

# Slovenski računovodski standard 1 (2002)

## OPREDMETENA OSNOVNA SREDSTVA

### *A. Uvod*

Ta standard se uporablja pri knjigovodskem razvidovanju, obračunavanju in razkrivanju zemljišč, zgradb, opreme in drugih opredmetenih osnovnih sredstev. Povezan je z računovodskimi načeli 33-39 (Kodeks računovodskih načel, 1995). Obdeluje

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

pa tudi s tem povezane opredelitve ključnih pojmov in pojasnila.

Ta standard se opira na mednarodne računovodske standarde (MRS) 1, 15, 16, 17, 21, 23 in 36 (1999) ter 4. in 7. smernico Evropske zveze. Povezan je s slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) 2, 8, 13, 17 in 24.

Standard (poglavje B) je treba brati skupaj z opredelitvami pojmov (poglavjem C), pojasnili (poglavjem Č) in Uvodom v slovenske računovodske standarde (2002).

### *B. Standard*

#### *a) Razvrščanje opredmetenih osnovnih sredstev*

**1.1.** Opredmeteno osnovno sredstvo je sredstvo v lasti ali finančnem najemu, ki se uporablja pri ustvarjanju proizvodov ali opravljanju storitev oziroma dajanju v najem ali za pisarniške namene ter se bo po pričakovanjih uporabljalo v več kot enem obračunskem obdobju.

**1.2.** Opredmetena osnovna sredstva so zemljišča, zgradbe, proizvodna oprema, druga oprema, osnovna čreda in večletni nasadi.

**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 naložb.

**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.** Opredmetena osnovna sredstva, ki se uporabljajo, je treba ločevati od opredmetenih osnovnih sredstev, ki se trajno ne uporabljajo, čeprav so še uporabna.

**1.7.** Deleži v opredmetenih osnovnih sredstvih, ki so last več oseb, se obravnavajo posebej.

#### *b) Pripoznavanje in odpravljanje pripoznanj opredmetenih osnovnih sredstev*

**1.8.** 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.

**1.9.** 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.

**1.10.** Pripoznanje opredmetenega osnovnega sredstva v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja se odpravi, če a) se odtuji; b) se trajno ne uporablja in od njegove odtujitve ni mogoče pričakovati nobenih gospodarskih koristi.

### ***c) Začetno računovodsko merjenje opredmetenih osnovnih sredstev***

**1.11.** 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. Med nevračljive nakupne dajatve se všteva tudi tisti davek na dodano vrednost, ki se ne povrne. Od nakupne cene se odštejejo vsi trgovinski in drugi popusti. Donacije in državne podpore za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev se ne odštevajo od njihove nabavne vrednosti, temveč se vštevajo med dolgoročne rezervacije in se porabljajo skladno z obračunano amortizacijo. Nabavno vrednost lahko sestavljajo tudi obresti od posojil za pridobitev opredmetenega osnovnega sredstva do njegove usposobitve za uporabo.

**1.12.** Nabavno vrednost opredmetenega osnovnega sredstva, zgrajenega ali izdelanega v podjetju, tvorijo stroški, ki jih povzroči njegova zgraditev ali izdelava, in posredni stroški njegove zgraditve ali izdelave, ki mu jih je mogoče pripisati. Ne tvorijo je stroški, ki niso povezani z njegovo zgraditvijo ali izdelavo, in stroški, ki jih trg ne prizna, lahko pa jo tvorijo obresti od posojil 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. 11.

**1.13.** Nabavna vrednost opredmetenega osnovnega sredstva, pridobljenega z zamenjavo za kako drugo neistovrstno opredmeteno osnovno sredstvo, se določi glede na pošteno vrednost pridobljenega osnovnega sredstva. Če je opredmeteno osnovno sredstvo pridobljeno z zamenjavo za opredmeteno osnovno sredstvo, ki služi podobnemu namenu v istovrstni poslovni dejavnosti in ima podobno pošteno vrednost kot takšno sredstvo, se nabavna vrednost pridobljenega opredmetenega osnovnega sredstva izmeri po neodpisani vrednosti odtujenega opredmetenega osnovnega sredstva, pri čemer se upošteva razlika, plačana oziroma prejeta v gotovini, ali drugačno dano oziroma prejeto nadomestilo. Opredmeteno osnovno sredstvo, pridobljeno z zamenjavo za delnice ali druge vrednostne papirje, se knjigovodsko razviduje po njegovi pošteni vrednosti ali po pošteni vrednosti danih vrednostnih papirjev, in sicer tisti, ki je jasneje določljiva. Opredmeteno osnovno sredstvo, pridobljeno z državno podporo ali donacijo, se izkazuje po nabavni vrednosti, če ni znana, pa po pošteni vrednosti.

**1.14.** Opredmetena osnovna sredstva, pridobljena pri prevzemu drugega podjetja, ki s tem preneha obstajati kot samostojna pravna oseba, se zajemajo med že obstoječa opredmetena osnovna sredstva po dotedanjih knjigovodskih vrednostih, razen če je naložba v pridobitev čistega premoženja prevzetega podjetja večja ali manjša od pridobljenega čistega premoženja. Pri tem nastalo dobro ime ali slabo ime je mogoče obravnavati kot povečanje ali zmanjšanje knjigovodske vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev v obsegu, ki je upravičljiv glede na nova osnovna sredstva iste vrste ob upoštevanju njihove preostale dobe koristnosti.

**1.15.** Stroški, ki nastajajo v zvezi z opredmetenim osnovnim sredstvom, povečujejo njegovo nabavno vrednost, če povečujejo njegove prihodnje koristi v primerjavi s prvotno ocenjenimi; pri tem stroški, ki omogočajo podaljšanje dobe koristnosti opredmetenega osnovnega sredstva, najprej zmanjšajo do takrat obračunani amortizacijski popravek njegove vrednosti. S podaljšanjem dobe koristnosti opredmetenega osnovnega sredstva je mišljeno podaljšanje prvotno opredeljene dobe, v kateri se opredmeteno osnovno sredstvo amortizira.

**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 odhodki, kadar se pojavijo.

Računovodsko obravnavanje vrednosti porabe v zvezi s popravili ali vzdrževanjem opredmetenih osnovnih sredstev, ki sledi njihovi pridobitvi, je odvisno od okoliščin, upoštevanih pri začetnem računovodskem merjenju in pripoznanju zadevne postavke opredmetenih osnovnih sredstev, ter od tega, ali je kasnejšo vrednost porabe mogoče dobiti povrnjeno.

**1.17.** Za opredmeteno osnovno sredstvo se v knjigovodskih razvidih izkazuje posebej nabavna vrednost in posebej nabrani popravek vrednosti, v bilanci stanja pa zgolj neodpisana vrednost, ki je razlika med nabavno vrednostjo in nabranim popravkom vrednosti; neodpisana vrednost se šteje kot knjigovodska vrednost.

**1.18.** Neodpisana vrednost opredmetenega osnovnega sredstva se zmanjšuje z amortiziranjem. Neodpisana vrednost ne sme biti večja od vrednosti, nadomestljive v preostali dobi njegove koristnosti, oziroma od njegove poštene vrednosti na dan bilance stanja, kar se zagotovi s pravilnim amortiziranjem.

**1.19.** Uporabljen metoda amortiziranja odseva vzorec pojavljanja gospodarskih koristi od 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. Amortizacija, obračunana za vsako obračunsko obdobje, se praviloma pripozna kot strošek oziroma poslovni odhodek tega obdobja.

**1.20.** Opredmeteno osnovno sredstvo, pridobljeno na podlagi finančnega najema, je sestavni del opredmetenih osnovnih sredstev skupine, ki ji pripada. Njegova nabavna vrednost je enaka poštenu vrednosti ali sedanji vrednosti najmanjše vsote najemnin, in sicer tisti, ki je manjša. Pri izračunu sedanje vrednosti najmanjše vsote najemnin je razobrestovalna (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.

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

**1.22.** Opredmetena osnovna sredstva, ki se ne uporabljajo trajno, čeprav so še uporabna, se evidentirajo po knjigovodski vrednosti na dan, ko so izločena iz uporabe.

**1.23.** Opredmeteno osnovno sredstvo se začne amortizirati prvi dan naslednjega meseca potem, ko se je začelo uporabljati za opravljanje dejavnosti, za katero je namenjeno.

**1.24.** Opredmeteno osnovno sredstvo, ki se poškoduje zaradi višje sile, ali z njim povezano opredmeteno osnovno sredstvo, ki ga zaradi tega ni mogoče uporabljati, se v obdobju, potrebnem za njegovo popravilo, ne amortizira; prav tako se za to obdobje ne obračuna amortizacijski popravek njegove vrednosti.

**1.25.** Razlika med čisto prodajno vrednostjo in knjigovodsko vrednostjo odtujenega opredmetenega osnovnega sredstva se prenese med prevrednotovalne poslovne prihodke, če je prva večja od druge, oziroma med prevrednotovalne poslovne odhodke, če je druga večja od prve.

### ***č) Prevrednotovanje opredmetenih osnovnih sredstev***

**1.26.** Prevrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev je sprememba njihove knjigovodske vrednosti; kot prevrednotenje se ne štejejo dodatne naložbe vanje in njihovo amortiziranje. Opravi se lahko na koncu poslovnega leta ali med njim. Pojavi se kot prevrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev zaradi njihove okrepitve, prevrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev zaradi njihove oslabitve ali prevrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev zaradi odprave njihove oslabitve.

**1.27.** Opredmetena osnovna sredstva se zaradi okrepitve lahko prevrednotujejo, če njihova dokazana poštena vrednost presega njihovo knjigovodsko vrednost. Pri zemljiščih, zgradbah in tudi opremi lahko ugotavljajo pošteno vrednost kot čisto prodajno vrednost pooblaščen ocenjevalci vrednosti, pri čemer upoštevajo že pretečeno dobo koristnosti. Pošteno vrednost opredmetenih osnovnih sredstev lahko dokaže tudi podjetje samo, če ima v posebnem pravilniku določen način ocenjevanja vrednosti, ki temelji na slovenskih poslovnofinančnih standardih.

Takšno prevrednotenje je treba razlikovati od povečanja vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev zaradi kasnejših naložb vanje, ki povečujejo prihodnje gospodarske koristi od njih. Pojavi se zgolj zaradi povečanja vrednosti sicer nespremenjenih opredmetenih osnovnih sredstev.

Prevrednotovalna razlika povečuje neodpisano vrednost teh osnovnih sredstev (to je razliko med nabavno vrednostjo in nabranim (kumulativnim) amortizacijskim odpisom) in prevrednotovalni popravek kapitala v zvezi z opredmetenimi osnovnimi sredstvi. Obračunana amortizacija od razlike med tako povečano nabavno vrednostjo opredmetenih osnovnih sredstev in nabavno vrednostjo pred prevrednotenjem se ne obravnava kot strošek, temveč se praviloma vračuna v breme prevrednotovalnega popravka kapitala v zvezi z opredmetenimi osnovnimi sredstvi, ki se je zaradi prevrednotenja pojavil pri ustreznem opredmetenem osnovnem sredstvu.

Če se kako opredmeteno osnovno sredstvo prevrednoti, se morajo prevrednotiti tudi druga opredmetena osnovna sredstva iste vrste.

**1.28.** Opredmeteno osnovno sredstvo, nabavljeno v tujini, se praviloma lahko prevrednoti le za spremembo tečaja tuje valute, v kateri je bilo nabavljeno, ob upoštevanju še razpoložljive dobe koristnosti.

Pri nakupu opredmetenega osnovnega sredstev v tujini, ko dolg v tujini na koncu poslovnega leta še ni poravnan in ga je treba popraviti zaradi spremembe tečaja tuje valute, ali pri nakupu opredmetenega osnovnega sredstva, ko je dolg za to sredstvo izražen v domači valuti in je med pogodbenima strankama dogovorjeno prevrednotenje z namenom ohranjanja njegove vrednosti, se lahko takšna razlika upošteva tudi kot popravek nabavne vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva, pri čemer se pojavi nasprotna postavka, to je popravek vrednosti dolga. Od tako spremenjene nabavne vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva zaradi opravljenega prevrednotenja se kasneje obračuna amortizacija kot strošek.

**1.29.** Opredmetena osnovna sredstva se morajo zaradi oslabitve prevrednotovati, če njihova knjigovodska vrednost presega njihovo nadomestljivo vrednost. Kot nadomestljiva vrednost se šteje čista prodajna vrednost ali vrednost pri uporabi, odvisno od tega, katera je večja. Ocenjevanje vrednosti pri uporabi obsega

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

Vrednost pri uporabi se lahko ugotavlja tudi za denar ustvarjajočo enoto, to je najmanjšo določljivo skupino sredstev, katerih nenehna uporaba je vir denarnih prejemkov, v glavnem 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 in se šteje kot prevrednotovalni poslovni odhodek v zvezi z opredmetenimi osnovnimi sredstvi, ne pa kot povečanje stroška amortizacije, razen če je bil pri njegovi prejšnji okrepitvi povečan prevrednotovalni popravek kapitala v zvezi z opredmetenimi osnovnimi sredstvi; v takem primeru ga je treba porabiti, preden se za razliko poveča prevrednotovalni poslovni odhodek v zvezi z opredmetenimi osnovnimi sredstvi.

**1.30.** Opredmetena osnovna sredstva se zaradi odprave oslabitve lahko prevrednotujejo, to prevrednotenje pa zahteva podobno utemeljitev kot prevrednotenje zaradi oslabitve ali kot prevrednotenje zaradi okrepitve. Pri razveljavitvi izgube zaradi oslabitve opredmetenega osnovnega sredstva pa povečana knjigovodska vrednost ne sme presegati knjigovodske vrednosti, ki bi bila ugotovljena (po odštetju amortizacijskega odpisa), če pri njem v prejšnjih letih ne bi bila pripoznana izguba zaradi oslabitve. Razveljavitev izgube zaradi oslabitve sredstva hkrati s povečanjem knjigovodske vrednosti takšnega sredstva poveča prevrednotovalni poslovni prihodek v zvezi z opredmetenimi osnovnimi sredstvi, razen če je bil pri njegovi prejšnji oslabitvi zmanjšan prevrednotovalni popravek kapitala v zvezi z opredmetenimi osnovnimi sredstvi; v takem primeru ga je treba ponovno povečati.

**1.31.** Ob odtutitvi prevrednotenega opredmetenega osnovnega sredstva je treba razliko med njegovo čisto prodajno vrednostjo in zadnjo knjigovodsko vrednostjo popraviti za prevrednotovalni popravek kapitala, ki se nanaša na to opredmeteno osnovno sredstvo; tako se med prevrednotovalne poslovne prihodke oziroma prevrednotovalne poslovne odhodke prenese razlika (pozitivna oziroma negativna) med čisto prodajno vrednostjo in prvotno knjigovodsko vrednostjo.

#### ***d) Uskupinjevanje opredmetenih osnovnih sredstev***

**1.32.** Skupinska bilanca stanja se sestavi, kot da bi šlo za eno samo podjetje. Opredmetena osnovna sredstva v njej zajemajo opredmetena osnovna sredstva obvladujočega podjetja in odvisnih podjetij ter sorazmerni del opredmetenih osnovnih sredstev skupaj obvladovanih podjetij, ne pa tudi opredmetenih osnovnih sredstev pridruženih podjetij. Uskupinjena opredmetena osnovna sredstva se ne vodijo na posebnih kontih, temveč se povzemajo iz bilanc stanja upoštevanih podjetij na podlagi dodatnih podatkov in prilagoditev, ki se nanašajo na prevedbo v poročevalno valuto obvladujočega podjetja, na izločitev čistega dobička in izgub iz njihove vrednosti in na prevrednotenje zaradi uskupinjenja. Zaradi teh prilagoditev se neodpisana vrednost uskupinjenih opredmetenih osnovnih sredstev razlikuje od seštevka knjigovodskih vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev v izvirnih bilancah stanja upoštevanih podjetij.

**1.33.** Če so v izvirnih bilancah stanja upoštevanih podjetij knjigovodske vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev izražene v valuti, ki se razlikuje od poročevalne valute obvladujočega podjetja, jih je treba prevesti v poročevalno valuto obvladujočega podjetja po srednjem tečaju Banke Slovenije na dan bilance stanja.

**1.34.** Če podjetje v skupini kupi opredmeteno osnovno sredstvo pri podjetju v isti skupini in je v nakupno ceno všteti tudi čisti dobiček prodajalca, je treba ta čisti dobiček izločiti iz uskupinjene neodpisane vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva in v letu, ko je opravljen posel, za čisti dobiček zmanjšati uskupinjene poslovne prihodke ter s tem uskupinjeni čisti dobiček, v naslednjih letih pa uskupinjeni zadržani čisti dobiček. Za znesek amortizacije takšnega čistega dobička v nabavni vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva je treba v vsakem letu njegove uporabe odpraviti zmanjšanje njegove neodpisane vrednosti in zmanjšati strošek uskupinjene amortizacije med uskupinjenimi odhodki, s tem pa tudi povečati uskupinjeni čisti dobiček in uskupinjeni zadržani čisti dobiček. Smiselno je treba obračunati tudi izgubo, ki je všteta v prodajno ceno opredmetenega osnovnega sredstva. Opustitev izločitve vmesnega čistega dobička in izgube je možna, če je bil nakup opravljen v normalnih tržnih razmerah, če bi izločitev povzročila nesorazmerno velik strošek ter če vmesni čisti dobiček ne vpliva bistveno na resničnost in poštenost prikaza skupinske bilance stanja oziroma skupinskega izkaza poslovnega izida.

**1.35.** Pri prvem uskupinjevanju odvisnega podjetja je treba ugotoviti, ali se pri opredmetenih osnovnih sredstvih, ki so vnesena v skupino iz izvirnih bilanc stanja, pojavljajo preračunane pozitivne razlike (presežek njihove poštene vrednosti nad njihovo knjigovodsko vrednostjo) oziroma preračunane negativne razlike (primanjkljaj njihove poštene vrednosti v primerjavi z njihovo knjigovodsko vrednostjo). Za presežek, ki pripada lastnikom obvladujočega podjetja (brez manjšinskih lastnikov), se poveča uskupinjena neodpisana vrednost razpoznavnih opredmetenih osnovnih sredstev, za primanjkljaj pa se zmanjša; oboje vpliva na izračun pri uskupinjevanju nastalega dobrega imena oziroma slabega imena. Pogoji za to pa je, da pripoznane razlike pri vseh sredstvih in vseh dolgovih odvisnega podjetja ne presegajo razlike med nabavno vrednostjo pridobljenega kapitalskega deleža v odvisnem podjetju in knjigovodsko vrednostjo pridobljenega kapitalskega deleža v odvisnem podjetju.

**1.36.** Pri kasnejših uskupinjevanjih je treba vsako leto ponoviti obračun pri prvem uskupinjevanju ter obračunati amortizacijo pripoznanih preračunanih pozitivnih razlik (presežka poštene vrednosti nad knjigovodsko vrednostjo) pri zgradbah in opremi po uveljavljenih amortizacijskih stopnjah. Za toliko je treba zmanjšati uskupinjeno neodpisano vrednost takšnih opredmetenih osnovnih sredstev ter povečati uskupinjene stroške amortizacije ter tako uskupinjene odhodke, s tem pa tudi zmanjšati uskupinjeni čisti dobiček in uskupinjeni zadržani čisti dobiček. V primeru preračunanih negativnih razlik (primanjkljaja poštene vrednosti v primerjavi s knjigovodsko vrednostjo) je potrebna prilagoditev v nasprotni smeri. V vseh takih primerih se pri uskupinjevanju pojavljajo zneski, ki spreminjajo ustrezne seštevke v izvirnih računovodskih izkazih upoštevanih podjetij.

**1.37.** Pri pretvorbi vsote neodpisane vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev iz izvirnih bilanc stanja upoštevanih podjetij v uskupinjena opredmetena osnovna sredstva se ob utemeljenih razlogih pojavljajo še izključitve in vključitve iz drugih razlogov. Obvladujoče podjetje mora imeti za potrebe revizije podrobna pojasnila za vse postopke, ki jih je uporabilo pri uskupinjevanju opredmetenih osnovnih sredstev.

### ***e) Razkrivanje opredmetenih osnovnih sredstev***

**1.38.** Podjetja, ki niso zavezana reviziji, morajo razkrivati samo zakonsko določene informacije in podatke, preostala podjetja 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 podjetje v svojih aktih.

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

**1.40.** V računovodskih izkazih se razkrivajo a) obstoj in znesek pravnih omejitev ter opredmetena osnovna sredstva, zastavljena kot jamstvo za dolgove; b) računovodske usmeritve, uporabljene pri ocenjevanju stroškov obnavljanja prostora, v katerem so opredmetena osnovna sredstva; c) znesek stroškov graditve in izdelave opredmetenih osnovnih sredstev ter č) znesek finančnih obvez zaradi nakupa opredmetenih osnovnih sredstev.

**1.41.** Če se opredmeteno osnovno sredstvo izkaže po prevrednoteni vrednosti, se razkrivajo a) podlaga, uporabljena pri prevrednotovanju; b) datum zadnjega prevrednotenja; c) sodelovanje neodvisnega ocenjevalca vrednosti; č) knjigovodska vrednost prevrednotenega opredmetenega osnovnega sredstva.

### ***C. Opredelitve ključnih pojmov***

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

- a) **Nabavna vrednost** je dejanska ali prevrednotena naložba v pridobljeno opredmeteno osnovno sredstvo.
- b) **Nabrani popravek vrednosti** je dejanska ali prevrednotena vrednost opredmetenega osnovnega sredstva, ki je kot amortizacija že prešla med stroške oziroma poslovne odhodke oziroma se zaradi njegove okrepitve praviloma pokriva v breme posebnega prevrednotovalnega popravka kapitala ali pa se zaradi njegove oslabitve šteje kot prevrednotovalni poslovni odhodek.
- c) **Neodpisana vrednost** opredmetenega osnovnega sredstva je razlika med njegovo nabavno vrednostjo in nabranim popravkom njegove vrednosti.

- č) **Nadomestljiva vrednost** je vrednost opredmetenega osnovnega sredstva, ki se lahko nadomesti z zneski amortizacije med njegovo uporabo ali s čisto iztržljivo vrednostjo ob njegovi prodaji.
- d) **Poštena vrednost** je vrednost opredmetenega osnovnega sredstva, sprejemljiva za dobro obveščenega in voljnega kupca ter dobro obveščenega in voljnega prodajalca, ki skleneta premišljen posel.
- e) **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.
- f) **Najmanjša vsota najemnin** 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.
- g) **Pri najemu sprejeta (uporabljena) obrestna mera** je razobrestovalna mera (diskontna stopnja), ki na začetku najema povzroči, da je sedanja vrednost seštevka najmanjše vsote najemnin in nezajamčene preostale vrednosti enaka poštenu vrednosti v najem danega sredstva.
- h) **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.

## **Č. Pojasnila**

**1.43.** Opredmeteno osnovno sredstvo, katerega posamična nabavna vrednost po dobaviteljevem obračunu ne presega tolarske vrednosti 500 evrov, se lahko izkazuje skupinsko kot drobni inventar. Stvari drobnega inventarja, katerih posamična nabavna vrednost po dobaviteljevem obračunu ne presega tolarske vrednosti 100 evrov, se lahko razporedi med material.

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

**1.45.** Obresti od posojil za opredmeteno osnovno sredstvo se lahko vštevajo v nabavno vrednost opredmetenega osnovnega sredstva do njegove usposobitve za uporabo, predvsem če nastaja dlje, kot traja obračunsko obdobje.

**1.46.** Če se obstoječa zgradba, ki je del opredmetenih osnovnih sredstev, zaradi graditve nove zgradbe, ki bo del opredmetenih osnovnih sredstev, odstrani, je neodpisana vrednost obstoječe zgradbe strošek priprave gradbišča, ki se lahko všteje v nabavno vrednost nove zgradbe.

**1.47.** 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 funkcionalnem zemljišču. Funkcionalno zemljišče je zemljišče, namenjeno neposredno uporabi zgradbe, brez katerega zgradba ni uporabna za predvideni namen. Idealni delež na funkcionalnem 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.

**1.48.** Nabavna vrednost opredmetenega osnovnega sredstva, pridobljenega z zamenjavo za opredmeteno osnovno sredstvo, ki služi podobnemu namenu v istovrstni poslovni dejavnosti in ima podobno pošteno vrednost, se izmeri po neodpisani vrednosti odtujenega osnovnega sredstva, pri čemer se upošteva razlika, plačana oziroma prejeta v gotovini, ali drugačno dano oziroma prejeta nadomestilo. Podoben namen v istovrstni poslovni dejavnosti pomeni, da se pridobljeno opredmeteno osnovno sredstvo uporablja za opravljanje istovrstnih dejavnosti. Tako so istovrstna osnovna sredstva sredstva, ki omogočajo računalniško obdelovanje podatkov, ustvarjanje enakih ali podobnih proizvodov in podobno, pa tudi gradbeni objekti, namenjeni administrativnim službam (pisarniški prostori), ali gradbeni objekti, namenjeni proizvodnji (proizvodne dvorane). Pogoji, da gre za podobno pošteno tržno vrednost, pomeni, da pridobitev opredmetenega osnovnega sredstva z zamenjavo ne povzroči oškodovanosti oziroma pomembne spremembe vrednosti premoženja. Zato je treba pri presojanju, ali gre za podobno pošteno tržno vrednost, upoštevati tudi dogovorjeno plačilo razlike ali drugačno nadomestilo.

**1.49.** Popravek vrednosti, ki je povezan z amortiziranjem, se ne pojavlja pri a) zemljiščih in drugih naravnih bogastvih; b) opredmetenih osnovnih sredstvih do njihovega prenosa v uporabo; c) opredmetenih osnovnih sredstvih kulturnega, zgodovinskega ali umetniškega pomena; č) spodnjem ustroju železniških prog, cest, letališč in podobnega; d) opredmetenih osnovnih sredstvih trajno zunaj uporabe; ter e) drugih opredmetenih osnovnih sredstvih, katerih uporaba ni časovno omejena.

**1.50.** Večletni nasadi (plantaže) se ocenjujejo po nabavni vrednosti, ki zajema stroške njihove ureditve in nege do konca leta, v katerem postanejo rodni oziroma primerni za uporabo.

**1.51.** Osnovna čreda se ocenjuje po nabavni vrednosti, ki zajema stroške njene pridobitve in reje do meseca, v katerem postane primerna za izkoriščanje.

**1.52.** 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 koristnosti sredstva, na koncu pa se lastništvo prenese ali ne; č) na začetku najema je sedanja vrednost najmanjše vsote najemnin večja ali enaka kot skoraj celotna poštena vrednost sredstva, ki je predmet najema, zmanjšana za državne podpore in dobropise na račun plačila davkov, ki jih ima tedaj najemodajalec; na koncu se lahko izkaže prenos lastništva ali ne; d) sklenjena je najemna pogodba, po kateri dá najemodajalec v najem sredstvo, ki je zgrajeno ali izdelano izključno za potrebe najemnika in ima po koncu najema gospodarski pomen le zanj.

**1.53.** Za dobo koristnosti osnovnega sredstva v duhu SRS 1.52 se šteje doba koristnosti sredstva pri najemodajalcu. V vseh primerih, ko je najemno obdobje enako 75% dobe koristnosti v najem vzetega sredstva ali daljše, se šteje, da gre za finančni najem. Če najemno obdobje ni enako 75% dobe koristnosti v najem vzetega osnovnega sredstva ali daljše, v najemni pogodbi pa je določeno, da se lahko podaljša najmanj do 75% dobe koristnosti osnovnega sredstva, in je pričakovati, da bo do takega podaljšanja tudi prišlo, gre za finančni najem.

**1.54.** Vsi najemi, ki niso finančni, so poslovni. Najem nepremičnin (predvsem zemljišč in zgradb) se uvršča med poslovne in finančne najeme na enak način kot najemi drugih sredstev. Najemodajalec in najemnik v pogodbi jasno opredelita, za kakšno vrsto najema gre. Če je iz pogodbe razvidno, da gre za vrsto posla, opredeljeno v točkah od a) do d) SRS 1.52, se šteje, da gre za finančni najem, kar mora biti zapisano v pogodbi. Posredni najem se praviloma šteje za finančni najem.

## ***D. Datuma sprejetja in začetka uporabe***

**1.55.** Ta standard je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 21. septembra 2001. Minister za finance je dal soglasje k njemu. Podjetja, ki imajo poslovno leto enako koledarskemu, ga začnejo uporabljati s 1. januarjem 2002, preostala podjetja pa s prvim poslovnim letom, ki se začne po tem datumu. Z uveljavitvijo tega standarda preneha veljati SRS 1 - Opredmetena osnovna sredstva (1993).