



15. 10. 2018

RAZLIKE MED MSRP 16 IN MRS 17



| MSRP 16 | MRS 17 |
|---|--|
| OPREDELITEV POJMA 'NAJEM' | |
| <p>V skladu z MSRP 16 je najem pogodba ali del pogodbe, ki prenaša pravico do uporabe identificiranega sredstva (temeljno sredstvo) za določeno obdobje v zameno za nadomestilo za določeno obdobje.</p> <p>Da bi stranka lahko obvladovala uporabo identificiranega sredstva, mora imeti pravico do pridobitve vseh pomembnih gospodarskih koristi od uporabe sredstva skozi celotno obdobje uporabe (na primer z izključno pravico do uporabe sredstva skozi to obdobje).</p> | <p>MRS 17 opredeljuje najem kot pogodbeno razmerje, v katerem najemodajalec prenese na najemnika v zameno za plačilo ali niz plačil pravico do uporabe sredstva za dogovorjen čas. V skladu z OPMSRP 4 - Določanje, ali dogovor vsebuje najem, ni treba, da je prenesena pravice do uporaba sredstva, da bi dogovor spadal na področje MRS 17.</p> |
| IZVZETJA IZ OBVEZNOSTI PRIPOZNAVANJA | |
| Kratkoročni najemi - najemnik | |
| <p>Najemnik se lahko odloči, da ne bo uporabil zahtev za pripoznavanje kratkoročnih najemov. Odločitev se lahko izvede glede na vrsto sredstev. Metoda je podobna ureditvi za poslovne najeme v MRS 17. Kratkoročni najem je najem katerega trajanje najema je največ 12 mesecev.</p> | MRS 17 ni obravnaval |
| Najemi majhnih vrednosti - najemniki | |
| <p>Najemnik se lahko odloči, da ne bo uporabil zahtev za pripoznavanje najemov majhnih vrednosti. Odločitev se lahko izvede glede na posamezno sredstvo. V koliko bo sredstvo dano v podnajem to ni najem majhnih vrednosti. Metoda je podobna ureditvi za poslovne najeme v MRS 17. Sredstva, ki so predmet najema majhne vrednosti so lahko na primer tablični in osebni računalniki, malo pisarniško pohištvo in telefoni. Upošteva se vrednost novega sredstva, ki je predmet najema.</p> | MRS 17 ni obravnaval |
| RAZVRSTITEV NAJEMA - NAJEMNIK | |
| <p>Najemnik na datum začetka najema pripozna sredstvo, ki predstavlja pravico do uporabe, in obveznost iz najema za vse najemne pogodbe. Pri kratkoročnih najemih in najemih majhnih vrednosti pa se najemnik lahko odloči, da jih ne pripozna.</p> | <p>V uporabi sta dva modela računovodenja. Najemnik na datum začetka najema pripozna finančni oziroma poslovni najem za vse najemne pogodbe. Najemnik razvrsti najem kot finančni najem, če so vsa tveganja povezana z lastništvom prenesene na najemnika. V nasprotnem primeru je najem razvrščen kot poslovni najem.</p> |

MERJENJA

| Plaćila vključena v začetno merjenje - najemniki | |
|---|--|
| <p>Najemnik na datum začetka najema izmeri obveznost iz najema po sedanji vrednosti najemnin, ki na ta datum še niso plačane razen kratkoročnih najemov in najeme majhne vrednosti. Najemnine se diskontirajo po obrestni meri, sprejeti pri najemu, če je to obrestno mero mogoče takoj ugotoviti. Najemnine vključujejo:</p> <p>(a) nespremenljive najemnine, zmanjšane za terjatve za spodbude za najem;</p> <p>(b) spremenljive najemnine, ki so odvisne od indeksa ali stopnje in ki se na začetku merijo z indeksom ali stopnjo, ki velja na datum začetka najema</p> <p>(c) zneski, za katere se pričakuje, da jih bo najemnik plačal na podlagi jamstev za preostalo vrednost;</p> <p>(d) izpolnitvena cena možnosti nakupa, če je precej gotovo, da bo najemnik izrabil to možnost in</p> <p>(e) plačila kazni za odpoved najema, če trajanje najema odraža, da bo najemnik izrabil možnost odpovedi najema.</p> <p>Vrednost sredstva, ki predstavlja pravico do uporabe, zajema:</p> <p>(a) znesek začetnega merjenja obveznosti iz najema</p> <p>(b) plačila najemnine, ki so bila izvedena na datum začetka najema ali pred njim, zmanjšana za prejete spodbude za najem;</p> <p>(c) začetne neposredne stroške, ki so nastali najemniku;</p> <p>(d) oceno stroškov, ki bodo nastali najemniku pri demontaži ali odstranitvi sredstva</p> | <p>Najemnik mora na začetku najema v izkazu finančnega položaja pripoznati finančne najeme kot sredstva in obveznosti v zneskih, enakih pošteni vrednosti najetega sredstva ali, če je ta nižja, sedanji vrednosti najmanjše vsote najemnin, pri čemer se obe vrednosti določita ob sklenitvi najema.</p> <p>Na začetku najema se v izkazu finančnega položaja sredstvo in obveznost plačevanja prihodnjih najemnin pripoznata z enakim zneskom, z izjemo vseh začetnih neposrednih stroškov najemnika, ki se prištejejo znesku, pripoznanemu kot sredstvo.</p> <p>Pri poslovnem najemu najemnik ne pripozna sredstva in obveznosti iz najema.</p> |
| Ponovna ocena obveznosti iz najema - najemniki | |
| <p>Po datumu začetka najema najemnik ponovno izmeri knjigovodsko vrednost, ki mora odražati ponovne ocene ali spremembe najema ali spremembe po vsebini nespremenljivih najemnin. Obveznost iz najema, kadar pride do spremembe najema ali spremembe po vsebini nespremenljivih najemnin - na primer sprememba v obsegu najema, ali pa nadomestilo za najem, ki ni bilo vključeno, tako, da slednja odraža spremembe v najemnini. Najemnik znesek iz ponovnega merjenja obveznosti iz najema pripozna kot prilagoditev vrednosti sredstva, ki predstavlja pravico do uporabe.</p> <p>Najemniki morajo ponovno izmeriti najemnine, ki na ta datum še niso plačane v naslednjih primerih:</p> <p>(a) ob spremembi trajanja in najema</p> <p>(b) uskladitev spremenljive najemnine, ki so odvisne od indeksa ali stopnje i;</p> <p>(c) spremembi zneskov, za katere se pričakuje, da jih bo najemnik plačal na podlagi jamstev za preostalo vrednost;</p> <p>(d) izpolnitvena cena možnosti nakupa, če je precej gotovo, da bo najemnik izrabil to možnost</p> <p>(e) plačila kazni za odpoved najema, če trajanje najema odraža, da bo najemnik izrabil možnost odpovedi najema.</p> | <p>MRS 17 ni obravnaval</p> |

| | |
|--|---|
| <p>Merjenje sredstva, ki predstavlja pravico do uporabe - drugi modeli merjenja</p> | <p>Merjenje sredstva, ki predstavlja pravico do uporabe - drugi modeli merjenja</p> |
| <p>Če najemnik za naložbene nepremičnine uporabi model poštene vrednosti iz MRS 40 - Naložbene nepremičnine, navedeni model poštene vrednosti uporabi tudi za sredstva, ki predstavljajo pravico do uporabe, ki ustrezajo opredelitvi naložbenih nepremičnin iz MRS 40.</p> <p>Če so sredstva, ki predstavljajo pravico do uporabe, povezana z vrsto opredmetenih osnovnih sredstev, za katero najemnik uporablja model prevrednotenja iz MRS 16, se lahko najemnik odloči, da bo ta model prevrednotenja uporabljal za vsa sredstva, ki predstavljajo pravico do uporabe, ki so povezana z navedeno vrsto opredmetenih osnovnih sredstev.</p> | <p>Sredstva najemnikov, ki so na začetku najema evidentirane kot naložbene nepremičnine se merijo z uporabo MRS 40 in so torej izven področja uporabe MRS 17.</p> |
| <p>SPREMEMBA NAJEMA</p> | |
| <p>Sprememba poslovnega najema, ki se obračuna kot ločen, nov najem - najemodajalec</p> | |
| <p>Spremembo poslovnega najema najemodajalec obračuna kot nov najem od datuma uveljavitve spremembe, pri čemer vnaprej plačane ali dobljene najemnine, ki se nanašajo na prvotni najem, upošteva kot del najemnin za novi najem</p> | <p>MRS 17 ni obravnaval</p> |
| <p>Sprememba najema, ki se ne obračunava kot ločen najem - najemodajalec in najemnik</p> | |
| <p>Najemnik:</p> <p>(a) razporedi nadomestilo iz spremenjene pogodbe - najemne in nenajemne sestavine;</p> <p>(b) določi trajanje spremenjenega najema in</p> <p>(c) obveznost iz najema ponovno izmeri tako, da spremenjene najemnine diskontira z uporabo spremenjene diskontne mere. Spremenjena diskontna mera se za preostali del trajanja najema določi kot obrestna mera, sprejeta pri najemu, če je mogoče to mero takoj ugotoviti, ali kot najemnikova predpostavljena obrestna mera za izposojanje na dan začetka veljavnosti spremembe, če obrestne mere, sprejete pri najemu, ni mogoče takoj ugotoviti.</p> <p>Poleg tega najemnik v poslovnem izidu pripozna dobiček ali izgubo, ki sta povezana z delno ali popolno odpovedjo najema.</p> | <p>MRS 17 ni obravnaval</p> |
| <p>Najemodajalec:</p> <p>V primeru, da bi bil najem na datum sklenitve najema razvrščen med poslovne najeme, če bi sprememba veljala že takrat:</p> <p>(i) spremembo najema od datuma uveljavitve spremembe obračuna kot nov najem in</p> <p>(ii) knjigovodsko vrednost sredstva, ki je predmet najema, izmeri kot čisto naložbo v najem neposredno pred datumom uveljavitve;</p> <p>(b) v nasprotnem primeru najemodajalec uporabi zahteve iz MSRP 9.</p> | |

| PREDSTAVLJANJE IN RAZKRIVANJE | |
|--|---|
| <i>Predstavljanje - najemnik</i> | <i>Predstavljanje - najemnik</i> |
| <p>Najemnik v izkazu finančnega položaja prikaže ali v pojasnilih razkrije:</p> <p>(a) sredstva, ki predstavljajo pravico do uporabe, ločeno od drugih sredstev. Če sredstev, ki predstavljajo pravico do uporabe, v izkazu finančnega položaja ne prikaže ločeno:</p> <p>(i) zajame sredstva, ki predstavljajo pravico do uporabe, v tisti vrstični postavki, v kateri bi bila ustrezna sredstva, ki so predmet najema, prikazana, če bi bila v lasti podjetja, in</p> <p>(ii) razkrije, v katerih vrstičnih postavkah izkaza finančnega položaja so zajeta ta sredstva, ki predstavljajo pravico do uporabe;</p> <p>(b) obveznosti iz najema ločeno od drugih obveznosti. Če najemnik obveznosti iz najema v izkazu finančnega položaja ne prikaže ločeno, razkrije, v katerih vrstičnih postavkah izkaza finančnega položaja so te obveznosti zajete.</p> <p>Sredstva, ki predstavljajo pravico do uporabe, ki ustrezajo opredelitvi naložbene nepremičnine, prikažejo kot naložbene nepremičnine,</p> <p>Najemnik v izkazu poslovnega izida prikaže stroške obresti za obveznost iz najema ločeno od stroškov amortizacije za sredstvo, ki predstavlja pravico do uporabe.</p> <p>Najemnik v izkazu denarnih tokov razvrsti:</p> <p>(a) denarna plačila za tisti del obveznosti iz najema, ki predstavlja glavnico, med dejavnosti financiranja;</p> <p>(b) denarna plačila za tisti del obveznosti iz najema, ki predstavlja obresti, z uporabo zahtev iz MRS 7 Izkaz denarnih tokov in</p> <p>(c) kratkoročne najemnine, plačila najemnine za sredstva majhne vrednosti in spremenljive najemnine, ki niso bile zajeta v merjenju obveznosti iz najema, med poslovne dejavnosti.</p> | <p>Predstavitev v izkazu finančnega položaja (bilanca stanja) MRS 17 ni obravnaval.</p> <p>Izkaz poslovnega izida - poslovni najem je bila predstavljena kot ena sama postavka</p> <p>Izkaz denarnih tokov - pri poslovnem najemu so plačila predstavljala izdatke poslovanja.</p> |
| <i>Razkritja - najemnik in najemodajalec</i> | <i>Razkritja - najemnik in najemodajalec</i> |
| <p>Podrobna razkritja, ki jih poda v obliki preglednice, razen če je primernejša drugačna oblika. Dodatno razkrije tudi dodatne kvalitativne in kvantitativne informacije o svojih najemnih dejavnostih, ki so potrebne za izpolnitev cilja.</p> | <p>Kvantitativna in kvalitativna razkritja so potrebna, vendar na splošno potrebnih manj razkritij kot jih zahteva MSRP 16.</p> |

| TRANSAKCIJE PRODAJE S POVRATNIM NAJEMOM | |
|---|---|
| <i>Prodaja in povratni najem - določanje ali je prišlo do prodaje</i> | <i>Prodaja in povratni najem - določanje ali je prišlo do prodaje</i> |
| Za ugotavljanje, ali se prenos sredstva obravnava kot prodaja tega sredstva, podjetje uporabi zahteve MSRP 15 - Prihodki iz pogodb s kupca iza ugotavljanje, kdaj obveznost izpolnitve velja za izpolnjeno. | MRS 17 se osredotoča na to, ali je povratni najem poslovni ali finančni najem in izrecno ne zahteva ugotavljanja ali prenos sredstva izpolnjevanje zahtev za prodajo v skladu z MRS 18 za prodajalca-najemnika in kupca-najemodajalca. |
| Prodaja in povratni najem (prodajalec-najemnik) | Prodaja in povratni najem (prodajalec-najemnik) |
| Prodajalec-najemnik sredstvo, ki predstavlja pravico do uporabe, ki izhaja iz povratnega najema, meri sorazmerno z delom prejšnje knjigovodske vrednosti sredstva, ki se nanaša na pravico do uporabe, ki jo je obdržal prodajalec-najemnik. Prodajalec-najemnik v skladu s tem pripozna samo tisti znesek dobička ali izgube, ki se nanaša na pravice, ki jih je prenesel kupec-najemodajalec. | Če na podlagi prodajne transakcije s povratnim najemom pride do finančnega najema, se presežek prihodkov od prodaje nad knjigovodsko vrednostjo ne sme takoj pripoznati kot prihodek prodajalca – najemnika. Namesto tega ga je treba odložiti in postopno vključevati ves čas trajanja najema. |
| Prodaja in povratni najem (prodajalec-najemnik) - transakcija NI izveden po PV | Prodaja in povratni najem (prodajalec-najemnik) - transakcija NI izveden po PV |
| Če poštena vrednost nadomestila za prodajo sredstva ni enaka pošteni vrednosti sredstva ali če plačila za najem ne ustrezajo tržnim cenam, podjetje za merjenje izkupička od prodaje po pošteni vrednosti izvede naslednje prilagoditve: (a) vsi pogoji, ki ne dosega tržnih, se obračunavajo kot predplačilo najemnin in (b) vsi pogoji, ki presegajo tržne, se obračunavajo kot dodatno financiranje, ki ga kupec-najemodajalec zagotovi prodajalcu-najemniku. | Če na podlagi prodajne transakcije s povratnim najemom pride do poslovnega najema: - če je prodajna cena manjša od poštene vrednosti, je treba poslovni izid pripoznati takoj, razen če se izguba nadomesti s prihodnjimi najemnini, ki so manjše od tržne cene; v takem primeru se mora izguba razmejiti in postopoma poravnati v skladu z najemnino, dobljeno v obdobju, v katerem naj bi se sredstvo uporabljalo. - če je prodajna cena večja od poštene vrednosti, je treba presežek razmejiti in postopoma obračunavati v obdobju, v katerem se bo sredstvo po pričakovanju uporabljalo. |
| PODNAJEMI | |
| Podnajem je transakcija, pri kateri najemnik (posredni najemodajalec) da sredstvo, ki je predmet najema, ponovno v najem tretji osebi, najem („glavni najem“) med glavnim najemodajalcem in najemnikom pa ostaja nespremenjen. Pri razvrščanju podnajemov vmesni najemodajalec razvrsti podnajem med finančne ali poslovne najeme. Pri tem je merilo pravica do uporabe sredstva in ne sredstvo samo. Če da najemnik sredstvo v podnajem, ali pričakuje, da ga bo dal v podnajem, se glavni najem ne šteje za najem sredstva majhne vrednosti. | V skladu z MRS 40 lahko najemnik uvrsti delež v nepremičnini, posedovan na podlagi poslovnega najema, med naložbene nepremičnine. Najemnik obračunava takšen podnajem kot finančni najem tretji stranki ne glede na to, ali tretja stranka obračunava najem kot poslovni najem. |
| POSLOVANJE KOMBINACIJE (PREVZEMNIK JE NAJEMNIK) - ZAČETNO MERJENJE | |
| Prevzemniku ni potrebno pripoznati sredstva, ki predstavljajo pravico do uporabe in obveznosti iz najema za kratkoročne najeme ali za najeme majhnih vrednosti. Prevzemnik meri pravico do uporabe sredstva enako kot obveznosti iz najema, prilagojena tako, da odraža ugodne ali neugodne pogoje najema, glede na tržne pogoj. | Ni nobene izjeme za kratkoročne najeme in najeme majhnih vrednosti. Neopredmeteno sredstvo se pripozna, če so pogoji za poslovni najem ugodni glede na tržne pogoje in obveznost se pripozna, če so pogoji neugodni glede na tržne pogoje. Neopredmeteno sredstvo je lahko povezano z poslovnim najemom, kar je mogoče dokazati s strani udeležencev na trgu, ki so pripravljeni plačati tržno ceno za najem. |