

Slovenski računovodski standard 1 (2016)

OPREDMETENA OSNOVNA SREDSTVA

A. Uvod

Ta standard se uporablja pri knjigovodskem razvidovanju, obračunavanju in razkrivanju zemljišč, zgradb, opreme in drugih opredmetenih osnovnih sredstev. Obdeluje

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

Povezan je predvsem s slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) 2, 8, 14, 15, 20 in 21.

Standard (poglavje B) je treba brati skupaj z opredelitvami ključnih pojmov (poglavjem C), pojasnili (poglavjem Č) in Uvodom v slovenske računovodske standarde in okvirom SRS (2016).

B. Standard

a) Razvrščanje opredmetenih osnovnih sredstev

1.1. Opredmeteno osnovno sredstvo je sredstvo, ki ga ima organizacija v lasti ali finančnem najemu ali ga na drug način obvladuje ter ga uporablja pri ustvarjanju proizvodov ali opravljanju storitev oziroma dajanju v najem ali za pisarniške namene in ga bo po pričakovanjih uporabljala v te namene v več kot enem obračunskem obdobju.

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

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

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

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

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

b) Pripoznavanje in odpravljanje pripoznanj opredmetenih osnovnih sredstev

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

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

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

c) Začetno računovodsko merjenje in amortiziranje opredmetenih osnovnih sredstev

1.10. Opredmeteno osnovno sredstvo, ki izpolnjuje pogoje za pripoznanje, se ob začetnem pripoznanju ovrednoti po nabavni vrednosti.

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

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

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

1.13. Nabavna vrednost opredmetenega osnovnega sredstva, pridobljenega z zamenjavo za kako drugo nedenarno sredstvo ali za sredstvo, ki je deloma denarno in deloma nedenarno, se določi po pošteni vrednosti pridobljenega opredmetenega osnovnega sredstva, razen če a) menjalni posel nima komercialne (trgovalne vsebine) ali b) poštene vrednosti niti prejetega niti danega sredstva ni mogoče zanesljivo izmeriti.

Menjalni posel ima komercialno vsebino, če:

a) se ustroj (tveganje, časovna razporeditev in višina) denarnih tokov prejetega sredstva razlikuje od ustroja denarnih tokov danega sredstva, ali

- b) se vrednost tistega dela poslovanja organizacije, na katerega je menjalna transakcija vplivala, zaradi tega posla spremeni, in
- c) je razlika v točkah a) ali b) velika v primerjavi s pošteno vrednostjo zamenjanih sredstev.

Zaradi ugotavljanja komercialne vsebine menjalnega posla mora vrednost tistega dela poslovanja organizacije, na katerega je menjalna transakcija vplivala, odražati denarne tokove po obdavčitvi.

Če se prejeto sredstvo v zamenjavi ne ovrednoti po poštenu vrednosti, se njegova nabavna vrednost izmeri po knjigovodski vrednosti danega sredstva.

Opredmeteno osnovno sredstvo, pridobljeno z državno podporo ali donacijo, se izkazuje po nabavni vrednosti, če ni znana, pa po poštenu vrednosti.

1.14. Vlaganja v opredmetena osnovna sredstva v tuji lasti se v poslovnih knjigah vlagatelja izkazujejo kot samostojno razpoznavna opredmetena osnovna sredstva ali kot deli opredmetenih osnovnih sredstev, če so izpolnjeni pogoji iz SRS 1.1.

1.15. Stroški, ki nastajajo v zvezi z opredmetenim osnovnim sredstvom po začetni pripoznavi sredstva, povečujejo njegovo nabavno vrednost, če so izpolnjeni pogoji iz SRS 1.7. razen primerov iz SRS 1.16.

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

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

1.17. Za opredmeteno osnovno sredstvo se v knjigovodskih razvidih izkazuje posebej nabavna oziroma revalorizirana nabavna vrednost, posebej amortizacijski popravek vrednosti in posebej nabrana izguba zaradi oslabitve, v bilanci stanja pa zgolj knjigovodska vrednost, ki je znesek, s katerim se sredstvo izkaže po odštetju vseh nabranih amortizacijskih popravkov vrednosti in nabranih izgub zaradi oslabitve.

1.18. Ob začetku amortiziranja se določijo metoda amortiziranja opredmetenih osnovnih sredstev in letne amortizacijske stopnje.

1.19. Izbrana metoda amortiziranja se dosledno uporablja iz obračunskega obdobja v obračunsko obdobje. Uporabljena metoda amortiziranja se presodi vsaj ob koncu vsakega poslovnega leta in če se pričakovani vzorec uporabe bodočih gospodarskih koristi, izvirajočih iz amortizirivega sredstva, pomembno spremeni, se metoda amortiziranja spremeni tako, da ustreza spremenjenemu vzorcu. Taka sprememba se obravnava kot sprememba računovodske ocene.

1.20. Za strogo dosledno razporejanje zneska amortizacije sredstva v njegovi dobi koristnosti je mogoče uporabljati različne metode: metodo enakomernega časovnega amortiziranja, metodo padajočega amortiziranja in metodo proizvedenih enot. Uporabljena metoda amortiziranja odseva ocenjeni vzorec pojavljanja gospodarskih koristi iz opredmetenega osnovnega sredstva. Če vzorca ni mogoče zanesljivo ugotoviti, se uporabi metoda enakomernega časovnega amortiziranja. Preostala vrednost se praviloma upošteva le pri pomembnih postavkah, pri čemer se upoštevajo tudi stroški likvidacije opredmetenega osnovnega sredstva; če so stroški likvidacije večji od ocenjene preostale

vrednosti, se preostala vrednost pri amortiziranju ne upošteva. Preostala vrednost se preveri najmanj na koncu vsakega poslovnega leta. Amortizacija, obračunana za vsako obračunsko obdobje, se pripozna kot strošek.

Stroški amortizacije se lahko zadržujejo v vrednosti nedokončane proizvodnje in proizvodov, preden se pojavijo med poslovnimi odhodki in vplivajo na poslovni izid posameznega obračunskega obdobja.

1.21. Stroški amortizacije opredmetenih osnovnih sredstev, pridobljenih z državnimi podporami ali z donacijami, se obračunavajo posebej; iz odloženih prihodkov se vnašajo med poslovne prihodke posameznega poslovnega leta zneski, ki ustrezajo tako obračunanim stroškom amortizacije.

1.22. Opredmeteno osnovno sredstvo se začne amortizirati prvi dan naslednjega meseca potem, ko je razpoložljivo za uporabo. Sredstvo je razpoložljivo za uporabo, ko je sredstvo na svojem mestu in v stanju, v katerem bo lahko delovalo na način, ki ga je poslovodstvo predvidevalo.

Stroški amortizacije se pripoznavajo na podlagi doslednega razporejanja amortizirljivih zneskov opredmetenih osnovnih sredstev po posameznih obračunskih obdobjih, v katerih izhajajo iz njih gospodarske koristi.

1.23. Doba koristnosti opredmetenega osnovnega sredstva je odvisna od a) pričakovanega fizičnega izrabljanja; b) pričakovanega tehničnega staranja; c) pričakovanega gospodarskega staranja ter č) pričakovanih zakonskih in drugih omejitev uporabe. Kot doba koristnosti posameznega sredstva se upošteva tista, ki je glede na posameznega izmed naštetih dejavnikov najkrajša.

1.24. Med letom se glede na izbrano medletno poročanje organizacije obračunavajo začasni stroški amortizacije. Končni obračun amortizacije se izdela ob sestavi računovodskih izkazov za zunanje poročanje.

1.25. Ob sestavljanju vsakokratnih končnih obračunov amortizacije je treba pri pomembnejših postavkah preverjati dobo koristnosti opredmetenih osnovnih sredstev, amortizacijske stopnje pa glede na to preračunati, če so pričakovanja pomembno drugačna od ocen. Učinek preračuna se obravnava kot sprememba računovodske ocene.

1.26. Amortiziranje opredmetenih osnovnih sredstev, danih v poslovni najem, se izvaja po določbah SRS 1.19. do 1.25.

1.27. Opredmeteno osnovno sredstvo, pridobljeno na podlagi finančnega najema, je sestavni del opredmetenih osnovnih sredstev najemodajalca. Njegova nabavna vrednost je enaka poštenu vrednosti ali sedanji vrednosti najmanjše vsote najemnin, in sicer tisti, ki je manjša. Vsi začetni neposredni stroški, ki jih nosi najemnik, se prištejejo znesku, ki je pripoznan kot sredstvo.

Pri izračunu sedanje vrednosti najmanjše vsote najemnin je diskontna mera z najemom povezana obrestna mera, če jo je mogoče določiti, v nasprotnem primeru pa predpostavljena obrestna mera za izposojanje, ki jo mora plačati najemnik.

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

Amortiziranje opredmetenih osnovnih sredstev, vzetih v finančni najem, mora biti usklajeno z amortiziranjem drugih podobnih opredmetenih osnovnih sredstev. Če ni utemeljenega zagotovila, da bo najemnik prevzel lastništvo do konca trajanja finančnega najema, je treba takšno opredmeteno

osnovno sredstvo povsem amortizirati bodisi med trajanjem finančnega najema bodisi v dobi njegove koristnosti, in sicer v tistem obdobju, ki je krajše. Stroški amortizacije s finančnim najemom pridobljenih opredmetenih osnovnih sredstev se obračunavajo posebej.

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

1.30. Razlika med čisto prodajno vrednostjo ob odtujitvi in knjigovodsko vrednostjo odtujenega opredmetenega osnovnega sredstva se prenese med prevrednotovalne poslovne prihodke, če je čista prodajna vrednost ob odtujitvi večja od knjigovodske vrednosti, oziroma med prevrednotovalne poslovne odhodke, če je knjigovodska vrednost večja od čiste prodajne vrednosti ob odtujitvi.

1.31. Za merjenje po pripoznanju opredmetenega osnovnega sredstva mora organizacija za svojo računovodsko usmeritev izbrati ali model nabavne vrednosti ali model revaloriziranja; izbrano usmeritev uporablja za celotno skupino opredmetenih osnovnih sredstev. Model revaloriziranja organizacija lahko izbere le za prevrednotenje zemljišč in zgradb.

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

č) Prevrednotovanje opredmetenih osnovnih sredstev

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

1.33. Po pripoznanju je treba opredmeteno osnovno sredstvo, katerega pošteno vrednost je mogoče zanesljivo izmeriti in za katerega merjenje po pripoznanju je organizacija izbrala model revaloriziranja ob upoštevanju SRS 1.31., razvidovati po revaloriziranjem znesku, ki je njegova poštena vrednost na dan revaloriziranja, zmanjšana za vsak kasnejši amortizacijski popravek vrednosti in kasnejše nabrane izgube zaradi oslabitve. Revaloriziranje mora biti dovolj redno, da se knjigovodska vrednost ne razlikuje pomembno od tiste, ki bi se ugotovila z uporabo poštene vrednosti na dan bilance stanja.

1.34. Poštena vrednost se ugotavlja v skladu s SRS 16 – Ugotavljanje in merjenje poštene vrednosti.

1.35. Kadar se opredmeteno osnovno sredstvo prevrednoti po modelu revaloriziranja, se na dan revaloriziranja amortizacijski popravek vrednosti izloči v breme nabavne oziroma revalorizirane nabavne vrednosti sredstva in se čisti knjigovodski znesek revalorizira na novo pošteno vrednost, ki postane nova revalorizirana vrednost, od katere se obračunava amortizacija

Znesek preračuna v zvezi z izločitvijo amortizacijskega popravka vrednosti in revaloriziranjem na novo pošteno vrednost povečuje ali zmanjšuje knjigovodsko vrednost.

1.36. Če se kako opredmeteno osnovno sredstvo revalorizira, se mora revalorizirati celotna skupina opredmetenih osnovnih sredstev, v katero spada.

1.37. Če se knjigovodska vrednost sredstva zaradi revaloriziranja poveča, se povečanje prizna neposredno v kapitalu kot revalorizacijska rezerva. Povečanje iz revaloriziranja pa se med poslovnimi prihodki pripozna v poslovnem izidu, če in kolikor se odpravi zmanjšanje iz oslabitve istega sredstva, ki je bilo prej pripoznano v poslovnem izidu.

1.38. Če se knjigovodska vrednost sredstva zaradi revaloriziranja zmanjša, zmanjšanje do razpoložljivega zneska najprej bremeni revalorizacijsko rezervo, razlika pa se med poslovnimi odhodki pripozna v poslovnem izidu.

1.39. Revalorizacijska rezerva se odpravi v preneseni poslovni izid, ko je pripoznanje revaloriziranega opredmetenega sredstva odpravljeno. Noben del revalorizacijske rezerve se ne sme razdeliti niti neposredno niti posredno, razen če pomeni dejansko ustvarjen dobiček; to je razlika med čisto prodajno vrednostjo od odtujitve opredmetenega osnovnega sredstva in knjigovodsko vrednostjo opredmetenega osnovnega sredstva.

1.40. Opredmeteno osnovno sredstvo se prevrednoti zaradi oslabitve, če njegova knjigovodska vrednost presega njegovo nadomestljivo vrednost. Kot nadomestljiva vrednost se šteje poštena vrednost, zmanjšana za stroške prodaje ali vrednost pri uporabi, odvisno od tega, katera je večja. Če poštene vrednosti ni mogoče zanesljivo izmeriti, se kot nadomestljiva vrednost upošteva vrednost pri uporabi. Ocenjevanje vrednosti pri uporabi obsega

- a) ocenjevanje prejemkov in izdatkov, ki bodo izhajali iz nadaljnje uporabe sredstva in njegove končne odtujitve, ter
- b) uporabo ustrezne diskontne mere pri teh prihodnjih denarnih tokovih.

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

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

Zmanjšanje vrednosti amortizirljivih sredstev zaradi oslabitve ni strošek amortizacije, temveč prevrednotovalni poslovni odhodek v zvezi z amortizirljivimi sredstvi.

1.41. Izgube zaradi oslabitve, pripoznane pri opredmetenem osnovnem sredstvu v prejšnjih obdobjih, je treba razveljaviti, kadar in zgolj kadar se je spremenila ocena, uporabljena za ugotovitev nadomestljive vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva, potem ko je bila pripoznana zadnja izguba zaradi oslabitve. V takšnem primeru je treba knjigovodsko vrednost sredstva povečati na njegovo nadomestljivo vrednost. Takšno povečanje je razveljavitev izgube zaradi oslabitve. Pri razveljavitvi izgube zaradi oslabitve opredmetenega osnovnega sredstva pa povečana knjigovodska vrednost ne sme presegati knjigovodske vrednosti, ki bi bila ugotovljena (po odštetju amortizacijskega popravka vrednosti), če pri njem v prejšnjih letih ne bi bila pripoznana izguba zaradi oslabitve, razen če je takšno povečanje posledica revaloriziranja. Razveljavitev izgube zaradi oslabitve opredmetenega osnovnega sredstva, ki se meri po modelu nabavne vrednosti, se pripozna v izkazu poslovnega izida.

Podrobnejša pravila oslabitve opredmetenih osnovnih sredstev ureja SRS 17 – Oslabitev opredmetenih osnovnih in neopredmetenih sredstev.

d) Razkrivanje opredmetenih osnovnih sredstev

1.42. Organizacije, ki niso zavezane reviziji, morajo razkrivati samo zakonsko določene informacije in podatke, preostale organizacije pa morajo zadostiti tudi zahtevam po razkrivanju v skladu s tem standardom. Ta razkritja so predpisana za vse pomembne zadeve. Naravo in stopnjo pomembnosti opredeli organizacija v svojih aktih.

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

1.44. Pri vsaki večji skupini amortizirljivih sredstev se razkrivajo a) podlage za vrednotenje, uporabljene pri določanju zneskov, s katerimi se izkazujejo amortizirljiva sredstva; b) uporabljene metode amortiziranja; c) upoštevane dobe koristnosti ali amortizacijske stopnje; ter č) kosmati znesek vrednosti amortizirljivih sredstev in z njimi povezan popravek vrednosti.

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

C. Opredelitve ključnih pojmov

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

- a) **Nabavna vrednost** je znesek denarnih sredstev ali denarnih ustreznikov ali pa poštena vrednost drugih nadomestil, plačana oziroma dana za pridobitev sredstva v času njegove nabave ali gradnje ali, kjer je primerno, znesek, pripisan k temu sredstvu ob začetnem pripoznanju.
- b) **Revalorizirana vrednost** je zaradi revaloriziranja spremenjena vrednost opredmetenega osnovnega sredstva, ki se meri po modelu revaloriziranja.
- c) **Knjigovodska vrednost** je znesek, s katerim se sredstvo pripozna po odštetju vseh nabranih amortizacijskih popravkov in nabranih izgub zaradi oslabitve.
- č) **Nadomestljiva vrednost** sredstva ali denar ustvarjajoče enote je večja izmed dveh postavk: njegova (njena) poštena vrednost, zmanjšana za stroške prodaje, ali njegova (njena) vrednost pri uporabi.
- d) **Doba koristnosti** je obdobje, v katerem je pričakovati, da bo sredstvo na voljo organizaciji za uporabo, ali obdobje, v katerem je pričakovati, da bo organizacija proizvedla določeno število proizvodnih ali podobnih enot z uporabo takšnega sredstva.
- e) **Amortiziranje** je razporejanje vrednosti amortizirljivega sredstva na zneske, v katerih ga v ocenjeni dobi njegove koristnosti postopoma zapušča in ki pomenijo stroške. **Amortizacija** je

znesek, ki v posameznem obračunskem obdobju zapusti amortizirljivo sredstvo in je tedanji strošek.

- f) **Amortizirljiva sredstva** so sredstva, ki a) se uporabljajo v obdobju, daljšem od poslovnega leta; b) imajo omejeno dobo koristnosti ter c) so namenjena uporabi pri proizvodnji ali dobavljanju proizvodov in storitev, se posojajo drugim za plačilo ali se posedujejo iz drugih razlogov.
- g) **Amortizirljivi znesek** je nabavna vrednost, popravljena pri prevrednotenju sredstva in zmanjšana za ocenjeno preostalo vrednost.
- h) **Amortizacijska osnova** je pri enakomernem časovnem amortiziranju enaka amortizirljivemu znesku, pri padajočem časovnem amortiziranju pa je lahko enaka vsakokratni knjigovodski vrednosti, zmanjšani za ocenjeno preostalo vrednost.
- i) **Amortizacijska stopnja** je pri enakomernem časovnem amortiziranju razmerje med vrednostjo, ki se v posameznih letih prenaša na poslovne učinke, in amortizacijsko osnovo, pri padajočem časovnem amortiziranju pa je lahko tudi razmerje med preostalo dobo koristnosti in celotno dobo koristnosti.
- j) **Časovno amortiziranje** je obračunavanje amortizacije glede na dobo koristnosti.
- k) **Metoda proizvedenih enot (uporabnostno oziroma funkcionalno amortiziranje)** je ena izmed metod obračunavanja amortizacije, pri kateri obračunani zneski amortizacije temeljijo na pričakovani uporabi ali učinkih sredstva.
- l) **Doba gospodarne uporabe** je doba, v kateri je pričakovati, da bo sredstvo lahko gospodarno uporabljal en uporabnik ali več uporabnikov, ali doba, v kateri je mogoče pričakovati, da bo en ali več uporabnikov s sredstvom pridobil(-o) neko število proizvodnih ali podobnih enot.
- m) **Preostala vrednost sredstva** je ocenjeni znesek, ki bi ga organizacija na ta dan prejela za odtujitev sredstva, po zmanjšanju za pričakovane stroške odtujitve, če bi starost in stanje sredstva že nakazovala konec njegove dobe koristnosti.
- n) **Stroški odtujitve** so stroški, ki jih je mogoče pripisati neposredno odtujitvi sredstva ali denar ustvarjajoče enote, brez stroškov financiranja in davka iz dobička. To so na primer stroški prodaje, ki obsegajo predvsem morebitne pravne stroške, dajatve, stroške odstranitve sredstva in neposredne dodatne stroške, povezane s pripravljanjem sredstva za prodajo. Stroški prodaje izključujejo prevozne in druge stroške, ki so potrebni, da pride sredstvo na trg.
- o) **Izguba zaradi oslabitve** je znesek, za katerega knjigovodska vrednost sredstva ali denar ustvarjajoče enote presega njegovo (njeno) nadomestljivo vrednost
- p) **Finančni najem** je najem, pri katerem se pomembna tveganja in pomembne koristi, povezani z lastništvom nad najetim opredmetenim osnovnim sredstvom, prenesejo na najemnika. Lastninska pravica lahko preide na najemnika ali pa tudi ne. Takega najema praviloma ni mogoče enostransko razveljaviti. Najemodajalcu zagotavlja povrnitev naložbe v najem in še dobiček.
- r) **Najmanjša vsota najemnina** je znesek, ki ga najemnik plača ali plačuje med trajanjem najema ter od katerega so odšteti stroški za storitve in davki, ki jih je moral plačati najemodajalec, a jih bo dobil vrnjene, in sicer pri najemniku skupaj z vsemi zneski, za katere jamči najemnik, z njim povezana stranka ali pa kaka druga neodvisna stranka.

- s) **Pri najemu sprejeta (uporabljena) obrestna mera** je diskontna stopnja (razobrestovalna mera), ki na začetku najema povzroči, da je sedanja vrednost seštevka najmanjše vsote najemnin in nezajamčene preostale vrednosti enaka vsoti poštene vrednosti v najem danega sredstva in vseh začetnih neposrednih stroškov najemodajalca.
- š) **Pri najemu predpostavljena obrestna mera** je obrestna mera, ki bi jo najemnik moral plačati za podoben najem. Če je ni mogoče določiti, pa je to obrestna mera, ki bi jo najemnik moral plačati na začetku najema, če bi si za podoben čas in na podlagi podobnega jamstva sposodil denar, potreben za nakup sredstva.
- t) **Stroški izposojanja** so obresti in drugi stroški, ki nastajajo v organizaciji v zvezi z izposojanjem finančnih sredstev za pridobitev opredmetenega osnovnega sredstva. To so tisti stroški, ki bi se jim bilo mogoče izogniti, če se ne bi pojavili izdatki za sredstvo v pripravi. Določijo se v znesku dejanskih stroškov namenskih posojil, ali na podlagi sodila za pripis stroškov nenamenskih posojil, zmanjšano za vse morebitne prihodke od financiranja v zvezi z začasno finančno naložbo izposojenih sredstev. Organizacija ne začne s pripisom stroškov izposojanja k delu nabavne vrednosti preden so izpolnjeni vsi naslednji pogoji:
 - a) v organizaciji nastanejo izdatki za sredstvo,
 - b) v organizaciji nastanejo stroški izposojanja in
 - c) organizacija začne dejavnosti, ki so potrebne za pripravo sredstva.
- u) **Nekratkoročna sredstva (skupina za odtujitev) za prodajo** so nekratkoročna sredstva (skupina za odtujitev), za katerih (katere) knjigovodsko vrednost se utemeljeno predvideva, da bo poravnana predvsem s prodajo v naslednjih dvanajstih mesecih, in ne z nadaljnjo uporabo.
- v) **Biološko sredstvo** je živa žival ali rastlina.
- z) **Kmetijska dejavnost** je uravnavanje biološkega preobražanja živih živali ali rastlin (bioloških sredstev) v organizaciji v sredstva za prodajo, v kmetijske pridelke ali v dodatna biološka sredstva. Kmetijska dejavnost obsega različne vrste dejavnosti, na primer živinorejo, gozdarstvo, pospravljanje letnih ali večletnih pridelkov, gojitev sadovnjakov in nasadov, cvetličarstvo in vodogojstvo (tudi ribogojstvo). Zemljišča, povezana s kmetijsko dejavnostjo, se obravnavajo enako kot druga zemljišča.

Č. Pojasnila

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

1.47. Nadomestni deli se kupujejo in z njimi zamenjujejo deli opredmetenih osnovnih sredstev za različne namene, ki so pogosto odvisni tudi od tehničnih okoliščin delovanja, zato se računovodsko obravnavajo v skladu z dejansko namembnostjo. Nadomestni deli večjih vrednosti se praviloma obravnavajo kot opredmetena osnovna sredstva, ki se amortizirajo ne glede na začetek uporabe, nadomestni deli, ki se uporabljajo pri enem samem osnovnem sredstvu, pa se amortizirajo v dobi koristnosti tega sredstva. Nadomestni deli, namenjeni popravilom ali vzdrževanju, se obrav-

navajo kot material za vzdrževanje, ki se ob nabavi prenese v vrednost zalog materiala, po vgraditvi pa se njihova vrednost zmanjša v breme stroškov materiala.

1.48. Stroški izposojanja v zvezi s pridobitvijo opredmetenega osnovnega sredstva se vštevajo v nabavno vrednost opredmetenega osnovnega sredstva do njegove usposobitve za uporabo, če nastaja dlje kot eno leto.

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

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

1.50. Če se na novo pridobljena in pripoznana zgradba, ki je del opredmetenih osnovnih sredstev, zaradi graditve nove zgradbe, ki bo del opredmetenih osnovnih sredstev, odstrani, je knjigovodska vrednost obstoječe zgradbe strošek priprave gradbišča, ki se všteje v nabavno vrednost nove zgradbe.

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

1.52. Zemljišča in zgradbe so ločljiva sredstva in se obravnavajo posebej, celo če so pridobljena skupaj. Razen nekaterih zemljišč, kot so kamnolomi in odlagališča odpadkov, imajo zemljišča neomejeno dobo koristnosti, zato se ne amortizirajo. Če so v nabavno vrednost sredstev všteti stroški razgradnje, odstranitve ali obnove prostora, na katerem se ta nahajajo, se njihov del v nabavni vrednosti amortizira v obdobju pridobivanja koristi iz teh stroškov.

1.53. Amortizacija se obračunava posamično, skupinsko pa se lahko samo pri drobnem inventarju iste vrste ali podobnega namena.

1.54. Amortizacija sestavnih delov opredmetenih osnovnih sredstev se obravnava posebej. Sestavni deli opredmetenih osnovnih sredstev se za obračun amortizacije lahko razporedijo v skupine. Posebej se amortizira tudi preostanek sredstva, ki ga sestavljajo tisti deli sredstva, ki sami po sebi niso pomembni.

1.55. Amortizacijo je treba obračunavati, tudi če se sredstvo ne uporablja več ali je izločeno iz uporabe, dokler ni v celoti amortizirano. Pri metodi proizvedenih enot (funkcionalnem amortiziranju) je znesek amortizacije lahko nič, ker ni proizvodnje.

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

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

1.58. Ne glede na določbe SRS 1.31. se biološko sredstvo, ki je opredmeteno osnovno sredstvo in se v skladu s SRS 1.1. uporablja v kmetijski dejavnosti, meri po poštene vrednosti, zmanjšani za stroške prodaje, kadar je na dan začetnega pripoznanja pošteno vrednost takega biološkega sredstva mogoče zanesljivo izmeriti.

Biološko sredstvo, ki se fizično drži zemljišča (na primer drevo v gozdnem nasadu), se meri po poštene vrednosti, zmanjšani za stroške prodaje, ločeno od zemljišča.

Če obstaja za biološko sredstvo v njegovi sedanjosti namestitvi in stanju delujoči trg, je borzna cena na takšnem trgu ustrezna podlaga za določitev poštene vrednosti takšnega sredstva. Če ima organizacija dostop na različne delujoče trge, uporabi ceno na trgu, ki jo bo po pričakovanju uporabljalo.

Če delujoči trg ne obstaja, uporabi organizacija za določitev poštene vrednosti

- a) zadnjo obstoječo ceno posla na trgu, če se med datumom tega posla in koncem poročevalskega obdobja gospodarske okoliščine niso pomembno spremenile, in/ali
- b) tržne cene podobnih sredstev s prilagoditvami, ki odsevajo razlike, če je (so) na razpolago.

Pogodbene cene za prodajo na kak prihodnji datum niso ustrezne za določanje poštene vrednosti, kajti poštena vrednost mora odsevati sprotni trg, na katerem vstopata v posel voljna kupec in prodajalec.

Dobiček ali izguba iz spremembe poštene vrednosti biološkega sredstva se pripozna v poslovnem izidu prek poslovnih prihodkov in odhodkov.

Kadar pošteno vrednosti biološkega sredstva na dan začetnega pripoznanja zaradi nerazpoložljivosti tržnih cen ni mogoče zanesljivo izmeriti, je treba biološko sredstvo izmeriti po nabavni vrednosti, zmanjšani za nabrano amortizacijo in nabrane izgube zaradi oslabitve. Če se kasneje poštena vrednost lahko zanesljivo izmeri, se mora biološko sredstvo meriti po poštene vrednosti, zmanjšani za stroške prodaje.

1.59. O finančnem najemu praviloma govorimo, če je izpolnjen eden izmed tehle pogojev: a) na koncu najema se lastništvo nad sredstvom prenese na najemnika; šteje se, da je ta pogoj izpolnjen, če to nedvoumno izhaja iz najemne pogodbe; b) najemnik ima možnost kupiti sredstvo po ceni, ki naj bi bila po pričakovanju precej nižja od poštene vrednosti na dan, ko to možnost lahko

izrabi, na začetku najema pa je precej gotovo, da bo najemnik to možnost izrabil; c) trajanje najema se ujema z večjim delom dobe gospodarne uporabe sredstva, na koncu pa se lastništvo prenese ali ne; č) na začetku najema je sedanja vrednost najmanjše vsote najemnin skoraj enaka pošteni vrednosti najetega sredstva; d) najeta sredstva so tako posebne narave, da jih lahko brez večjih sprememb uporablja samo najemnik.

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

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

1.62. Pri poslovnih najemih se najemnine (brez stroškov storitev, na primer zavarovanja in vzdrževanja) pripoznajo kot odhodek po enakomerni časovni metodi, razen če kaka druga dosledna podlaga bolj ustreza časovni razporeditvi uporabnikovih koristi.

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

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

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

1.65. Biološka sredstva, ki se uporabljajo v kmetijski dejavnosti in se izkazujejo med opredmetenimi osnovnimi sredstvi ob izpolnjevanju pogojev iz SRS 1.1., so predvsem večletni nasadi (brez vrednosti zemljišč, povezanih z njimi), živali, ki so namenjene za delo (na primer konji, voli, mule, osli in druge živali), živali za priplod ali za pleme ter živali, ki so namenjene za pridobivanje kmetijskih pridelkov (na primer mleka, volne, medu in jajc).

1.66. Izguba se ob začetnem pripoznanju biološkega sredstva, ovrednotenega po pošteni vrednosti, lahko pojavi, ker se od poštene vrednosti biološkega sredstva odštejejo stroški prodaje. Ob začetnem pripoznanju biološkega sredstva pa se lahko pojavi tudi dobiček, na primer, ko je tele rojeno.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

1.67. Ta standard je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji XX. xxxxx 2015. K njemu sta dala soglasje minister, pristojen za finance, in minister, pristojen za

gospodarstvo. Organizacije, ki imajo poslovno leto enako koledarskemu, ga začnejo uporabljati s 1. januarjem 2016, preostale organizacije pa prvo poslovno leto, ki se začne po tem datumu.

Organizacije z dnem začetka uporabe tega standarda prenehajo uporabljati SRS 1 – Opredmetena osnovna sredstva (2006) in SRS 13 – Stroški amortizacije (2006)..