

Slovenski računovodski standard 17 (2016)

OSLABITEV OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV IN NEOPREDMETENIH SREDSTEV

A. Uvod

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

- a) opredelitev oslabitve in področje uporabe standarda,
- b) kdaj oceniti nadomestljivo vrednost,
- c) merjenje nadomestljive vrednosti,
- č) oslabitev dobrega imena ter
- d) razveljavitev izgube zaradi oslabitve.

Povezan je predvsem s slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) 1, 2, 3, 5, 7 in 21.

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) Opredelitev in merjenje oslabitve ter področje uporabe standarda

17.1. Ta standard predpisuje postopke, ki jih organizacija uporablja, da bi zagotovila, da knjigovodska vrednost opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih sredstev ne bi presegla njihove nadomestljive vrednosti. Kadar knjigovodska vrednost opredmetenega osnovnega sredstva ali neopredmetenega sredstva presega njegovo nadomestljivo vrednost, je sredstvo oslajljeno in organizacija pripozna izgubo zaradi oslabitve v znesku razlike med knjigovodsko vrednostjo in nadomestljivo vrednostjo sredstva.

Izguba zaradi oslabitve se praviloma pripozna v poslovnem izidu kot prevrednotovalni poslovni odhodek.

b) Znamenja za ocenjevanje nadomestljive vrednosti

17.3. Sredstvo je oslajljeno, kadar njegova knjigovodska vrednost presega njegovo nadomestljivo vrednost.

17.4. Organizaciji ni treba ocenjevati nadomestljive vrednosti sredstva na dan vsakega poročanja. Na dan vsakega poročanja samo oceni, ali obstaja kakšno znamenje, da utegne biti sredstvo oslajljeno. Pri ocenjevanju, ali obstaja kakšno znamenje, da utegne biti sredstvo oslajljeno, organizacija upošteva znamenja iz zunanjih in notranjih virov informacij.

17.5. Najbolj tipična znamenja iz zunanjih virov informacij so:

- a) v obdobju se je tržna vrednost sredstva zaradi poteka časa ali običajne uporabe zmanjšala veliko bolj, kot je bilo pričakovano,
- b) v obdobju so se pojavile, ali se bodo v bližnji prihodnosti pojavile pomembne spremembe v tehnološkem, tržnem, gospodarskem ali pravnem okolju, v katerem deluje organizacija, ali na trgu, ki mu je sredstvo namenjeno, z neugodnim vplivom na organizacijo,
- c) v obdobju so se povečale tržne obrestne mere ali druge tržne donosnosti naložb, ta povečanja pa bodo verjetno vplivala na diskontno mero, uporabljeno pri izračunu vrednosti pri uporabi, in bistveno zmanjšala nadomestljivo vrednost sredstva,
- č) knjigovodska vrednost čistih sredstev organizacije je večja od tržne kapitalizacije organizacije.

17.6. Najbolj tipična znamenja iz notranjih virov informacij so:

- a) na voljo so dokazi o zastarelosti ali fizični poškodovanosti sredstva,
- b) v obdobju so se pojavile ali se v bližnji prihodnosti pričakujejo pomembne spremembe obsega ali načina sedanje ali pričakovane uporabe sredstva z neugodnim vplivom na organizacijo. Te spremembe vključujejo neuporabo sredstva, načrte ustavitve ali reorganiziranja poslovanja, ki mu pripada sredstvo, ali odtujitve sredstva pred prej pričakovanim datumom, in ponovno oceno dobe koristnosti neopredmetenega sredstva kot končne namesto nedoločene dobe koristnosti,
- c) iz notranjega poročanja so na voljo dokazi, ki kažejo, da je ali bo gospodarska uspešnost sredstva manjša, kot je bilo pričakovano, kot na primer:
 - denarni tokovi za pridobitev sredstva ali kasnejše potrebe po denarju za njegovo delovanje ali vzdrževanje so pomembno večji, kot je bilo prvotno načrtovano,
 - dejanski čisti denarni tokovi ali poslovni izid iz poslovanja, ki priteka iz sredstva, so pomembno slabši, kot so bili načrtovani, ali
 - pomembno zmanjšanje načrtovanih čistih denarnih tokov ali dobička iz poslovanja ali pomembno povečanje načrtovane izgube, ki pritekajo iz sredstva.

Če obstaja kakršnokoli tako ali podobno znamenje, organizacija oceni nadomestljivo vrednost sredstva.

17.7. Ne glede na določbe SRS 17.4. organizacija vsako leto preverja oslabitev dobrega imena ter oslabitev neopredmetenih sredstev z nedoločeno dobo koristnosti oziroma neopredmetenih sredstev, ki se še ne uporabljajo.

c) Merjenje nadomestljive vrednosti

17.8. Kot nadomestljiva vrednost se šteje poštena vrednost, zmanjšana za stroške prodaje ali vrednost pri uporabi, odvisno od tega, katera je večja.

Poštena vrednost, zmanjšana za stroške prodaje, tako predstavlja čisti znesek, ki ga bi ga organizacija lahko dobila s prodajo sredstva na datum merjenja. Vrednost pri uporabi pa predstavlja sedanjo vrednost ocenjenih prihodnjih čistih prejemkov, za katere se pričakuje, da se bodo pojavili pri nadaljnji uporabi sredstva in iz njegove odtujitve konec njegove dobe koristnosti, pri čemer se upošteva tudi časovno vrednost denarja.

Ugotavljanje in merjenje poštene vrednosti ureja SRS 16 - Merjene in ugotavljanje poštene vrednosti. Če poštene vrednosti ni mogoče zanesljivo izmeriti, se kot nadomestljiva vrednost upošteva vrednost pri uporabi.

17.9. Organizacija ugotovi nadomestljivo vrednost za posamezno sredstvo, razen če sredstvo ustvarja takšne čiste prejemke, ki so v glavnem odvisni od tistih, ki jih ustvarjajo druga sredstva ali skupine sredstev. V takšnem primeru se nadomestljiva vrednost ugotovi za denar ustvarjajočo enoto, ki ji pripada sredstvo, razen če:

- a) poštena vrednost sredstva, zmanjšana za stroške prodaje, večja od njegove knjigovodske vrednosti, ali
- b) vrednost sredstva v uporabi mogoče oceniti tako, da je blizu njegovi pošteni vrednosti, zmanjšani za stroške prodaje, in je le-to mogoče določiti.

17.10. Ni vedno nujno, da organizacija za sredstvo ugotavlja tako pošteno vrednost, zmanjšano za stroške prodaje, kot tudi njegovo vrednost pri uporabi. Če kateri od zneskov presega knjigovodsko vrednost sredstva, sredstvo ni oslabiljeno in drugega zneska niti ni potrebno oceniti.

17.11. Pri izračunu vrednosti v uporabi sredstva mora organizacija upoštevati:

- a) oceno prihodnjih denarnih tokov, ki jih organizacija pričakuje iz sredstva,
- b) pričakovanja o možnih spremembah vrednosti ali časovne razporeditve teh prihodnjih denarnih tokov,
- c) časovno vrednost denarja, ki jo predstavlja sedanja tržna obrestna mera brez tveganja,
- č) cena za prevzem negotovosti, ki so del sredstva, ter
- d) druge dejavnike, kot na primer nelikvidnost, ki bi jih udeleženci na trgu upoštevali pri vrednotenju prihodnjih denarnih tokov, ki jih organizacija pričakuje iz tega sredstva.

17.12. Ocenjevanje vrednosti pri uporabi obsega naslednja koraka:

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

Sestavine iz SRS 17.11. b), č) in d) se lahko kažejo bodisi kot prilagoditve prihodnjih denarnih tokov, ali kot prilagoditve diskontne mere. Ne glede na pristop, ki ga organizacija izbere za odraz svojih pričakovanj o možnih spremembah zneskov ali časovne razporeditve prihodnjih denarnih tokov, mora rezultat pokazati pričakovano sedanjo vrednost prihodnjih denarnih tokov, to je tehtano povprečje vseh možnih izidov.

17.13. Pri merjenju vrednosti pri uporabi mora organizacija upoštevati naslednje podlage za ocenjevanje prihodnjih denarnih tokov:

- a) Zasnovati projekcije denarnih tokov na razumnih in sprejemljivih predpostavkah, ki predstavljajo najboljšo poslovodsko oceno spleta gospodarskih okoliščin, ki bodo obstajale v preostali dobi koristnosti sredstva. Zunanjim dokazom je treba pripisati večjo težo.
- b) Zasnovati projekcije denarnih tokov na zadnjih predračunih/napovedih, ki jih je sprejelo poslovodstvo, toda izključiti oceno prihodnjih prejemkov in izdatkov, katere je pričakovati iz prihodnjih reorganizacij ali iz izboljšanja ali povečanja uspešnosti sredstva. Projekcije na podlagi teh predračunov/napovedi smejo zajeti največ petletno obdobje, razen če je poslovodstvo

prepričano, da so takšne projekcije zanesljive, in lahko dokaže svojo na preteklih izkušnjah temelječo sposobnost za točno napovedovanje denarnih tokov za takšno daljše obdobje.

- c) Oceniti projekcije denarnih tokov za daljše obdobje, kot ga pokrivajo zadnji predračuni/napovedi, in sicer z ekstrapoliranjem projekcij, ki so zasnovane na predračunih/napovedih z uporabo ustaljenega ali padajočega odstotka rasti za naslednja leta, razen če je upravičen rastoči odstotek. Ta stopnja rasti ne sme preseči povprečnega dolgoročnega odstotka rasti pri proizvodih, v dejavnostih ali v državi (državah), kjer organizacija posluje, ali na trgih, na katerih se sredstvo uporablja.

17.14. Ocene prihodnjih denarnih tokov morajo vsebovati:

- a) projekcije prejemkov iz nadaljnje uporabe sredstva,
- b) projekcije izdatkov, ki so nujni za ustvarjanje prejemkov iz nadaljnje uporabe sredstva (tudi izdatkov za pripravljanje sredstva za uporabo) in se lahko utemeljeno in dosledno pripišejo neposredno sredstvu ali razporedijo nanj, ter
- c) morebitne čiste prejemke oziroma izdatke, ki bodo dobljeni (ali plačani) ob odtujitvi sredstva na koncu njegove dobe koristnosti.

Ocene prihodnjih denarnih tokov in diskontne mere morajo odražati dosledne predpostavke o povečanjih cen zaradi splošne inflacije. Če torej diskontna mera vključuje učinke podražitev zaradi splošne inflacije, se prihodnji denarni tokovi ocenijo nominalno. Če pa diskontna mera izključuje učinek podražitev zaradi splošne inflacije, se prihodnji denarni tokovi ocenijo realno (vendar vključujejo predvidene prihodnje povečanja ali zmanjšanja, ki ne izhajajo iz splošne inflacije).

Projekcije prihodnjih denarnih tokov vključujejo tudi tiste predvidene izdatke, potrebne za tekoče vzdrževanje sredstva, kot tudi prihodnje izdatke za kritje predvidenih splošnih stroškov, ki se lahko utemeljeno in dosledno pripišejo neposredni uporabi sredstva ali razporedijo na sredstvo.

Prihodnje denarne tokove je treba oceniti po sedanjem stanju sredstva. Zato se pri izračunu vrednosti pri uporabi ne sme upoštevati:

- a) prihodnjih izdatkov ali ustreznih prihrankov stroškov (na primer zaradi zmanjšanj stroškov dela) ali koristi, ki bodo izhajale iz prihodnjega reorganiziranja, za katero organizacija še ni zavezana, ali
- b) prihodnjih izdatkov, ki bodo izboljšali ali povečali storilnost sredstva, ali s tem povezane prejemke, ki bodo po pričakovanju izšli iz takšnih izdatkov.

17.15. Kadar ima denar ustvarjajoča enota sredstva z različno ocenjeno dobo koristnosti in so vsa bistvenega pomena za nadaljevanje poslovanja enote, se pri ocenjevanju prihodnjih denarnih tokov, ki so povezani z enoto, nadomestitev sredstev s krajšo dobo koristnosti obravnava kot del vsakodnevnega vzdrževanja enote. Podobno se, če posamezno sredstvo vsebuje sestavine z različno ocenjeno dobo koristnosti, pri ocenjevanju prihodnjih denarnih tokov, ki jih ustvari to sredstvo, nadomestitev sestavin s krajšo dobo koristnosti obravnava kot del vsakodnevnega vzdrževanja sredstva.

17.16. Diskontna mera (ali diskontne mere) mora(-jo) biti mera (mere) pred obdavčitvijo, ki kaže(-jo) obstoječe tržne ocene:

- a) časovne vrednosti denarja, ter
- b) tveganja, značilna za sredstvo, katerim niso bile prilagojene ocene prihodnjega denarnega toka.

Mera, ki kaže sprotne tržne ocene časovne vrednosti denarja in tveganja, značilna za sredstvo, opredeljuje donos, ki ga investitor zahteva, če lahko izbira naložbo, ki bi ustvarila denarne tokove v znesku, v roku in s tveganjem, ki so enakovredni tistim, ki jih organizacija pričakuje pri sredstvu. Ta mera se oceni na podlagi mere, vključene v sprotne tržne transakcije s podobnimi sredstvi, ali na podlagi tehtanega povprečja stroškov kapitala na borzne organizacije, ki ima eno sredstvo (ali niz sredstev), ki je (so) po možnem delovanju in tveganjih podobno (podobna) proučevanemu sredstvu.

Vendar pa diskontna mera (diskontne mere), uporabljena(-e) pri merjenju vrednosti pri uporabi, ne sme(-jo) vsebovati tveganj, ki so bila že upoštevana pri ocenah prihodnjih denarnih tokov. Sicer bi bil učinek nekaterih predpostavk upoštevan dvakrat. Zato je zelo pomembno, da so predpostavke pri ocenah prihodnjih denarnih tokov skladne z načinom določitve diskontne mere.

Ker se časovna vrednost denarja upošteva z diskontiranjem ocenjenih prihodnjih denarnih tokov, takšni denarni tokovi izključujejo prejemke in izdatke iz finančnih aktivnosti. Ker se diskontna mera določi brez upoštevanja učinkov obdavčitve, se zato na enak način ocenijo tudi prihodnji denarni tokovi.

17.17. Če diskontna mera za kako sredstvo ni na voljo neposredno na trgu, jo običajno ugotovijo (določijo) pooblaščen ocenjevalci vrednosti na podlagi Mednarodnih standardov ocenjevanja vrednosti.

č) Oslabitev dobrega imena

17.18. Celotno dobro ime, ki nastane ob poslovni združitvi, se pripiše, in sicer na eno ali več denar ustvarjajočih enot. Če knjigovodska vrednost denar ustvarjajoče enote vključno z dobrim imenom presega njeno nadomestljivo vrednost, sledi izmera izgube zaradi oslabitve denar ustvarjajoče enote. Znesek izgube zaradi oslabitve denar ustvarjajoče enote je enak presežku knjigovodske vrednosti denar ustvarjajoče enote nad njeno nadomestljivo vrednostjo.

17.19. Izguba zaradi oslabitve se razporedi v obliki zmanjšanja knjigovodskih vrednosti sredstev denar ustvarjajoče enote v naslednjem vrstnem redu:

- a) najprej se zmanjša knjigovodska vrednost dobrega imena, razporejenega na denar ustvarjajočo enoto (ali skupino enot) in
- b) potem (če je potrebno) se glede na delež knjigovodske vrednosti posameznega sredstva v denar ustvarjajoči enoti sorazmerno zmanjšajo knjigovodske vrednosti ostalih sredstev denar ustvarjajoče enote (ali skupine enot).

17.20. Pri razporejanju izgube zaradi oslabitve organizacija ne sme zmanjšati knjigovodske vrednosti posameznega sredstva denar ustvarjajoče enote pod največjo izmed naslednjih vrednosti:

- a) poštene vrednosti, zmanjšane za prodajne stroške (če je določljiva),
- b) vrednosti pri uporabi (če je določljiva) oziroma
- c) nič.

Znesek izgube zaradi oslabitve, ki bi bil sicer razporejen na sredstvo, je treba sorazmerno razporediti na druga sredstva denar ustvarjajoče enote.

17.21. Izguba zaradi oslabitve se pri dobrem imenu ne more razveljaviti.

d) Razveljavitev izgube zaradi oslabitve

17.22. Organizacija mora na dan vsakega poročanja oceniti, ali je kakšno znamenje, da izgube zaradi oslabitve kakšnega sredstva, pripoznane v prejšnjih letih, morda ni več ali da se je zmanjšala. Pri ocenjevanju, ali obstaja kakšno znamenje, da izgube zaradi oslabitve sredstva, pripoznane v prejšnjih letih, ni več, organizacija upošteva znamenja iz zunanjih virov informacij, kot na primer da se je v obdobju tržna vrednost sredstva pomembno povečala (uporabi SRS 17.5.); ter notranjih virov informacij, kot na primer da so iz notranjega poročanja na voljo dokazi, ki kažejo, da je ali bo gospodarska uspešnost sredstva večja, kot je bilo pričakovano (uporabi SRS 17.6.). Če obstaja kakršnokoli tako znamenje, mora organizacija oceniti nadomestljivo vrednost tega osnovnega sredstva.

17.23. Izgube zaradi oslabitve, pripoznane pri sredstvu (razen dobrega imena) v prejšnjih obdobjih je treba razveljaviti, kadar in zgolj kadar se je spremenila ocena, uporabljena za ugotovitev nadomestljive vrednosti sredstva, potem ko je bila pripoznana zadnja izguba zaradi oslabitve.

V takšnem primeru je treba knjigovodsko vrednost sredstva povečati na njegovo nadomestljivo vrednost, vendar nova knjigovodska vrednost ne sme biti večja od knjigovodske vrednosti, ki bi bila ugotovljena, če pri sredstvu ne bi bila pripoznana izguba zaradi oslabitve. Takšno povečanje knjigovodske vrednosti sredstva je razveljavitev izgube zaradi oslabitve.

17.24. Razveljavitev izgube zaradi oslabitve sredstva je potrebno takoj pripoznati v izkazu poslovnega izida kot prevrednotovalni prihodek, razen če se sredstvo izkazuje po revalorizirani vrednosti na podlagi modela revaloriziranja.

Vsako razveljavitev izgube zaradi oslabitve revaloriziranega sredstva je potrebno namreč obravnavati kot povečanje iz revaloriziranja. Razveljavitev izgube zaradi oslabitve revaloriziranega sredstva je tako potrebno pripisati neposredno kapitalu v postavki revalorizacijske rezerve.

V kolikor pa je bila izguba zaradi oslabitve istega revaloriziranega sredstva prej pripoznana v izkazu poslovnega izida, je tudi razveljavitev takšne izgube zaradi oslabitve potrebno pripoznati v poslovnem izidu.

17.25. Razveljavitev izgube zaradi oslabitve denar ustvarjajoče enote je treba razporediti kot povečanje knjigovodske vrednosti sredstev – razen dobrega imena – te enote sorazmerno s knjigovodskimi vrednostmi teh sredstev. Povečanja knjigovodske vrednosti se obravnavajo kot razveljavitve izgub zaradi oslabitve posameznih sredstev in pripoznajo v skladu s SRS 17.24.

17.26. Pri razporejanju razveljavitve izgube zaradi oslabitve denar ustvarjajoče enote po SRS 17.25. se knjigovodska vrednost posameznega sredstva ne poveča nad manjšo od tehle velikosti:

- a) njegovo nadomestljivo vrednost (če jo je mogoče ugotoviti), ter
- b) knjigovodsko vrednost, ki bi se ugotovila (po odštetju amortizacijskega odpisa), če v prejšnjih obdobjih ne bi bila pripoznana nobena izguba zaradi oslabitve sredstva.

Znesek razveljavitve izgube zaradi oslabitve, ki bi bil sicer razporejen na sredstvo, je treba sorazmerno razporediti na druga sredstva enote, razen dobro ime.

C. Opredelitve ključnih pojmov

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

- a) **Denar ustvarjajoča enota** je najmanjša razpoznavna skupina sredstev, ki ustvarja prejemke (denarne pritoke), ki so v veliki meri neodvisni od prejemkov na podlagi drugih sredstev ali skupin sredstev. Za denar ustvarjajoče enote se praviloma jemljejo enote, ki predstavljajo najnižjo raven v organizaciji, pri kateri se dobro ime nadzira za namene notranjega poslovanja.
- b) **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.
- c) **Izgubo zaradi oslabitve** predstavlja znesek razlike med knjigovodsko vrednostjo in nadomestljivo vrednostjo sredstva.
- č) **Nadomestljiva vrednost** sredstva je poštena vrednost, zmanjšana za stroške prodaje ali vrednost pri uporabi, odvisno od tega, katera je večja.

Č. Pojasnila

17.28. Ta standard se uporablja tudi za slabitev naložbenih nepremičnin, ki se po pripoznanju merijo po modelu nabavne vrednosti, ter finančnih naložb v odvisne organizacije, pridružene organizacije in skupaj obvladovane organizacije, ki se merijo po nabavni vrednosti. Oslabitev ostalih finančnih naložb ureja SRS 3.

17.29. Vrednost pri uporabi je vrednost, značilna za organizacijo in odseva poznavanje in ocene organizacije, pa tudi za organizacijo značilne dejavnike, ki utegnejo biti značilni le za samo organizacijo in ne za organizacije na splošno.

17.30. Stroški prodaje, ki se odštevajo od poštene vrednosti, so na primer pravni stroški, kolkovina in podobne dajatve, stroški odtujitve sredstva in neposredni dodatni stroški, povezani s pripravljanjem sredstev za prodajo. Odpravnine po SRS 13 in stroški, ki so povezani z zmanjšanjem ali reorganiziranjem poslovanja po odtujitvi sredstva, se ne štejejo kot neposredni dodatni stroški odtujitve sredstva.

17.31. Razveljavitev izgube zaradi oslabitve kaže povečanje ocenjene vrednosti sredstva iz uporabe ali prodaje po dnevu, ko je organizacija zadnjikrat pripoznala izgubo zaradi oslabitve takšnega sredstva. Spremembe ocen so sprememba podlage za nadomestljivo vrednost (to je, ali je nadomestljiva vrednost zasnovana na vrednosti pri uporabi, ali na poštenu vrednosti, zmanjšani za stroške prodaje) je sprememba zneska ali roka ocenjenih prihodnjih denarnih tokov ali diskontne mere, če je bila nadomestljiva vrednost zasnovana na vrednosti pri uporabi; ali sprememba ocene sestavin poštene vrednosti, če je bila nadomestljiva vrednost zasnovana na poštenu vrednosti, zmanjšani za stroške prodaje.

17.32. Vrednost pri uporabi, ki jo ima sredstvo, lahko postane večja od njegove knjigovodske vrednosti preprosto zato, ker se sedanja vrednost prihodnjih čistih prejemov povečuje, ko se denarni tokovi približujejo. Storitvena zmožnost sredstva pa ni večja. Potemtakem se izguba zaradi oslabitve

ne razveljavi samo zaradi poteka časa (včasih imenovanega "odmotavanje" diskonta), celo če nadomestljiva vrednost sredstva postane večja od njegove knjigovodske vrednosti.

D. Datum sprejetja in začetka uporabe

17.33. 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.