

Slovenski računovodski standard 6 (2016)

NALOŽBENE NEPREMIČNINE

A. Uvod

Ta standard se uporablja pri knjigovodskem razvidovanju, obračunavanju in razkrivanju naložbenih nepremičnin. Obdeluje

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

Povezan je predvsem s slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) 1, 8, 14, 15, 17 in 20.

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

B. Standard

a) Razvrščanje naložbenih nepremičnin

6.1. Naložbena nepremičnina je nepremičnina, posedovana, da bi prinašala najemnino in/ali povečevala vrednost dolgoročne naložbe.

6.2. Naložbene nepremičnine so a) zemljišča, posedovana za povečevanje vrednosti dolgoročne naložbe, in ne za prodajo v bližnji prihodnosti v rednem poslovanju; b) zemljišča, za katera organizacija ni določila prihodnje uporabe; c) zgradbe v lasti ali finančnem najemu, oddane v enkratni ali večkratni poslovni najem; in č) prazne zgradbe, posedovane za oddajo v enkratni ali večkratni poslovni najem.

6.3. Za odločitev, ali se nepremičnina razvrsti kot naložbena nepremičnina, je potrebna presoja. Organizacija opredeli sodila, tako da lahko presoja dosledno v skladu z opredelitvijo pojma naložbene nepremičnine.

b) Pripoznavanje in odpravljanje pripoznanj naložbenih nepremičnin

6.4. Naložbena nepremičnina se pripozna kot sredstvo, če je a) verjetno, da bodo v organizacijo pritekale prihodnje gospodarske koristi, povezane z njo; in b) njeno nabavno vrednost mogoče zanesljivo izmeriti.

6.5. Naložbena nepremičnina se preneha pripoznavati kot sredstvo, če se odtuji ali za stalno umakne iz uporabe in iz odtujitve ni mogoče pričakovati nikakršnih prihodnjih gospodarskih koristi.

c) Začetno računovodsko merjenje naložbenih nepremičnin

6.6. Naložbena nepremičnina, ki izpolnjuje pogoje za pripoznanje, se ob začetnem pripoznanju ovrednoti po nabavni vrednosti. Sestavljajo jo njena nakupna cena in stroški, ki jih je mogoče pripisati neposredno nakupu. Takšni stroški vključujejo zasluge za pravne storitve, davke od prenosa nepremičnine, stroške izposojanja in druge stroške posla.

6.7. Nabavno vrednost v lastnem okviru zgrajene nepremičnine sestavljajo stroški v zvezi z njo do datuma njenega dokončanja ali razvijanja. Do tega datuma uporablja organizacija SRS 1. Na ta datum pa postane nepremičnina naložbena nepremičnina in začne veljati ta standard.

6.8. Začetna vrednost deleža v nepremičnini, ki je v finančnem najemu in razvrščena kot naložbena nepremičnina, se pripozna po pošteni vrednosti nepremičnine ali po sedanji vrednosti najmanjše vsote najemnin, in sicer po tisti, ki je manjša. Enak znesek se pripozna kot obveznost.

6.9. Nabavna vrednost naložbene nepremičnine, pridobljene z zamenjavo za nedenarno sredstvo ali sredstvo, ki je deloma denarno in deloma nedenarno, se določi po pošteni vrednosti, 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 stroj (tveganje, časovna razporeditev in višina) denarnih tokov prejetega sredstva razlikuje od stroja 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.

6.10. Če se prejeta sredstva v zamenjavi ne ovrednoti po pošteni vrednosti, se njegova nabavna vrednost izmeri po knjigovodski vrednosti danega sredstva.

Naložbena nepremičnina, pridobljena z državno podporo ali donacijo, se izkazuje po nabavni vrednosti, če ta ni znana, pa po pošteni vrednosti.

6.11. Za merjenje naložbene nepremičnine po pripoznanju mora organizacija za svojo računovodsko usmeritev izbrati ali model nabavne vrednosti ali model poštene vrednosti; izbrano usmeritev mora uporabljati za vse naložbene nepremičnine. Izbrano računovodsko usmeritev organizacija prostovoljno spremeni le takrat, če bo posledica spremembe ustrežnejša predstavitev transakcij, drugih dogodkov ali okoliščin v računovodskih izkazih organizacije.

6.12. Naložbena nepremičnina se meri po modelu nabavne vrednosti v skladu s SRS 1.

č) Prevrednotovanje naložbenih nepremičnin

6.13. Prevrednotenje naložbene nepremičnine je sprememba njene knjigovodske vrednosti zaradi uporabe modela poštene vrednosti in zmanjšanje njene knjigovodske vrednosti zaradi

oslabitve. Oslabitve naložbenih nepremičnin merjenih po modelu nabavne vrednosti ureja SRS 17 – Oslabitev opredmetenih osnovnih in neopredmetenih sredstev.

6.14. Naložbeno nepremičnino, katere pošteno vrednost je mogoče zanesljivo izmeriti in za katere merjenje po pripoznanju je organizacija izbrala model poštene vrednosti, je treba po pripoznanju izmeriti po poštenu vrednosti.

Dobiček ali izguba, ki izhaja iz spremembe poštene vrednosti naložbene nepremičnine, se pripozna v poslovnem izidu obdobja, v katerem se pojavi. V poslovnem izidu obdobja se dobiček ali izguba pripozna v znesku, ki se na to obdobje nanaša.

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

6.16. Če organizacija izbere model poštene vrednosti in poštene vrednosti naložbene nepremičnine po njem kasneje ni mogoče zanesljivo izmeriti, jo mora organizacija izmeriti po modelu nabavne vrednosti v skladu s SRS 1.

d) Razkrivanje naložbenih nepremičnin

6.17. 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.

6.18. Za naložbene nepremičnine mora organizacija razkriti a) ali uporablja model poštene vrednosti ali model nabavne vrednosti; b) če uporablja model poštene vrednosti, ali – in v kakšnih okoliščinah, so deleži v nepremičnini pri poslovnem najemu razvrščeni in se obračunavajo kot naložbene nepremičnine; c) sodila, ki jih uporablja, da bi razlikovala naložbene nepremičnine od lastniško uporabljenih nepremičnin in od nepremičnin, ki jih poseduje za prodajo v rednem poslovanju, če je razdelitev težavna; č) obseg, v katerem je poštena vrednost naložbenih nepremičnin zasnovana na oceni vrednosti pooblaščenega ocenjevalca vrednosti; če takšne ocene vrednosti ni bilo, je treba to dejstvo razkriti; d) vrednosti, pripoznane v poslovnem izidu za prihodke od najemnin za naložbene nepremičnine, neposredne poslovne odhodke (tudi za popravila in vzdrževanje), izvirajoče iz naložbenih nepremičnin, ki so ustvarile prihodke od najemnin v obdobju, ter neposredne poslovne odhodke (tudi za popravila in vzdrževanje), izvirajoče iz naložbenih nepremičnin, ki niso povzročile prihodkov od najemnin v obdobju; e) spremembe knjigovodske vrednosti od začetka do konca obračunskega obdobja (zaradi pridobitev, prekvalifikacij, odtujitev, amortizacije, prevrednotenja); in f) vpliv na poslovni izid zaradi prenosov na konte nepremičnin po SRS 6.28 in 6.29.

6.19. Če se za naložbeno nepremičnino uporablja model poštene vrednosti, je treba razkriti tudi uskladitev knjigovodske vrednosti naložbenih nepremičnin na začetku in koncu obdobja.

6.20. Če se za merjenje naložbene nepremičnine uporablja model nabavne vrednosti, je treba razkriti tudi a) uporabljene metode amortiziranja; b) dobo koristnosti ali uporabljene stopnje amortiziranja; c) nabavno vrednost in nabrano amortizacijo (povezano z nabranimi izgubami zaradi oslabitve) na začetku in koncu obdobja; č) uskladitev njene knjigovodske vrednosti na začetku in koncu obdobja; ter d) pošteno vrednost naložbene nepremičnine.

6.21. V primerih, opisanih v SRS 6.16, ko organizacija ne more zanesljivo izmeriti poštene vrednosti naložbene nepremičnine, mora razkriti a) opis naložbene nepremičnine; b) pojasnilo, zakaj poštene vrednosti ni mogoče zanesljivo izmeriti; in c) če je možno, razpon ocen vrednosti, znotraj katerega je zelo verjetno poštena vrednost.

C. Opredelitve ključnih pojmov

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

- a) **Naložbena nepremičnina** je nepremičnina (zemljišče ali zgradba, ali del zgradbe, ali oboje), posedovana (pri lastniku ali najemniku pri finančnem najemu), da bi prinašala najemnino ali povečevala vrednost dolgoročne naložbe ali pa oboje, ne pa za uporabo pri proizvodnji ali dobavljanju blaga ali storitev ali za pisarniške namene, ali prodajo v rednem poslovanju.
- b) **Lastniško uporabljana nepremičnina** je nepremičnina, ki jo lastnik ali najemnik pri finančnem najemu uporablja pri proizvodnji ali dobavljanju blaga ali storitev ali za pisarniške namene.
- c) **Knjigovodska vrednost** je znesek, s katerim se sredstvo pripozna v bilanci stanja.
- č) **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.
- d) **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.
- e) **Poštena vrednost** je cena, ki bi se prejela za prodajo sredstva ali plačala za prenos obveznosti v redni transakciji med udeleženci na trgu na datum merjenja (glejte SRS 16 – Ugotavljanje in merjenje poštene vrednosti).
- f) **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.
- g) **Poslovni najem** je najem, ki ni finančni najem.

Č. Pojasnila

6.23. Naložbene nepremičnine so na primer:

- a) zemljišče, posedovano bolj za povečevanje vrednosti dolgoročne naložbe kot za kratkoročno prodajo v rednem poslovanju,
- b) zemljišče, posedovano za sedaj nedoločeno prihodnjo uporabo,
- c) zgradba, ki jo poseduje organizacija (ali jo ima organizacija na podlagi finančnega najema) in je dana v enkratni ali večkratni poslovni najem ter
- č) zgradba, ki je prazna, vendar posedovana za oddajo v enkratni ali večkratni poslovni najem.

6.24. Naložbene nepremičnin pa na primer niso:

- a) nepremičnine, namenjene prodaji v rednem poslovanju ali pa v gradnji ali razvoju za takšno prodajo (glejte SRS 4 – Zaloge), na primer nepremičnine, pridobljene izključno za kasnejšo odtujitev v bližnji prihodnosti ali za razvoj in preprodajo;
- b) nepremičnine, zgrajene ali razvite v korist tretjih strank;
- c) lastniško uporabljane nepremičnine (glejte SRS 1 – Opremetena osnovna sredstva) tudi (med drugim) nepremičnine, posedovane za prihodnjo uporabo kot lastniško uporabljane nepremičnine, nepremičnine, posedovane za prihodnji razvoj in kasnejšo uporabo kot lastniško uporabljane nepremičnine, nepremičnine, ki jih uporabljajo zaposleni (za plačilo najemnine po tržnih cenah ali brez njega), in lastniško uporabljane nepremičnine, ki čakajo na odtujitev; ter
- č) nepremičnine, dane drugim organizacijam v finančni najem.

6.25. Organizacija mora za nepremičnine, ki se gradijo ali razvijajo za prihodnjo uporabo kot naložbene nepremičnine, vendar v tistem trenutku še ne ustrezajo opredelitvi naložbene nepremičnine v skladu s tem standardom, uporabljati SRS 1. Ko se gradnja ali razvijanje konča, se nepremičnine razvrstijo kot naložbene nepremičnine in organizacija mora uporabljati ta standard. Ta standard velja tudi za obstoječe naložbene nepremičnine, ki so se v preteklosti prenehale razvijati in se ponovno razvijajo, da se bodo v prihodnosti naprej uporabljale kot naložbene nepremičnine.

6.26. Pri nekaterih nepremičninah je en del posedovan, da bi prinašal najemnine ali da bi se povečevala vrednost dolgoročnih naložb, drugi del pa za uporabo pri proizvodnji ali dobavljanju blaga ali storitev, ali za pisarniške namene. Če je takšna dela mogoče prodati ločeno (ali dati ločeno v finančni najem), ju organizacija obračunava ločeno. Če delov ni mogoče prodati ločeno, je nepremičnina naložbena nepremičnina le, če je za uporabo pri proizvodnji ali dobavljanju blaga ali storitev ali za pisarniške namene posedovan nepomemben del.

6.27. Če se nepremičnina v najemu obravnava kot naložbena nepremičnina v skladu s tem standardom in če se uporablja model poštene vrednosti, zemljišča in zgradb ni potrebno meriti posebej.

Če se bo knjigovodska vrednost naložbene nepremičnine pokrila predvsem s prodajo in ne z uporabo, se ta nepremičnina opredeli kot nekratkoročno sredstvo za prodajo ali se uvrsti v skupino za odtujitev. Takšno nekratkoročno sredstvo ali takšna skupina se izmeri po knjigovodski vrednosti ali po poštenu vrednosti, zmanjšani za stroške prodaje, in sicer po tisti, ki je manjša.

6.28. Prenose na konte naložbenih nepremičnin ali z njih je treba opraviti, kadar in zgolj kadar se spremeni uporaba nepremičnin, kar dokazuje

- a) začetek lastniške uporabe pri prenosih s kontov naložbenih nepremičnin na konte lastniško uporabljanih nepremičnin,
- b) začetek razvijanja za prodajo pri prenosih s kontov naložbenih nepremičnin na konte zalog,

- c) konec lastniške uporabe pri prenosih s kontov lastniško uporabljanih nepremičnin na konte naložbenih nepremičnin ali
- č) oddajo v poslovni najem drugi stranki pri prenosih s kontov zalog na konte naložbenih nepremičnin.

6.29. Pri prenosih s kontov naložbenih nepremičnin, obravnavanih po pošteni vrednosti, na konte lastniško uporabljanih nepremičnin ali zalog, velja, da je predvidena nabavna vrednost nepremičnin pri kasnejšem obračunavanju po SRS1 ali SRS 4 njihova poštena vrednost na dan spremembe uporabe.

Če postane lastniško uporabljana nepremičnina naložbena nepremičnina, ki bo obravnavana po pošteni vrednosti, mora organizacija uporabljati SRS 1 vse do datuma spremembe uporabe. Organizacija obravnava vsako razliko med knjigovodsko vrednostjo nepremičnine po SRS 1 in njeno pošteno vrednostjo na ta datum enako kot prevrednotenje po SRS 1.

Pri prenosih s kontov zalog na konte naložbenih nepremičnin, ki se bodo obravnavale po pošteni vrednosti, se vsaka razlika med pošteno vrednostjo naložbene nepremičnine na datum prenosa in knjigovodsko vrednostjo, po kateri je bila izkazana med zalogami, preden je bila razvrščena kot naložbena nepremičnina, pripozna v poslovnem izidu.

Ko je gradnja ali razvijanje v lastnem okviru nastajajoče naložbene nepremičnine, ki se bo obravnavala po pošteni vrednosti, dokončana (dokončano), se vsaka razlika med pošteno vrednostjo naložbene nepremičnine na datum prenosa in njeno knjigovodsko vrednostjo, po kateri je bila izkazana med zalogami, preden je bila razvrščena kot naložbena nepremičnina, pripozna v poslovnem izidu.

6.30. Dobiček ali izguba iz umika iz uporabe ali odtujitve naložbene nepremične se ugotavlja kot razlika med čisto prodajno vrednostjo ob odtujitvi in knjigovodsko vrednostjo ter se pripoznata v poslovnem izidu. Nadomestila, ki jih dajejo tretje stranke za naložbene nepremičnine, ki so bile oslABLJENE, izgubljene ali opuščene, se pripoznajo v poslovnem izidu, ko je zanje vzpostavljena terjatev.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

6.31. 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 6 – Naložbene nepremičnine (2006).