

Model vrednotenja nepremičnin, ki se deloma uporabljajo kot opredmetena osnovna sredstva, deloma pa kot naložbene nepremičnine

Strokovna razlaga Komisije za Slovenske računovodske standarde št. 1,
27. november, 2024

Na Slovenski inštitut za revizijo je bilo naslovljeno vprašanje, ali lahko organizacija za merjenje nepremičnin, ki jih deloma uporablja kot opredmetena osnovna sredstva, deloma pa kot naložbene nepremičnine, po začetnem pripoznanju izbere različna modela vrednotenja za del, ki se uporablja kot osnovno sredstvo, in za del, ki se uporablja kot naložbena nepremičnina? Na primer model poštene vrednosti za del, ki se uporablja kot naložbena nepremičnina, in model nabavne vrednosti za del, ki se uporablja kot opredmeteno osnovno sredstvo, ali model nabavne vrednosti za del, ki se uporablja kot naložbena nepremičnina, in model revaloriziranja za del, ki se uporablja kot opredmeteno osnovno sredstvo.

PODLAGE

SRS 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. Če organizacija za naložbene nepremičnine uporabi model poštene vrednosti ga uporabi tudi za sredstva, ki predstavljajo pravico do uporabe. Izbrano računovodsko usmeritev organizacija prostovoljno spremeni le takrat, kadar bo posledica spremembe ustrežnejša predstavitev transakcij, drugih dogodkov ali okoliščin v računovodskih izkazih organizacije.*

SRS 6.25.: *Pri nekaterih nepremičninah je en del posedovan, da bi prinašal najemnine ali da bi se zviševala vrednost dolgoročnih naložb, drugi del pa za uporabo pri proizvodnji ali dobavljanju blaga ali storitev ali za pisarniške*

namene. Če je taka dela mogoče prodati ločeno (ali dati ločeno v finančni najem) ju organizacija obračunava ločeno. Če delov ni mogoče prodati ločeno, je nepremičnina naložbena le, če je za uporabo pri proizvodjanju ali dobavljanju blaga ali storitev ali za pisarniške namene posedovan nepomemben del.

ANALIZA

SRS 6 določa, da je v primerih nepremičnin, pri katerih se en del iste nepremičnine uporablja kot osnovno sredstvo, drugi del pa kot naložbena nepremičnina, takšna dela, pod pogojem, da ju je mogoče prodati ločeno ali dati ločeno v finančni najem, treba računovodsko obravnavati ločeno. SRS-ji za izbiro modela vrednotenja za en in drugi del takšnih nepremičnin ne postavljajo nobene omejitve v smislu, da bi ta za oba dela moral biti enak. Posledično zato po oceni Komisije za SRS ni nobenih ovir, da za del nepremičnine, ki se uporablja kot osnovno sredstvo, organizacija uporablja drugačen model vrednotenja, kot za del iste nepremičnine, ki se uporablja kot naložbena nepremičnina. V nasprotnem primeru bi namreč zaradi zahteve SRS 6.11., da je treba vse naložbene nepremičnine vrednotiti po istem izbranem modelu, in zaradi zahteve SRS 1.30., da je treba tudi vsa opredmetena osnovna sredstva znotraj iste skupine opredmetenih osnovnih sredstev vrednotiti po istem izbranem modelu, morala organizacija isti model vrednotenja, kot ga izbere za del nepremičnine, ki se uporablja kot naložbena nepremičnina, uporabljati tudi za vsa osnovna sredstva znotraj skupine opredmetenih osnovnih sredstev, v katero sodi del iste nepremičnine, ki se uporablja kot osnovno sredstvo (pomeni tudi za tiste nepremičnine, ki se uporabljajo izključno kot osnovna sredstva). Ali obratno. Organizacija bi morala isti model vrednotenja, kot ga izbere za del nepremičnine, ki se uporablja kot osnovno sredstvo, uporabljati tudi za vse svoje naložbene nepremičnine (pomeni tudi za tiste, ki se uporabljajo izključno kot naložbene nepremičnine).

To pa ne bi bilo prav, saj bi na tak način izbira modela vrednotenja pri eni skupini sredstev z določenim namenom uporabe (npr. naložbene nepremičnine) prejudicirala izbiro modela vrednotenja pri drugi skupini sredstev s pomembno drugačnim namenom uporabe (npr. osnovna sredstva), in obratno. In ne samo to. Takšna zahteva bi v organizacijah, ki imajo nepremičnino, ki se v enem delu uporablja kot osnovno sredstvo, v drugem pa kot naložbena nepremičnina, dejansko pomenila, da za vrednotenje vseh svojih naložbenih nepremičnin, kakor tudi za vrednotenje vseh osnovnih sredstev znotraj skupine, v katero sodi del iste nepremičnine, ki se uporablja kot osnovno sredstvo, lahko izberejo samo model nabavne vrednosti. Model revaloriziranja se namreč lahko uporabi samo za

osnovna sredstva, model poštene vrednosti pa samo za naložbene nepremičnine. Posledično to pomeni, da bi organizacija, ki ima med svojimi osnovnimi sredstvi in naložbenimi nepremičninami tudi nepremičnino, ki se v enem delu uporablja in pripozna kot osnovno sredstvo, v drugem pa kot naložbena nepremičnina, za vrednotenje obeh delov lahko uporabila samo model nabavne vrednosti, posledično pa bi enak model morala uporabiti še za vse druge naložbene nepremičnine in za vsa druga opredmetena osnovna sredstva znotraj skupine osnovnih sredstev, v katero sodi del iste nepremičnine, ki se uporablja kot osnovno sredstvo. Takšna zahteva bi tako lahko organizacije, ki imajo tovrstne nepremičnine, omejila zgolj na uporabo modela nabavne vrednosti.

Argument v prid možnosti uporabe različnih modelov vrednotenja za del nepremičnine, ki se uporablja kot naložbena nepremičnina, in del, ki se uporablja kot osnovno sredstvo, lahko izpeljemo tudi iz uporabe določila SRS 1.30. Zahteva po uporabi enakega modela vrednotenja je namreč omejena samo na opredmetena osnovna sredstva znotraj skupine osnovnih sredstev s podobno naravo in uporabo pri poslovanju organizacije. Če to upoštevamo tudi pri nepremičninah, pri katerih se samo en del uporablja in je pripoznan kot osnovno sredstvo, drugi del pa kot naložbena nepremičnina, potem je jasno, da v takšnih primerih zahteva po enakem modelu vrednotenja nima strokovne podlage, saj med uporabo enega in drugega dela nepremičnine pri poslovanju organizacije obstajajo bistvene razlike.

SKLEP

Kadar ima organizacija nepremičnine, pri katerih se en del uporablja in pripozna kot osnovno sredstvo, drugi del pa kot naložbena nepremičnina, lahko organizacija za vrednotenje oziroma merjenje enega in drugega dela po njenem začetnem pripoznanju izbere različna modela. Model, ki ga izbere za vrednotenje dela nepremičnine, ki se uporablja kot naložbena nepremičnina, mora biti enak modelu, ki ga organizacija uporablja za vrednotenje vseh svojih naložbenih nepremičnin. Model, ki ga izbere za vrednotenje dela nepremičnine, ki se uporablja kot osnovno sredstvo, mora biti enak modelu, ki ga organizacija uporablja za vrednotenje vseh svojih nepremičnin iste skupine.

Komisija za Slovenske računovodske standarde
dr. Robert Horvat, predsednik