

Slovenski računovodski standard 6 (2006)

NALOŽBENE NEPREMIČNINE

A. Uvod

Ta standard se uporablja pri knjigovodskem razvidovanju, obračunavanju in razkrivanju naložbenih nepremičnin. Povezan je z računovodskimi načeli od 33 do 39 (Kodeks računovodskih načel, 1995). Obdeluje

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

Ta standard se opira predvsem na mednarodne računovodske standarde (MRS) 1, 16, 17, 23, 36, in 40 (2004), mednarodni standard računovodskega poročanja (MSRP) 5 (2004) ter 4. in 7. direktivo Evropske unije. Povezan je predvsem s slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) 1, 8, 17, 18, 24 in 27.

Standard (poglavje B) je treba brati skupaj z opredelitvami ključnih pojmov (poglavjem C), pojasnili (poglavjem Č) in Uvodom v slovenske računovodske standarde (2006).

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 podjetje ni določilo 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. Podjetje opredeli sodila, tako da lahko presoja dosledno v skladu z opredelitvijo pojma naložbene nepremičnine in z napotki v MRS od 40.7 do 40.13.

b) Pripoznavanje in odpravljanje pripoznanj naložbenih nepremičnin

6.4. Naložbena nepremičnina se pripozna kot sredstvo, če je a) verjetno, da bodo v podjetje 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 za sluške 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 podjetje 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 trgovalne vsebine ali b) poštene vrednosti niti prejetega niti danega sredstva ni mogoče zanesljivo izmeriti. Če se prejetost sredstvo 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 ni znana, pa po pošteni vrednosti.

6.10. Za merjenje naložbene nepremičnine po pripoznanju mora podjetje za svojo računovodsko usmeritev izbrati ali model nabavne vrednosti ali model poštene vrednosti; izbrano usmeritev mora uporabljati za vse naložbene nepremičnine.

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

č) Prevrednotovanje naložbenih nepremičnin

6.11. Prevrednotenje naložbene nepremičnine je sprememba njene knjigovodske vrednosti zaradi uporabe modela poštene vrednosti.

6.12. Naložbeno nepremičnino, katere pošteno vrednost je mogoče zanesljivo izmeriti in za katere merjenje po pripoznanju je podjetje izbralo model poštene vrednosti, je treba po pripoznanju izmeriti po pošteni vrednosti.

6.13. Poštena vrednost naložbene nepremičnine se izmeri na podlagi tržne vrednosti na dan bilance stanja, ki jo običajno ugotavljajo pooblaščen ocenjevalci vrednosti na način, ki temelji na mednarodnih standardih ocenjevanja vrednosti.

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

d) Uskupinjevanje naložbenih nepremičnin

6.15. Skupinska bilanca stanja se sestavi, kot da bi šlo za eno samo podjetje. Naložbene nepremičnine v njej zajemajo naložbene nepremičnine obvladujočega podjetja in od njega odvisnih podjetij. Uskupinjene naložbene nepremičnine se ne vodijo na posebnih kontih, temveč se povzemajo iz posamičnih bilanc stanja uskupinjenih podjetij na podlagi dodatnih podatkov in prilagoditev, ki se nanašajo na prevedbo v predstavitveno valuto obvladujočega podjetja, na izločitev medsebojnih finančnih razmerij v skupini in na prevrednotenje zaradi uskupinjenja. Zaradi takšnih prilagoditev se knjigovodska vrednost uskupinjenih naložbenih nepremičnin razlikuje od vsote knjigovodskih vrednosti naložbenih nepremičnin v posamičnih bilancah stanja uskupinjenih podjetij. Če ima podjetje v skupini v finančnem najemu naložbeno nepremičnino, katere lastnik je drugo podjetje v isti skupini, se takšna naložbena nepremičnina v skupinski bilanci izkazuje kot nepremičnina in meri v skladu SRS 1.

6.16. Če so v posamičnih bilancah stanja uskupinjenih podjetij naložbene nepremičnine izražene v valuti, ki se razlikuje od predstavitvene valute obvladujočega podjetja, jih je treba prevesti v predstavitveno valuto obvladujočega podjetja po srednjem tečaju Banke Slovenije na dan bilance stanja.

6.17. Pri pretvorbi vsote naložbenih nepremičnin iz posamičnih bilanc stanja uskupinjenih podjetij v uskupinjene naložbene nepremičnine se pojavljajo še izključitve in vključitve iz drugih utemeljenih razlogov.

e) Razkrivanje naložbenih nepremičnin

6.18. 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.

6.19. Za naložbene nepremičnine mora podjetje 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) metode in pomembne predpostavke, uporabljene pri določanju poštene vrednosti naložbenih nepremičnin; 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.

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

6.21. 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 oslavitve) na začetku in koncu obdobja; č) uskladitev njene knjigovodske vrednosti na začetku in koncu obdobja; ter d) pošteno vrednost naložbene nepremičnine.

6.22. V primerih, opisanih v SRS 6.14, ko podjetje 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

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

- a) **Knjigovodska vrednost** je znesek, s katerim se sredstvo pripozna v bilanci stanja.
- b) **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.
- c) **Poštena vrednost** je znesek, za katerega je mogoče zamenjati sredstvo ali s katerim je mogoče poravnati obveznost ali za katerega je mogoče zamenjati podeljen kapitalski inštrument med dobro obveščanima in voljnima strankama v poslu, v katerem sta medsebojno neodvisni in enakopravni.
- č) **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.
- d) **Poslovni najem** je najem, ki ni finančni najem.
- e) **Lastniško uporabljana nepremičnina** je nepremičnina, ki jo lastnik ali najemnik pri finančnem najemu uporablja pri proizvodjanju ali dobavljanju blaga ali storitev ali za pisarniške namene.

Č. Pojasnila

6.24. Podjetje 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 podjetje mora uporabljati ta standard. Ta standard velja tudi za obstoječe naložbene nepremič-

nine, ki so se v preteklosti prenehale razvijati in se ponovno razvijajo, da se bodo v prihodnosti naprej uporabljale kot naložbene nepremičnine.

6.25. 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.

6.26. Dobiček ali izguba, ki izhaja iz spremembe poštene vrednosti naložbene nepremičnine, se pripozna v poslovnem izidu obdobja, v katerem se pojavi.

Če se bo knjigovodska vrednost naložbene nepremičnine pokrila predvsem s prodajo pod pogoji, ki so opredeljeni v MSRP 5, in ne z uporabo, se ta nepremičnina opredeli kot nekratkoročno sredstvo za prodajo ali se uvrsti v skupino za odtujitev za prodajo. Takšno nekratkoročno sredstvo ali takšna skupina se izmeri po knjigovodski vrednosti ali po pošteni vrednosti, zmanjšani za stroške prodaje, in sicer po tisti, ki je manjša.

6.27. Prenose na konte naložbenih nepremičnin ali z njih je treba opraviti, kadar in zgolj kadar se spremeni uporaba naložbenih 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;
- č) oddajo v poslovni najem drugi stranki pri prenosih s kontov zalog na konte naložbenih nepremičnin ali
- d) konec gradnje ali razvijanja pri prenosih s kontov nepremičnin v gradnji ali razvijanju na konte naložbenih nepremičnin.

6.28. 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.

6.29. Dobički ali izgube iz stalnih umikov iz uporabe ali odtujitev naložbenih nepremičnin se ugotavljajo kot razlike med čistimi donosi ob odtujitvah in knjigovodsko vrednostjo sredstev ter se pripoznajo 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

6.30. Ta standard je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 17. novembra 2005. K njemu sta dala soglasje minister za finance in minister za gospodarstvo. Podjetja, ki imajo poslovno leto enako koledarskemu, ga začnejo uporabljati s 1. januarjem 2006, preostala podjetja pa s prvim poslovnim letom, ki se začne po tem datumu.

Podjetja z dnem začetka uporabe tega standarda prenehajo uporabljati SRS 6 – Kratkoročne finančne naložbe (2002).