

Slovenski računovodski standard 2 (2016)

NEOPREDMETENA SREDSTVA

A. Uvod

Ta standard se uporablja pri knjigovodskem razvidovanju, obračunavanju in razkrivanju neopredmetenih sredstev. Obdeluje

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

Povezan je predvsem s slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) 1, 14, 15, 17, 21 in 22.

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

B. Standard

a) Razvrščanje neopredmetenih sredstev

2.1. Neopredmeteno sredstvo je razpoznavno nedenarno sredstvo, ki praviloma fizično ne obstaja. Praviloma se pojavlja kot neopredmeteno dolgoročno sredstvo.

2.2. Neopredmetena sredstva zajemajo dolgoročno odložene stroške razvijanja, naložbe v pridobljene pravice do industrijske lastnine in druge pravice ter v dobro ime prevzete organizacije (podjema).

2.3. Naložbe v pridobljene dolgoročne pravice do industrijske lastnine (v koncesije, patente, licence, blagovne znamke in podobne pravice) ustvarjajo prihodnje gospodarske koristi.

2.4. Neopredmetena sredstva se razvrščajo na neopredmetena sredstva s končnimi dobami koristnosti in neopredmetena sredstva z nedoločenimi dobami koristnosti.

2.5. Dobro ime, pripoznano v poslovni kombinaciji, je sredstvo, ki predstavlja prihodnje gospodarske koristi, ki izhajajo iz drugih sredstev, pridobljenih pri prevzemu druge organizacije (podjema), ki niso posamično opredeljiva in ločeno pripoznana. Prihodnje gospodarske koristi so lahko posledica sinergije med pridobljenimi opredeljivimi sredstvi ali sredstvi, ki posamič niso pripoznana v računovodskih izkazih.

2.6. Dani predujmi za neopredmetena sredstva, ki so v bilanci stanja izkazani v povezavi z neopredmetenimi sredstvi, se v računovodskih razvidih izkazujejo kot terjatve.

2.7. Deleži v skupaj obvladovanih neopredmetenih sredstvih v skupni dejavnosti se obravnavajo posebej ter se izkazujejo in razvrščajo glede na vrsto skupaj obvladovanih neopredmetenih sredstev.

b) Pripoznavanje in odpravljanje pripoznanj neopredmetenih sredstev

2.8. Neopredmeteno sredstvo, razen dobrega imena, izpolnjuje sodilo razpoznavnosti po SRS 2.1., če a) je ločljivo, to pomeni, da se lahko loči ali razdeli od organizacije in proda, prenese, licencira, da v najem ali zamenja, in sicer posamič ali skupaj s povezano pogodbo, sredstvom ali obveznostjo; ali b) izhaja iz pogodbenih ali drugih pravnih pravic, ne glede na to, ali so te pravice prenosljive ali ločljive od podjetja ali od drugih pravic in obveznosti.

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

2.10. Verjetnost prihodnjih gospodarskih koristi, povezanih z neopredmetenim sredstvom, se oceni z uporabo utemeljenih in podprtih predpostavk, ki so najboljša ocena posloводства o gospodarskih okoliščinah v dobi koristnosti tega sredstva.

2.11. V podjetju nastali stroški raziskovanja se ne pripoznajo kot neopredmeteno sredstvo, temveč se takoj obravnavajo kot stroški oziroma odhodki obračunskega obdobja, v katerem nastanejo. Ustanovitveni stroški se ne morejo usredstvititi.

2.12. V organizaciji nastali stroški razvijanja se pripoznajo kot neopredmeteno sredstvo, če se lahko dokažejo a) izvedljivost strokovnega dokončanja projekta, tako da bo na voljo za uporabo ali prodajo; b) namen dokončati projekt in ga uporabljati ali prodati; c) zmožnost uporabljati ali prodati projekt; č) verjetnost gospodarskih koristi projekta, med drugim obstoj trga za učinke projekta ali za sam projekt ali, če se bo projekt uporabljal v organizaciji, njegova koristnost; d) razpoložljivost tehničnih, finančnih in drugih dejavnikov za dokončanje razvijanja in za uporabo ali prodajo projekta ter e) sposobnost zanesljivo izmeriti stroške, ki se pripisujejo neopredmetenemu sredstvu med njegovim razvijanjem.

2.13. V organizaciji ustvarjene blagovne znamke, kolofoni, naslovi publikacij, sezname odjemalcev in vsebinsko podobne postavke se ne pripoznavajo kot neopredmetena sredstva.

2.14. V organizaciji ustvarjeno dobro ime se ne pripozna kot neopredmeteno sredstvo.

2.15. Pripoznanje neopredmetenega sredstva se odpravi ter izbriše iz knjigovodskega razvida in iz bilance stanja ob odtujitvi ali kadar se od njegove uporabe in kasnejše odtujitve ne pričakujejo nikakršne gospodarske koristi.

c) Začetno računovodsko merjenje neopredmetenih sredstev

2.16. Neopredmeteno sredstvo, ki izpolnjuje pogoje za pripoznanje, se ob začetnem pripoznanju ovrednoti po nabavni vrednosti. V nabavno vrednost se všttevajo tudi uvozne in nevračljive nakupne dajatve po odštetju popustov ter vsi neposredno pripisljivi stroški pripravljanja sredstva za nameravano uporabo. Nabavno vrednost sestavljajo tudi stroški izposojanja do nastanka neopredmetenega sredstva.

2.17. Naložba v dobro ime je presežek (a) nad (b), pri čemer je:

- a) skupek:
 - prenesenega nadomestila za prevzeto organizacijo (podjemom), ponavadi merjenega po pošteni vrednosti na datum prevzema,
 - zneska neobvladujočega deleža v prevzeti organizaciji (podjemu) ter
 - v poslovni kombinaciji, izvedeni v več stopnjah, poštene vrednosti prejšnjega prevzemnikovega deleža v lastniškem kapitalu prevzete organizacije (podjema) na datum prevzema.
- b) čisti znesek opredeljivih s prevzemom organizacije (podjema) pridobljenih sredstev in prevzetih obveznosti.

2.18. Nabavna vrednost z zamenjavo pridobljenega neopredmetenega sredstva se izmeri po njegovi pošteni vrednosti, razen če a) menjalni posel nima komercialne vsebine ali b) poštene vrednosti prejetega sredstva in poštene vrednosti danega sredstva ni mogoče zanesljivo izmeriti. Če se pridobljeno sredstvo ne meri po pošteni vrednosti, se njegova nabavna vrednost izmeri po knjigovodski vrednosti danega sredstva.

Neopredmeteno sredstvo, pridobljeno z državno podporo ali donacijo, se ob pridobitvi izkazuje po nabavni vrednosti, če ni znana, pa po pošteni vrednosti, povečani za izdatke, ki jih je mogoče pripisati neposredno pripravljanju sredstva za njegovo nameravano uporabo.

2.19. Nabavno vrednost neopredmetenega sredstva, nastalega v organizaciji, sestavljajo stroški, ki jih povzroči njegov nastanek in posredni stroški njegove 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 in izdelavo do nastanka neopredmetenega sredstva.

2.20. Za neopredmeteno sredstvo se v knjigovodskih razvidih izkazujejo posebej 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 pripozna po odštetju vseh nabranih amortizacijskih popravkov in nabranih izgub zaradi oslabitve.

2.21. Knjigovodska vrednost neopredmetenega sredstva s končno dobo koristnosti se zmanjšuje z amortiziranjem. Amortiziranje se začne, ko je neopredmeteno sredstvo s končno dobo koristnosti na razpolago za uporabo. Amortizirljivi znesek neopredmetenega sredstva s končno dobo koristnosti se premišljeno razporedi v najboljše ocenjeni dobi njegove koristnosti. Neopredmeteno sredstvo s končno dobo koristnosti se amortizira v dobi koristnosti.

2.22. Če se obvladovanje prihodnjih gospodarskih koristi iz neopredmetenega sredstva s končno dobo koristnosti doseže s pravico, dano za določeno obdobje, doba koristnosti takšnega sredstva ne more presegati dobe pravne pravice, razen a) če je pravno pravico mogoče obnoviti in b) če je obnovev res gotova.

2.23. Uporabljena metoda amortiziranja odseva vzorec pojavljanja gospodarskih koristi iz neopredmetenega sredstva s končno dobo koristnosti. Če vzorca ni mogoče zanesljivo ugotoviti, se uporabi metoda enakomernega časovnega amortiziranja. Amortizacija, obračunana za vsako obračunsko obdobje, se pripozna kot strošek oziroma poslovni odhodek tega obdobja.

2.24. Dobo in metodo amortiziranja je treba pregledati najmanj na koncu vsakega poslovnega leta. Če se pričakovana doba koristnosti neopredmetenega sredstva s končno dobo koristnosti pomembno razlikuje od prejšnje ocene, je treba dobo amortiziranja ustrezno spremeniti. Če se pomembno spremeni pričakovani vzorec pojavljanja gospodarskih koristi iz sredstva, je treba ustrezno spremeniti metodo amortiziranja. Takšne spremembe je treba obravnavati kot spremembe računovodskih ocen. Vplivajo na obračunano amortizacijo za obravnavano obračunsko obdobje in za naslednja obračunska obdobja.

2.25. Preostalo vrednost neopredmetenega sredstva je treba preverjati najmanj na koncu vsakega poslovnega leta. Preostale vrednosti neopredmetenega sredstva s končno dobo koristnosti ni, razen če obstaja a) obveza druge stranke za nakup takšnega sredstva na koncu njegove dobe koristnosti ali b) za sredstvo delujoči trg ter je preostalo vrednost mogoče ugotoviti ob upoštevanju takšnega trga in je verjetno, da bo takšen trg obstajal še na koncu dobe koristnosti sredstva.

2.26. Dobro ime se prevrednotuje zaradi oslabitve. V primerih, kadar koristnosti dobrega imena ni mogoče zanesljivo oceniti, se dobro ime enakomerno časovno amortizira v petih letih.

Neopredmeteno sredstvo z nedoločeno dobo koristnosti se ne amortizira, ampak se prevrednotuje zaradi oslabitve.

2.27. Razlika med čisto prodajno vrednostjo ob odtujitvi in knjigovodsko vrednostjo odtujenega neopredmetenega 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 čistih prodajne vrednosti ob odtujitvi.

č) Prevrednotovanje neopredmetenih sredstev

2.28. Prevrednotenje neopredmetenih sredstev je sprememba njihove knjigovodske vrednosti zaradi oslabitve.

2.29. Knjigovodsko vrednost neopredmetenih sredstev je treba zmanjšati, če presega njihovo nadomestljivo vrednost.

2.30. Organizacija mora preverjati, ali je neopredmeteno sredstvo z nedoločeno dobo koristnosti oziroma neopredmeteno sredstvo, ki se še ne uporablja, oslabljeno, tako da na dan sestavitve računovodskih izkazov primerja njegovo knjigovodsko vrednost z njegovo nadomestljivo vrednostjo.

Organizacija mora vsako leto preverjati morebitno oslabitev dobrega imena.

2.31. Izguba, pripoznana zaradi oslabitve dobrega imena, se v naslednjih obdobjih ne sme razveljaviti.

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

d) Razkrivanje neopredmetenih sredstev

2.33. 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.

2.34. Organizacija za vsako vrsto neopredmetenih sredstev, pri čemer razlikuje med znotraj organizacije ustvarjenimi in drugimi neopredmetenimi sredstvi, razkrije

- a) to, ali so dobe koristnosti končne ali nedoločene, in če so končne, dobe koristnosti ali uporabljene amortizacijske stopnje;
- b) metode amortiziranja, uporabljene za neopredmetena sredstva s končnimi dobami koristnosti;
- c) nabavno vrednost in nabrane amortizacijske popravke vrednosti (skupaj z nabranimi izgubami zaradi oslabitve) na začetku in na koncu obdobja;
- č) spremembe knjigovodske vrednosti na začetku in koncu obdobja.

2.35. V računovodskih izkazih se razkrivajo a) knjigovodska vrednost in preostala doba amortiziranja vsakega neopredmetenega sredstva, ki je pomembno za računovodske izkaze organizacije kot celote; b) začetno pripoznana vrednost za neopredmeteno sredstvo, pridobljeno z državno podporo; c) obstoj knjigovodske vrednosti neopredmetenega sredstva, povezanega z omejeno lastninsko pravico, in knjigovodske vrednosti neopredmetenega sredstva, danega kot poroštvo za obveznosti, ter č) znesek obvez za pridobitev neopredmetenega sredstva.

2.36. Organizacija mora razkriti informacije iz točk a) do d) za vsako denar ustvarjajočo enoto, za katero je knjigovodska vrednost dobrega imena ali neopredmetenih sredstev z nedoločeno dobo koristnosti, razporejeno na to enoto pomembna v primerjavi s celotno knjigovodsko vrednostjo dobrega imena ali neopredmetenih sredstev z nedoločeno dobo koristnosti:

- a) knjigovodsko vrednost dobrega imena, razporejenega na enote,
- b) knjigovodsko vrednost neopredmetenih sredstev z nedoločeno dobo koristnosti, razporejenih na enote;
- c) podlago, na kateri je bila določena nadomestljiva vrednost enote (skupine enot), to je vrednost pri uporabi ali poštena vrednost, zmanjšana za stroške prodaje;
- č) če nadomestljiva vrednost enote (skupine enot) temelji na vrednosti pri uporabi:
 - opis vsake ključne predpostavke, na kateri je poslovodstvo zasnovalo svoje projekcije o denarnih tokovih za obdobje, vključeno v zadnje predračune/napovedi, pri izračunu nadomestljiva vrednost enote,
 - opis načina, ki ga je uporabilo poslovodstvo pri ugotavljanju vrednosti, pripisane/-ih vsaki ključni predpostavki, ali te vrednosti odražajo izkušnje iz preteklosti, ali, če ustreza, so skladne z zunanjimi viri informacij, in če temu ni tako, kako in zakaj se razlikujejo od izkušenj iz preteklosti ali zunanjih virov informacij,
 - obdobje, za katero je poslovodstvo predvidelo denarne tokove na podlagi računovodskih predračunov/napovedi, ki jih je odobrilo, in v primeru daljšega obdobja od petih let za posamezno denar ustvarjajočo enoto, pojasnilo, zakaj je daljše obdobje upravičeno,
 - stopnjo rasti, uporabljeno pri ekstrapoliranju projekcij denarnih tokov preko obdobja, ki je vključeno v zadnje predračune/napovedi, ter utemeljitev uporabe stopnje rasti, ki presega dolgoročno povprečno stopnjo rasti pri proizvodih, v dejavnosti, državi ali državah, kjer podjetje posluje, ali na trgih, ki jim je denar ustvarjajoča enota namenjena,

- uporabljene diskontne mere pri teh projekcijah denarnih tokov.
- d) če nadomestljiva vrednost enote temelji na poštteni vrednosti, zmanjšani za stroške prodaje, metodologijo za določanje poštene vrednosti, zmanjšane za stroške prodaje.

C. Opredelitve ključnih pojmov

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

- a) **Neopredmetena osnovna sredstva** so praviloma dolgoročna sredstva, ki soustvarjajo poslovne zmogljivosti.
- b) **Stroški raziskovanja** so stroški izvirnega in načrtovanega preiskovanja, ki se opravlja v upanju, da bo pripeljalo do novega znanstvenega ali strokovnega znanja in razumevanja.
- c) **Stroški razvijanja** so stroški prenašanja ugotovitev raziskovanja ali znanja v načrt ali projekt proizvodnje novih ali bistveno izboljšanih proizvodov ali storitev, preden se začne njihovo proizvodnje oziroma opravljanje za prodajo.
- č) **Koncesija** je odobritev ali pooblastilo, ki ga dá država za izrabo naravnega bogastva ali opravljanje javne službe. Računovodsko se obravnava nabavna vrednost koncesije.
- d) **Patent** je pravica na podlagi izuma; praviloma ga izrablja lastnik sam in hkrati drugim prepove njegovo izrabljanje, daje v promet proizvode, pridobljene po zavarovanem izumu, in prejema nadomestila, če kdo drug po pogodbi izrablja njegov s patentom zavarovani izum. Računovodsko se obravnavajo nabavna vrednost patenta in stroški v zvezi z njegovim nastajanjem.
- e) **Licenca** je pravica do uporabe patenta. Računovodsko se obravnava nabavna vrednost licence, če je plačana vnaprej za daljše obdobje.
- f) **Blagovna znamka** je pravica, s katero se zavaruje blagovni znak, ki se v gospodarskem prometu uporablja za razlikovanje. Računovodsko se obravnavajo nabavna vrednost blagovne znamke oziroma stroški in izdatki v zvezi z njeno pridobitvijo.
- g) **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 prej, ko so izpolnjeni vsi naslednji pogoji:
 - a) v organizaciji nastanejo izdatki za sredstvo,
 - b) v organizaciji nastanejo stroški izposojanja,
 - c) organizacija začne dejavnosti, ki so potrebne za pripravo sredstva.

Č. Pojasnili

2.38. Neopredmetena sredstva, katerih posamična vrednost ne presega 500 evrov, se lahko štejejo kot strošek v obdobju, v katerem se pojavijo.

2.39. Pravice na nepremičninah in druge podobne pravice, ki se na podlagi tega standarda v računovodskih razvidih pripoznavajo in merijo kot neopredmetena sredstva, se v bilanci stanja izkazujejo v postavki zemljišča in zgradbe.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

2.40. 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 2 – Neopredmetena dolgoročna sredstva in dolgoročne aktivne časovne razmejitev (2006).