odtujitvi dela ali vseh sredstev v okviru določene skupine opredmetenih osnovnih sredstev na katero se presežek nanaša. Vendar je del presežka mogoče udejanjiti tudi ob uporabi sredstev v subjektu; v takšnem primeru je nastali znesek presežka razlika med amortizacijo na podlagi prevrednotene knjigovodske vrednosti sredstev in amortizacijo na podlagi njihove izvirne nabavne vrednosti. Prenos presežka iz prevrednotenja v nabrane presežke ali primanjkljaje se ne opravi v izkazu prihodkov in odhodkov.
53. Navodila glede vplivov na davek iz presežka ki izvirajo iz prevrednotenja opredmetenih osnovnih sredstev, so obravnavani v MRS 12 – Davek iz dobička.

Amortiziranje

54. **Amortizirljivi znesek opredmetenega osnovnega sredstva je treba dosledno razporediti na celotno dobo njegove koristnosti. Uporabljen metoda amortiziranja mora odražati vzorec, v katerem se gospodarske koristi ali možne storitve sredstva uporabljajo v subjektu. Znesek amortizacije se v vsakem obdobju pripozna kot odhodek, razen če je vštet v knjigovodsko vrednost kakega drugega sredstva.**
55. Ko subjekt porablja gospodarske koristi ali možne storitve, ki so utelešene v sredstvu, se knjigovodska vrednost sredstva zmanjšuje, tako da odraža to porabo, običajno z obračunavanjem stroškov amortizacije. Amortizacija se obračuna, celo če vrednost sredstva presega njegovo knjigovodsko vrednost.
56. Gospodarske koristi ali možne storitve, utelešene v posameznem opredmetenem osnovnem sredstvu, porabi subjekt predvsem z rabo sredstva. Toda drugi dejavniki, kot so tehnično staranje, fizično obrabljanje in fizično staranje, kadar se sredstvo ne uporablja, pogosto povzročajo zmanjšanje gospodarskih koristi ali možnih storitev, ki bi jih bilo mogoče pričakovati od njega. Zato je treba pri določanju dobe koristnosti sredstva upoštevati vse naslednje dejavnike:
- pričakovano rabo sredstva v subjektu. Raba se oceni glede na pričakovano zmogljivost sredstva ali fizične izločke;
 - pričakovano fizično obrabo in staranje, ki sta odvisna od poslovnih dejavnikov, kot so število izmen, v katerih se sredstvo uporablja, program popravil in vzdrževanja v subjektu ter vzdrževanje sredstva in skrb zanj, kadar se ne uporablja;

- (c) tehnično staranje zaradi sprememb ali izboljšav pri proizvodnji ali zaradi sprememb v tržnem povpraševanju po proizvodu ali storitvi, ki je izložek sredstva; in
 - (d) pravne ali podobne omejitve pri rabi sredstva, kot je datum izteka z njim povezanih najemov.
57. Doba koristnosti sredstva se opredeli s pričakovano koristnostjo za subjekt. Usmeritev upravljanja sredstev v subjektu lahko vključuje odtujitev sredstev po določenem času ali po izrabi določenega obsega gospodarskih koristi ali možnih storitev, utelešenih v sredstvu. Zato je doba koristnosti sredstva lahko krajša od njegove uporabnostne dobe. Ocena dobe koristnosti posameznega opredmetenega sredstva je stvar presoje, ki temelji na izkušnji subjekta s podobnimi sredstvi.
58. Zemljišča in zgradbe so ločljiva sredstva in se za računovodske namene obravnavajo posebej, celo če so pridobljena skupaj. Zemljišče ima navadno neomejeno dobo koristnosti in se ne amortizira. Zgradbe imajo omejeno dobo koristnosti in so zato amortizirljiva sredstva. Povečanje vrednosti zemljišča, na katerem stoji zgradba, ne vpliva na določitev dobe koristnosti zgradbe.
59. Amortizirljivi znesek sredstva se določi po odštetju preostale vrednosti sredstva. Dejansko pa je preostala vrednost sredstva pogosto nebitvena in zato pri izračunu zneska amortizacije nepomembna. Če se sprejme primerjalna rešitev in se zdi preostala vrednost bistvena, se preostala vrednost oceni na dan pridobitve in se kasneje ne poveča za spremembe cen. Toda če se sprejme dovoljena drugačna rešitev, se izvede ocenitev na dan katerega koli kasnejšega prevrednotenja sredstva. Ocena temelji na preostali vrednosti na dan ocenitve podobnih sredstev, ki so dosegla konec svoje dobe koristnosti in so delovala v okoliščinah, podobnih tistim, v katerih se bo sredstvo uporabljalo.
60. Za dosledno razporejanje zneska amortizacije sredstva v njegovi dobi koristnosti je mogoče uporabljati različne metode amortiziranja. Te so metoda enakomernega amortiziranja, metoda padajočega amortiziranja in metoda funkcionalnega amortiziranja. Posledica metode enakomernega amortiziranja je stalni znesek amortizacije v vsej dobi koristnosti sredstva. Posledica metode padajočega amortiziranja so padajoči zneski amortizacije v vsej dobi koristnosti sredstva. Posledica metode funkcionalnega amortiziranja pa so zneski amortizacije, temelječi na pričakovani uporabi ali učinkih sredstva. Metodo amortiziranja sredstva je treba izbrati glede na pričakovani vzorec gospodarskih koristi ali možnih storitev in jo dosledno uporabljati iz obdobja v obdobje, razen če se spremeni pričakovani vzorec gospodarskih koristi ali možnih storitev iz tega sredstva.

61. Znesek amortizacije v obdobju se običajno pripozna kot odhodek. Toda v nekaterih okoliščinah se gospodarske koristi ali možne koristi, utelešene v sredstvu, izrabljajo v subjektu bolj pri proizvodnji drugih sredstev kot pri povečevanju odhodkov. V takšnem primeru je znesek amortizacije del stroškov drugih sredstev in se vključi v njihovo knjigovodsko vrednost. Na primer amortizacija proizvodnega obrata in opreme se všteje v stroške pretvarjanja zalog (glej MRSJS 12). Podobno je amortizacijo opredmetenih osnovnih sredstev, ki se uporabljajo v razvojnih dejavnostih, mogoče všteti v nabavno vrednost neopredmetenih sredstev, pripoznanih v skladu z ustreznimi mednarodnimi ali nacionalnimi računovodskimi standardi, ki obravnavajo neopredmetena osnovna sredstva.

Preveritev dobe koristnosti

62. **Dobo koristnosti posameznega opredmetenega osnovnega sredstva je treba redno preverjati in če se pričakovanja bistveno razlikujejo od prejšnjih ocen, je treba znesek amortizacije za obravnavano in prihodnja obdobja prilagoditi.**
63. V dobi obstoja sredstva lahko postane očitno, da je ocenjena doba koristnosti neustrezna. Na primer doba koristnosti sredstva se lahko podaljša s kasnejšimi stroški v zvezi z njim, ki izboljšajo njegovo stanje nad prvotno ocenjene norme dosežkov poslovanja. Na drugi strani pa tehnološke spremembe ali spremembe na trgu proizvodov utegnejo zmanjšati dobo koristnosti sredstva. V takšnih primerih je doba koristnosti in s tem tudi amortizacijsko stopnjo treba preračunati za obravnavano in prihodnja obdobja.
64. Usmeritev o popravilih in vzdrževanju v subjektu utegne prav tako vplivati na dobo koristnosti sredstva. Posledica usmeritve je lahko podaljšanje dobe koristnosti sredstva ali povečanje njegove preostale vrednosti. Toda sprejetje takšne usmeritve ne zanika potrebe po povečanju amortizacije. Nasprotno so nekatera sredstva slabo vzdrževana ali pa je vzdrževanje odloženo za nedoločen čas zaradi proračunskih omejitev. Kjer usmeritev upravljanja s sredstvi povečujejo fizično obrabljanje in staranje sredstva, se mora doba koristnosti ponovno oceniti in ustrezno prilagoditi.

Preveritev metode amortiziranja

65. **Metodo amortiziranja, ki se uporablja pri opredmetenih osnovnih sredstvih, je treba redno preverjati in če se pričakovani vzorci gospodarskih koristi ali možnih storitev, ki izhajajo iz takšnih sredstev, bistveno spremenijo, jo je treba spremeniti, tako da odraža spremenjene vzorce. Če je takšna sprememba metode amortiziranja potrebna, jo je treba obravnavati kot spremembo računovodske ocene, znesek amortizacije za obravnavano in prihodnja obdobja pa preračunati.**

OPREDMETENA OSNOVNA SREDSTVA

Nadomestljivost knjigovodske vrednosti – izgube zaradi oslabitve

66. Da bi subjekt določil, ali je kaka postavka opredmetenih osnovnih sredstev oslabiljena, uporabi ustrezen mednarodni ali nacionalni standard, ki obravnava oslabitev sredstev¹. MRS 36 – Oslabitev sredstev vsebuje navodila o tem, kako subjekt pregleduje knjigovodsko vrednost sredstev, ki jih drži za ustvarjanje pozitivnih denarnih tokov, kako ugotovi nadomestljivo vrednost takšnega sredstva in kdaj pripozna izgubo zaradi oslabitve.
67. MRS 22 podaja usmeritve kako obravnavati izgubo zaradi oslabitve, ki je pripoznana pred koncem prvega letnega obračunskega obdobja, ki se začne po poslovni združitvi, ki je prevzem.

Izločitve in odtujitve

68. **Opredmeteno osnovno sredstvo je treba izločiti iz bilance stanja ob odtujitvi ali če se trajno ne uporablja in od njegove odtujitve ni mogoče pričakovati nobenih prihodnjih gospodarskih koristi ali možnih storitev.**
69. **Dobički ali izgube, ki izhajajo iz izločitve ali odtujitve posameznega opredmetenega osnovnega sredstva, se ugotovijo kot razlika med ocenjenim čistim izkupičkom ob odtujitvi in knjigovodsko vrednostjo sredstva. Za namen izkazovanja v računovodskih izkazih se mora dobiček ali izguba vključiti v izkaz prihodkov in odhodkov kot prihodek ali odhodek.**
70. Če se kako opredmeteno osnovno sredstvo zamenja za podobno sredstvo v okoliščinah iz 22. člena, je nabavna vrednost pridobljenega sredstva enaka knjigovodski vrednosti odtujenega sredstva in se dobiček ali izguba ne pojavi.
71. Posli prodaje in povratnega najema se obračunavajo v skladu z MRSJS 13.
72. Opredmetena osnovna sredstva, ki se izločijo iz uporabe in se hranijo za odtujitev, se evidentirajo po knjigovodski vrednosti na dan izločitve iz uporabe. Najmanj konec vsakega poslovnega leta subjekt preizkusi, ali je sredstvo oslabiljeno v skladu z ustreznim mednarodnim ali nacionalnim računovodskim standardom, sprejetim v zvezi z oslabitvijo sredstev in temu ustrezno pripozna izgubo zaradi oslabitve.

¹ Odbor trenutno pripravlja standard o oslabitvi sredstev. Odbor je izdal osnutek 23 – Oslabitev sredstev. Odgovori prejeti na ta osnutek bodo pomagali Odboru pri pripravi mednarodnega računovodskega standarda za javni sektor o oslabitvi sredstev.

Razkrivanje

73. Računovodski izkazi morajo pri vsaki skupini opredmetenih osnovnih sredstev, pripoznani v računovodskih izkazih, ustrezno razkrivati :
- (a) podlage za merjenje, uporabljene pri ugotavljanju kosmate knjigovodske vrednosti. Če je bila uporabljena več kot ena podlaga, mora biti razkrit kosmati knjigovodski znesek za podlago pri vsaki skupini;
 - (b) uporabljene metode amortiziranja;
 - (c) dobo koristnosti ali uporabljene stopnje amortiziranja;
 - (d) kosmato knjigovodsko vrednost in nabrano amortizacijo (povezano z nabranimi izgubami zaradi oslabitve) na začetku in na koncu obdobja; in
 - (e) usklajevanje knjigovodske vrednosti na začetku in na koncu obdobja, ki kaže:
 - (i) nabave;
 - (ii) odtujitve;
 - (iii) pridobitve s poslovnim združevanjem;
 - (iv) povečanja ali zmanjšanja v obdobju zaradi prevrednotenij po 39., 49. in 50. členu ter morebitnih izgub zaradi oslabitve, pripoznanih ali odpravljenih neposredno v čistih sredstvih/kapitalu v skladu s sprejetim ustreznim mednarodnim ali nacionalnim računovodskim standardom;
 - (v) morebitne izgube zaradi oslabitve, pripoznane v izkazu prihodkov in odhodkov v obdobju v skladu s sprejetim ustreznim mednarodnim ali nacionalnim računovodskim standardom;
 - (vi) morebitne izgube zaradi oslabitve, odpravljene v izkazu prihodkov in odhodkov v obdobju v skladu s sprejetim ustreznim mednarodnim ali nacionalnim računovodskim standardom;
 - (vii) amortizacijo;
 - (viii) čiste tečajne razlike, ki izhajajo iz prevedbe računovodskih izkazov subjekta v tujini; in
 - (ix) druga gibanja.

74. **Računovodski izkazi morajo pri vsaki skupini opredmetenih osnovnih sredstev, pripoznani v računovodskih izkazih, prav tako razkrivati:**
- (a) **obstoj in znesek pravnih omejitev za opredmetena osnovna sredstva, zastavljena kot jamstvo za dolgove;**
 - (b) **računovodske usmeritve za ocenjene stroške obnavljanja prostora, v katerem so opredmetena osnovna sredstva;**
 - (c) **znesek stroškov gradnje opredmetenih osnovnih sredstev; in**
 - (d) **znesek finančnih obvez, prevzetih za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev.**
75. Izbira metode amortiziranja in ocena dobe koristnosti sredstev sta stvar presoje. Zato razkritje sprejetih metod in ocenjenih dob koristnosti ali amortizacijskih stopenj dá uporabnikom računovodskih izkazov informacije, ki jim omogočijo pregledati usmeritve, ki jih je izbralo ravnateljstvo, in olajšajo primerjave z drugimi subjekti. Iz podobnih razlogov je treba razkriti amortizacijo, razporejeno na obdobje, in celotni amortizacijski popravek vrednosti na koncu obdobja.
76. Subjekt v skladu z MRSJS 3 – Čisti presežek ali primanjkljaj v obdobju, bistvene napake in spremembe računovodskih usmeritev, razkriva naravo in učinke spremembe računovodske ocene, ki pomembno vpliva v obravnavanem obdobju ali ki bo verjetno pomembno vplivala na prihodnja obdobja. Takšno razkritje lahko izhaja iz sprememb ocen glede na:
- (a) preostale vrednosti;
 - (b) ocenjene stroške razgradnje in odstranitve posameznih delov opredmetenih osnovnih sredstev ter obnovitve prostora;
 - (c) dobo koristnosti; in
 - (d) metodo amortiziranja.
77. **Če se posamezna opredmetena osnovna sredstva prikažejo v prevrednotenem znesku, je treba razkriti:**
- (a) **podlago, uporabljeno pri prevrednotenju sredstev znotraj skupine;**
 - (b) **dejanski datum prevrednotenja;**
 - (c) **ali je sodeloval neodvisen ocenjevalec vrednosti;**
 - (d) **vrsto indeksov, uporabljenih pri ugotavljanju nadomestljive vrednosti;**

- (e) **presežek iz prevrednotenja, ki kaže gibanje v obdobju, in vsako omejitev razdelitve salda delničarjem ali drugim lastnikom kapitala;**
 - (f) **vsoto vseh presežkov iz prevrednotenja za posamezna opredmetena osnovna sredstva znotraj skupine opredmetenih osnovnih sredstev; in**
 - (g) **vsoto vseh primanjkljajev iz prevrednotenja za posamezna opredmetena osnovna sredstva znotraj skupine opredmetenih osnovnih sredstev.**
78. Subjekt razkrije informacije o oslavitvi opredmetenih osnovnih sredstev v skladu s sprejetim ustreznim mednarodnim ali nacionalnim računovodskim standardom, poleg informacij, ki jih zahteva člen 73(e)(iv) do (vi).
79. Za uporabnike računovodskih izkazov so koristne tudi naslednje informacije:
- (a) knjigovodska vrednost opredmetenih osnovnih sredstev, ki se začasno ne uporabljajo;
 - (b) kosmata knjigovodska vrednost vsakega v celoti amortiziranega opredmetenega osnovnega sredstva, ki se še uporablja;
 - (c) knjigovodska vrednost opredmetenih osnovnih sredstev, izločenih iz aktivne uporabe in hranjenih za odtujitev; in
 - (d) če se uporablja primerjalna rešitev, poštena vrednost opredmetenih osnovnih sredstev, če je ta pomembno drugačna od knjigovodske vrednosti.

Zato se subjektom razkrivanje teh postavk priporoča.

Prehodne določbe

80. **Subjektu ni potrebno pripoznati opredmetenih osnovnih sredstev za poročevalska obdobja, ki se začnejo na datum v roku petih let po prvi uporabi tega standarda.**
81. **Subjekt, ki prvič pripravlja in predstavlja računovodske izkaze na osnovi računovodenja, zasnovanega na nastanku dogodkov v skladu z mednarodnimi računovodskimi standardi za javni sektor, lahko na začetku pripozna opredmetena osnovna sredstva po nabavni ali pošteni vrednosti. Nabavna vrednost opredmetenih osnovnih sredstev, ki so bila pridobljena zastonj ali za neznatni znesek, je enaka njihovi pošteni vrednosti na dan pridobitve.**

82. 13. člen tega standarda določa, da se mora posamezno opredmeteno osnovno sredstvo pripoznati, če:
- (a) je verjetno, da bodo prihodnje gospodarske koristi ali možne storitve, povezane s sredstvom, pritekale v subjekt; in
 - (b) je nabavno vrednost sredstva za subjekt mogoče zanesljivo izmeriti.
83. Prehodne določbe v 80. in 81. členu so namenjene temu, da podajo izjeme v primerih, ko želi subjekt izpolniti zahteve tega standarda v smislu začetnega uvajanja računovodenja, zasnovanega na nastanku dogodkov v skladu z mednarodnimi računovodskimi standardi za javni sektor, ki bi pričelo veljati z datumom uveljavitve tega standarda ali kasneje. Ko subjekti prvič uporabijo računovodenje zasnovano na nastanku dogodkov v skladu z mednarodnimi računovodskimi standardi za javni sektor, se pojavijo težave pri sestavljanju splošnih informacij glede obstoja in vrednotenja sredstev. Zaradi tega v petletnem letnem obdobju, ki sledi prvi uporabi tega standarda, subjekti ne potrebujejo v celoti izpolnjevati zahtev 13. člena.
84. Ne glede na prehodne določbe 80. in 81. člena, se subjekte, ki so v postopku prve uporabe računovodenja, zaslovanega na nastanku dogodkov, vzpodbuja, da čimprej v celoti izpolnjujejo zahteve tega standarda.
85. Izjema od zahtev 13. člena pomeni, da zahtev tega standarda glede merjenja in vrednotenja ni potrebno upoštevati pri tistih sredstvih ali skupinah sredstev, ki niso pripoznana v skladu z 80. in 81. členom.
86. Ob začetni uporabi tega standarda lahko subjekt obvladuje sredstva, ki jih prej ni pripoznaval. Ta standard subjektom dovoljuje, da na začetku pripoznajo opredmetena osnovna sredstva po njihovi nabavni ali pošteni vrednosti. Če so sredstva na začetku pripoznana po nabavni vrednosti, pridobljena pa so bila zastonj ali za neznaten znesek, se nabavna vrednost določi po pošteni vrednosti sredstva na dan pridobitve. Če nabavna vrednost sredstva ni znana, se nabavna vrednost oceni glede na njegovo pošteno vrednost na dan pridobitve.
87. **Če subjekt uporabi prehodne določbe 80. in 81. člena, mora to razkriti. Informacije glede glavnih skupin sredstev, ki niso bila pripoznana na osnovi 80. člena, se morajo prav tako razkriti. Če subjekt uporabi prehodne določbe za drugo ali kasnejšo poročevalno obdobje, je treba podrobno glede sredstev ali skupin sredstev, ki niso bila razkrita na prejšnji poročevalski datum, so pa pripoznana zdaj, razkriti.**

Datum uveljavitve

88. **Ta mednarodni računovodski standard za javni sektor se začne uporabljati za računovodske izkaze za obračunska obdobja, ki se začno 1. januarja 2003 ali kasneje. Uporaba pred tem datumom je priporočljiva.**

89. Ko subjekt uporablja računovodenje, zasnovano na nastanku dogodkov, kot je to opredeljeno v mednarodnih računovodskih standardih za javni sektor za poročevalske namene po datumu uveljavitve, se ta standard uporablja za letne računovodske izkaze subjekta za obdobja, ki veljajo od ali po datumu uporabe.

Zgledi razkritij

Ta priloga je samo ponazoritev in ni del standarda. Njen namen je ponazoriti uporabo standarda, da bi bilo lažje razumeti njegov pomen.

Ministrstvo za notranje zadeve je subjekt javnega sektorja, ki obvladuje veliko opredmetenih osnovnih sredstev in je odgovoren za nadomestitev in vzdrževanje nepremičnin. V nadaljevanju so prikazani izseki razkritij k njegovemu izkazu bilance stanja za leto, ki se je končalo 31. decembra 20X1 ter bistvena razkritja v skladu s tem standardom.

Razkritja

1. Zemljišča

- a) Zemljišča so velikosti 20.000 hektarjev, nahajajo se na različnih lokacijah. Vrednotena so po poštteni vrednosti na 31. Decembar 20X1, oceno je opravil Državni urad za cenitve, ki je neodvisni ocenjevalec.

- b) Omejitve lastninske pravice:

500 hektarjev zemljišč (knjigovodska vrednost 62.500 enot) je označeno kot zemljišče nacionalnega interesa in se ne sme prodati brez odobritve vlade. 200 hektarjev zemljišč (knjigovodska vrednost 25.000 enot), se prav tako obravnava kot zemljišče nacionalnega interesa, kot tudi 2.000 hektarjev zemljišč (knjigovodska vrednost 250.000 enot), ki niso predmet nacionalnega interesa, saj so prejšnji lastniki vložili lastniške zahtevke pri mednarodnem sodišču za človekove pravice, to pa je odločilo, da se zemljišča ne smejo prodati, dokler ni o zahtevku odločeno; ministrstvo za te primere priznava pristojnost omenjenega mednarodnega sodišča.

2. Zgradbe

- a) Zgradbe sestavljajo poslovne zgradbe in industrijski obrati na različnih lokacijah.
- b) Zgradbe se na začetku pripoznajo po nabavni vrednosti, vendar se stalno prevrednotujejo na tržno vrednost. Državni urad za cenitve stalno v krajših časovnih obdobjih ugotavlja njihovo tržno vrednost. Prevrednotenja se redno opravljajo.
- c) Amortizacija se obračunava enakomerno v dobi koristnosti zgradbe. Doba koristnosti za poslovne zgradbe znaša 25 let, za industrijske obrate pa 15 let.

- d) Ministrstvo pripoznava ocenjene stroške obnove zgradb kot strošek zgradb, ko ti stroški izpolnjujejo pogoje za pripoznavanje obveznosti.
- e) Ministrstvo je sklenilo pet pogodb za gradnjo novih zgradb; celotni pogodbeni stroški znašajo 250.000 enot.

3. *Stroji*

- a) Stroji se vrednotijo po nabavni vrednosti, ki je zmanjšana za amortizacijo.
- b) Amortizacija se obračunava enakomerno v dobi koristnosti stroja.
- c) Stroji imajo različne dobe koristnosti:

<i>Traktorji:</i>	<i>10 let</i>
<i>Oprema za pranje:</i>	<i>4 let</i>
<i>Žerjavi:</i>	<i>15 let</i>

- d) Ministrstvo je sklenilo pogodbo za zamenjavo žerjavov, ki jih uporablja za čiščenje in vzdrževanje zgradb – pogodbeni stroški znašajo 100.000 enot.

4. *Pohištvo in oprema*

- a) Pohištvo in oprema se vrednotijo po nabavni vrednosti, ki je zmanjšana za amortizacijo.
- b) Amortizacija se obračunava enakomerno v dobi koristnosti pohištva in opreme.
- c) Vse postavke v tej skupini imajo dobo koristnosti 5 let.

OPREDMETENA OSNOVNA SREDSTVA

Uskladitve (v 000 denarnih enot)

	Zemljišča		Zgradbe		Stroji		Pohištvo in vgrajena oprema	
	20X1	20X0	20X1	20X0	20X1	20X0	20X1	20X0
Poročevalsko obdobje								
Otvoritveno stanje	2.250	2.025	2.090	2.260	1.085	1.100	200	150
Povečanja			250	100	120	200	20	100
Zmanjšanja			150	40	60	80	20	-
Amortizacija (kot v izkazu prihodkov in odhodkov)			160	180	145	135	50	50
Prevrednotenja (čista)	250	225	-30	-50				
Končno stanje (kot v izkazu bilance stanja)	2.500	2.250	2.000	2.090	1.000	1.085	150	200

Vsota presežkov iz prevrednotenja (78(f) . člen)	750	500	250	250				
Vsota primanjkljajev iz prevrednotenja (78(g). člen)	25	25	380	350				

Kosmata knjigovodska vrednost	2.500	2.250	2.500	2.430	1.500	1.440	250	250
Nabrana amortizacija	-	-	500	340	500	355	100	50
Čista knjigovodska vrednost	2.500	2.250	2.000	2.090	1.000	1.085	150	200



Primerjava z MRS 16

Mednarodni računovodski standard za javni sektor (MRSJS) 17 – Opredmetena osnovna sredstva je izpeljan iz Mednarodnega računovodskega standarda (MRS) 16 (spremenjen 1998) – Opredmetena osnovna sredstva. Najpomembnejše razlike med MRSJS 17 in MRS 16 so naslednje:

- V času izdaje tega standarda odbor javnega sektorja ni preučil uporabnosti MRS 41 – Kmetijstvo za subjekte javnega sektorja, zato MRSJS 17 ne odraža dopolnil, ki jih vsebuje MRS 16 po izdaji MRS 41.
- MRSJS ne zahteva ali prepoveduje pripoznavanje sredstev naravne in kulturne dediščine. Subjekt, ki pripozna sredstva naravne in kulturne dediščine, mora izpolniti zahteve tega standarda glede razkrivanja za tista sredstva naravne in kulturne dediščine, ki so bila pripoznana, lahko pa tudi, vendar ni zavezan, izpolni ostale zahteve tega standarda v zvezi s sredstvi naravne in kulturne dediščine. MRS 16 ne vsebuje podobne izključitve.
- MRS 16 določa, da se morajo postavke opredmetenih osnovnih sredstev na začetku meriti po nabavni vrednosti. MRSJS 17 navaja, da v kolikor je postavka pridobljena zastonj ali za minimalen znesek, je njena nabavna vrednost njena poštena vrednost na dan pridobitve.
- MRS 16 določa, da se kasnejši stroški za opredmetena osnovna sredstva usredstviijo, če je verjetno, da bodo prihodnje ekonomske koristi pritekale v subjekt nad prej ocenjeno normo dosežkov poslovanja. MRSJS 17 obravnava to vprašanje podobno, vendar se nanaša na nazadnje ocenjeno normo dosežkov poslovanja – ne na tisto, ki je bila ocenjena na začetku – kot norma.
- MRS 16 določa, da mora podjetje, če sprejme dovoljeno drugačno rešitev in izkazuje postavke opredmetenih osnovnih sredstev po prevrednotenih vrednostih, razkriti enakovredno izvorno vrednost. Te zahteve ni v MRSJS 17.
- V skladu z MRS 16 se presežki in zmanjšanja iz naslova prevrednotenja lahko pobotajo le na osnovi posameznih postavk. V skladu z MRSJS 17 se lahko presežki in zmanjšanja iz naslova prevrednotenja pobotajo na osnovi skupine sredstev.
- MRSJS 17 ne določa izjeme od zahteve po primerjalnih informacijah za razkritja v 73. členu, medtem ko MRS 16 določa izjemo.

- MRSJS 17 vsebuje prehodne določbe, ki subjektom dovoljujejo, da ne pripoznajo opredmetenih osnovnih sredstev za poročevalska obdobja, ki se začnejo na datum v roku 5 let po prvi uporabi tega standarda. Prehodne določbe prav tako dovoljujejo subjektom, da pripoznajo opredmetena osnovna sredstva po pošteni vrednosti ob prvi uporabi tega standarda. MRS 16 ne vsebuje teh prehodnih določb.
- MRSJS 17 vsebuje drugačne opredelitve pojmov tehničnih izrazov kot MRS 16.
- Okvir SMRS opredeljuje sredstvo kot dejavnik, ki ga obvladuje podjetje kot rezultat preteklih dogodkov in od katerega se pričakuje, da bodo od njega v podjetje pritekale prihodnje gospodarske koristi. MRSJS 18 določa rahlo spremenjeno opredelitev, ki vsebuje pojem možnih storitev.
- V MRSJS 17 so bile dodane dodatne razlage, ki jih ni v MRS 16 z namenom razjasniti uporabnost standardov za računovodenje subjektov javnega sektorja.
- MRSJS 17 v nekaterih primerih uporablja drugačno izrazoslovje kot MRS 16. Najpomembnejši primeri so uporaba izrazov »subjekt«, »prihodek«, »izkaz prihodkov in odhodkov« in »čista sredstva/kapital« v MRSJS 17. Ustrezni izrazi v MRS 16 so »podjetje«, »dohodek«, »izkaz poslovnega izida« in »kapital«.