

MRSJS 1 — PREDSTAVLJANJE RAČUNOVODSKIH IZKAZOV

Potrditev

Ta mednarodni računovodski standard za javni sektor izhaja predvsem iz mednarodnega računovodskega standarda (MRS) 1 – Predstavljanje računovodskih izkazov, ki ga je izdal Odbor za mednarodne računovodske standarde – SMRS (International Accounting Standards Committee – IASC). Upravni odbor za mednarodne računovodske standarde – UOMRS (International Accounting Standards Board – IASB) in Fundacija Odbora za mednarodne računovodske standarde – FOMRS (International Accounting Standards Committee Foundation - IASCF) sta bila ustanovljena leta 2001 in tako nadomestila SMRS. Mednarodni računovodski standardi, ki jih je izdal SMRS, ostajajo v veljati dokler jih UOMRS ne spremeni ali prekliče. Izvlečki iz MRS 1 so v tej publikaciji Odbora za javni sektor, ki deluje v okviru Mednarodnega združenje računovodskih strokovnjakov (Public Sector Committee), povzeti z dovoljenjem UOMRS.

Potrjeno besedilo MRS je tisto, ki ga je UOMRS objavil v angleščini in ga lahko dobite neposredno pri IASB Publications Department, 7th floor, 166 Fleet Street, London EC4A 2DY, United Kingdom.

E-naslov: publications@iasb.org

Internet: <http://www.iasb.org>

Avtorske pravice za MRS, osnutke za razpravo ter druge publikacije SMRS in UOMRS si pridržuje Fundacija Odbora za mednarodne računovodske standarde (International Accounting Standards Committee Foundation - IASCF).

“IAS,” “IASB,” “IASC,” “IASCF” in “International Accounting Standards” so registrirane blagovne znamke IASCF in se ne smejo uporabljati brez njegovega dovoljenja.

MRSJS 1 — PREDSTAVLJANJE RAČUNOVODSKIH IZKAZOV

VSEBINA

	Člen
Namen	
Področje	1–5
Opredelitev pojmov	6–12
Sestavljeni subjekt (skupina)	7–9
Prihodnje gospodarske koristi ali možne storitve	10
Podjetja pod nadzorom države	11
Čista sredstva/kapital	12
Namen računovodskih izkazov	13–16
Odgovornost za računovodske izkaze	17–18
Sestavine računovodskih izkazov	19–24
Splošna izhodišča	25–63
Pošteno predstavljanje in skladnost z mednarodnimi računovodskimi standardi za javni sektor	25–36
Računovodske usmeritve	37–42
Časovna neomejenost delovanja	43–46
Doslednost predstavljanja	47–49
Pomembnost in združevanje	50–53
Pobotanje	54–59
Primerjalne informacije	60–63
Zasnova in vsebina	64–133
Uvod	64–74
Opredelitev računovodskih izkazov	66–70
Poročevalno obdobje	71–73
Pravočasnost	74
Bilanca stanja	75–100

Razlikovanje med kratkoročnim in nekratkoročnim.....	75–78
Kratkoročna sredstva	79–82
Kratkoročne obveznosti	83–88
Informacije, ki jih je treba predstaviti v obrazcu bilance stanja	89–94
Informacije, ki jih je treba predstaviti bodisi v obrazcu bilance stanja bodisi v pojasnilih.....	95–100
Izkaz prihodkov in odhodkov	101–113
Informacije, ki jih je treba predstaviti v obrazcu izkaza prihodkov in odhodkov	101–103
Informacije, ki jih je treba predstaviti bodisi v obrazcu izkaza prihodkov in odhodkov bodisi v pojasnilih	104–113
Spremembe v čistih sredstvih/kapitalu	114–120
Izkaz denarnih tokov.....	121
Pojasnila k računovodskim izkazom.....	122–133
Zasnova	122–127
Predstavitev računovodskih usmeritev	128–132
Druga razkritja.....	133
Prehodne določbe.....	134–135
Datum uveljavitve.....	136–137
Priloga 1 — Ponazoritev zasnove računovodskih izkazov	
Priloga 2 — Kakovostne značilnosti računovodskega poročanja	
Primerjava z MRS 1	

Člene tega standarda, ki so natisnjeni s krepkimi črkami, je treba brati v povezavi s pojasnjevalnimi členi tega standarda, ki so natisnjeni v običajni pisavi, ter Uvodom v mednarodne računovodske standarde za javni sektor. Mednarodni računovodski standardi za javni sektor niso namenjeni za uporabo pri nepomembnih postavkah.

Namen

Namen tega standarda je predpisati način predstavljanja računovodskih izkazov za splošne namene, da bi bila zagotovljena primerljivost tako z lastnimi računovodskimi izkazi preteklih let kot z računovodskimi izkazi drugih subjektov. Da bi ta namen dosegli, ta standard določa splošne zahteve za predstavljanje računovodskih izkazov in postavlja navodila za njihov ustroj ter najnujnejše zahteve glede vsebine računovodskih izkazov, pripravljenih z upoštevanjem računovodenja, zasnovanega na nastanku dogodkov. Pripoznavanje, merjenje in razkrivanje posebnih poslov in drugih poslovnih dogodkov je obravnavano v drugih mednarodnih standardih za javni sektor.

Področje

1. **Ta standard se uporablja pri predstavljanju vseh računovodskih izkazov za splošne namene, pripravljenih in predstavljenih na osnovi računovodenja, zasnovanega na nastanku dogodkov v skladu z mednarodnimi računovodskimi standardi za javni sektor.**
2. Računovodski izkazi za splošne namene so tisti, ki so namenjeni zadovoljevanju potreb uporabnikov, ki nimajo možnosti zahtevati poročil, prilagojenih njihovim posebnim potrebam po informacijah. Uporabniki računovodskih izkazov za splošne potrebe vključujejo davkoplačevalce, predstavnike zakonodajalca, upnike, dobavitelje, medije in zaposlene. Računovodski izkazi za splošne namene so tudi tisti, ki se predstavljajo posebej ali v okviru drugih javnih listin kot je letno poročilo. Ta standard se ne uporablja za zgoščene medletne računovodske informacije.
3. Ta standard se enako uporablja za ločene računovodske izkaze posameznih subjektov in konsolidirane (skupinske) računovodske izkaze, kot so računovodski izkazi celotne države.
4. **Ta standard se uporablja za vse subjekte v javnem sektorju razen za podjetja pod nadzorom države.**
5. Podjetja pod nadzorom države morajo ravnati v skladu z mednarodnimi računovodskimi standardi (MRS), ki jih izdaja Odbor za mednarodne računovodske standarde. Smernica Odbora za javni sektor številka 1, »Računovodsko poročanje podjetij pod nadzorom države« določa, da morajo MRS upoštevati vsa podjetja, ne glede ali delujejo v zasebnem ali

javnem sektorju. Skladno s tem smernica številka 1 priporoča, da morajo podjetja pod nadzorom države predstavljati računovodske izkaze v vseh bistvenih pogledih v skladu z MRS.

Opredelevanje pojmov

6. V tem standardu so uporabljeni izrazi, katerih pomeni so podrobno opredeljeni:

Računovodske usmeritve so posebna načela, podlage, dogovori, pravila in praksa, ki jih subjekt upošteva pri pripravljanju in predstavljanju računovodskih izkazov.

Osnova upoštevanja nastanka dogodkov pomeni način računovodenja, kjer se posli in drugi poslovni dogodki pripoznajo, ko se pojavijo (in ne, ko se zanje plača ali prejme denar ali denarni ekvivalenti (ustrezniki)). Zato so posli in drugi poslovni dogodki evidentirani v računovodskih evidencah (razvidih) in pripoznani v računovodskih izkazih v obdobjih, na katere se nanašajo. Pri računovodenju, zasnovanem na nastanku dogodkov se postavke pripoznajo kot sredstva, obveznosti, čista sredstva/kapital, prihodki in odhodki.

Sredstva so dejavniki, ki jih obvladuje subjekt zaradi preteklih dogodkov in od katerih se pričakuje, da bodo subjektu prinašali prihodnje gospodarske koristi ali možne storitve.

Pridruženi subjekt je subjekt, v katerem ima investitor (naložbenik) bistven vpliv in ni niti odvisni subjekt niti investitorjevo (naložbenikovo) skupno vlaganje.

Stroški izposojanja so obresti in drugi stroški, ki nastajajo pri subjektu v povezavi z izposojanjem finančnih sredstev.

Denarna sredstva predstavljajo gotovina in vloge na vpogled.

Denarni ekvivalenti (ustrezniki) so kratkoročne, hitro unovčljive naložbe, ki so takoj pretvorljive v znane zneske denarnih sredstev in pri katerih je tveganje spremembe vrednosti nebstveno.

Denarni tokovi so pritoki in odtoki denarja in njegovih ekvivalentov (ustreznikov).

Konsolidirani (skupinski) računovodski izkazi so računovodski izkazi sestavljenega subjekta (skupine), predstavljeni kot računovodski izkazi enega samega subjekta.

Vplačila (vložki) lastnikov pomenijo prihodnje gospodarske koristi ali možne storitve, ki so jih subjektu prispevale zunanje osebe, razen tistih, s katerimi se vzpostavlja finančni delež v čistih sredstvih/kapitalu subjekta, ki:

- (a) pomenijo pridobitev pravice do razdelitve prihodnjih gospodarskih koristi ali možnih storitev v življenjski dobi subjekta, pri čemer je delitev prihodnjih gospodarskih koristi ali možnih storitev prepuščena presoji lastnikov ali njihovih predstavnikov, kot tudi pravice do razdelitve presežka sredstev nad obveznostmi v primeru prenehanja subjekta, in/ali
- (b) se lahko proda, zamenja, prenese ali odkupi.

Obvladovanje je zmožnost odločanja o finančnih in poslovnih usmeritvah drugega subjekta z namenom pridobivati koristi iz njega.

Odvisni subjekt je subjekt, ki ga obvladuje drugi subjekt (obvladujoči subjekt).

Obvladujoči subjekt je subjekt, ki ima enega ali več odvisnih subjektov.

Razdelitev lastnikom pomeni prihodnje gospodarske koristi ali možne storitve, ki jih subjekt razdeli vsem ali nekaterim lastnikom bodisi kot donos naložbe bodisi kot vračilo naložbe.

Sestavljeni subjekt pomeni skupino subjektov, ki jo sestavljajo obvladujoči subjekt in en ali več odvisnih subjektov.

Kapitalska metoda je metoda obračunavanja, pri kateri se investicija (naložba) najprej evidentira po nabavni vrednosti, nato pa se prevrednoti za kasnejše spremembe v investitorjevem (naložbenikovem) deležu čistih sredstev/kapital subjekta, v katerega vlaga. Izkaz prihodkov in odhodkov odraža investitorjev (naložbenikov) delež v poslovnem izidu subjekta, v katerega vlaga.

Odhodki predstavljajo zmanjšanje gospodarskih koristi ali možnih storitev v obdobju poročanja v obliki odtokov ali porabe sredstev oziroma nastanka obveznosti, posledica katerih je zmanjšanje čistih sredstev/kapitala, razen tistih, ki se nanašajo na razporeditve lastnikom.

Tečajna razlika je razlika, ki izhaja iz izražanja istega števila enot tuje valut v poročevalni valuti pri različnih menjalnih tečajih.

Druge (izredne) postavke so tisti prihodki ali odhodki, ki nastanejo pri dogodkih ali poslih, ki se jasno razlikujejo od rednega delovanja subjekta, se ne pojavljajo pogosto ali redno in jih subjekt ne more obvladovati ali nanje vplivati.

Poštena vrednost je znesek, s katerim je mogoče zamenjati sredstvo ali poravnati obveznost med dobro obveščanima in voljnima osebama v poslu, v katerem sta medsebojno neodvisni in enakopravni.

Finančno sredstvo je katerokoli sredstvo, ki je:

- (a) denar,
- (b) pogodbeno pravica prejeti denar ali drugo finančno sredstvo od drugega subjekta,
- (c) pogodbeno pravica zamenjati finančne instrumente z drugim subjektom pod pogoji, ki utegnejo biti ugodni, ali
- (d) kapitalski instrument drugega subjekta.

Tuja valuta je valuta, ki ni poročevalna valuta subjekta.

Poslovanje v tujini je dejavnost odvisnega subjekta, pridruženega subjekta, subjekta skupnega vlaganja ali podružnice poročajočega subjekta, ki se opravlja v državi, ki ni država poročajočega subjekta.

Bistvene napake so napake, odkrite v tekočem obdobju, ki imajo takšen pomen, da ni več mogoče šteti, da so bili računovodski izkazi enega ali več preteklih obdobji na dan izdaje zanesljivi.

Podjetje pod nadzorom države je subjekt z naslednjimi značilnostmi:

- (a) je pooblaščen za poslovanje v svojem imenu,
- (b) so mu bile dodeljene finančne in poslovne pristojnosti, da lahko posluje,
- (c) prodaja blago in storitev drugim subjektom pod običajnimi pogoji poslovanja z namenom doseči dobiček ali pokriti celotne stroške.
- (d) ni odvisen od stalnega financiranja s strani države, da bi bil delujoči subjekt (razen pri preišljenih nakupih izložkov) in

(e) ga obvladuje subjekt javnega sektorja.

Skupno vlaganje (skupni podvig) je pogodbeni sporazum, po katerem se dve ali več oseb obveže, da bodo prevzele dejavnost, ki je predmet skupnega obvladovanja.

Obveznosti so sedanje obveze subjekta, ki so rezultat preteklih dogodkov in katerih poravnavanje bo povzročilo odtoke sredstev subjekta, iz katerih pritekajo gospodarske koristi ali možne storitve.

Pomembnost: informacija je pomembna, če njena opustitev ali napačna navedba lahko vpliva na odločitve ali ocenjevanje uporabnikov, narejenih na podlagi računovodskih izkazov. Pomembnost je odvisna od presoje vrste ali velikosti postavke ali napake v določenih okoliščinah opustitve ali napačne navedbe.

Manjšinski delež v kapitalu je tisti del čistega presežka (primanjkljaja) in čistih sredstev/kapitala odvisnega subjekta, ki se nanaša na delež, ki ni last obvladujočega subjekta, niti neposredno ali posredno preko odvisnih subjektov.

Čista sredstva/kapital je preostali kapitalski delež v sredstvih subjekta po odbitku vseh njegovih obveznosti.

Čisti presežek/primanjkljaj sestavljata naslednji sestavini:

- (a) presežek ali primanjkljaj iz rednega delovanja in
- (b) druge (izredne) postavke.

Redne dejavnosti so vsakršno delovanje, s katerim se ukvarja subjekt kot z delom svojega poslovanja. Redna dejavnost vključuje takšno povezano delovanje, s katerim subjekt pospešuje, dopolnjuje ali dodatno razvija svojo redno dejavnost.

Sredstvo v pripravi je sredstvo, ki potrebuje še nekaj časa, da bo usposobljeno za nameravano uporabo ali prodajo.

Poročevalna valuta je valuta, ki jo subjekt uporablja za predstavljanje računovodskih izkazov.

Datum poročanja je zadnji dan poročevalnega obdobja, na katerega se nanašajo računovodski izkazi.

Prihodki so kosmati pritoki gospodarskih koristi ali možnih storitev v poročevalnem obdobju, ko pritoki povzročijo povečanje čistih sredstev/kapitala, razen tistih, ki se nanašajo na vložke lastnikov.

Presežek/primanjkljaj iz redne dejavnosti je znesek, ki ostane po odbitku odhodkov (prihodkov) iz redne dejavnosti od prihodkov (odhodkov) iz redne dejavnosti.

Sestavljeni subjekt

7. Izraz »sestavljeni subjekt« se v tem standardu uporablja za potrebe računovodskega poročanja za skupino subjektov, ki jo sestavljajo obvladujoči subjekt in katerikoli odvisni subjekti.
8. Drugi izrazi, ki so občasno uporabljeni kot sestavljeni subjekt so »upravni subjekt«, »finančni subjekt«, »konsolidiran (uskupinjen) subjekt« in »skupina«.
9. Sestavljeni subjekt lahko vključuje podjetja, ki zasledujejo socialne usmeritve in tudi tržne namene. Na primer, vladni oddelek za stanovanjske zadeve je lahko sestavljeni subjekt, ki vključuje subjekte, ki zagotavljajo stanovanja po neprofitnih najemninah, kot tudi subjekte, ki zagotavljajo stanovanja po tržnih pogojih.

Prihodnje gospodarske koristi ali možne storitve

10. Sredstva zagotavljajo subjektom način doseganja njihovih namenov. Sredstva, ki se uporabljajo za dobavo blaga in storitev, v skladu z nameni subjekta, vendar neposredno ne ustvarjajo čistih denarnih pritokov, so pogosto opredeljena kot »možne storitve«. Sredstva, ki so uporabljena za ustvarjanje čistih denarnih pritokov, so pogosto opredeljena kot »prihodnje gospodarske koristi«. S ciljem vključiti vse namene za katere se lahko uporabljajo sredstva, se v tem standardu uporablja izraz »prihodnje gospodarske koristi ali možne storitve« za opis vseh bistvenih značilnosti sredstev.

Podjetja pod nadzorom države

11. Podjetja pod nadzorom države zajemajo tako gospodarska podjetja, kot so javne gospodarske službe, in finančna podjetja, kot so finančne inštitucije. Podjetja pod nadzorom države se v bistvu ne razlikujejo od podjetij, ki opravljajo podobne dejavnosti v zasebnem sektorju. Podjetja pod nadzorom države običajno poslujejo, da bi ustvarila dobiček, kljub temu pa lahko imajo nekatera omejene obveznosti opravljanja javne službe v skladu s katerimi morajo nekaterim posameznikom in organizacijam v skupnosti zagotavljati blago in storitve bodisi brez plačila ali po bistveno nižji ceni.

Mednarodni računovodski standard za javni sektor (MRSJS) 6 – Konsolidirani (skupinski) računovodski izkazi in obračunavanje finančnih naložb v odvisne subjekte podaja navodila glede ugotavljanja ali obstaja obvladovanje za namene računovodskega poročanja in ali je v zvezi s tem potrebno ugotoviti, ali podjetje pod nadzorom države obvladuje drugi subjekt javnega sektorja.

Čista sredstva/kapital

12. Izraz »čista sredstva/kapital« se v tem standardu uporablja za preostalo vrednost v bilanci stanja (sredstva manj obveznosti). Čista sredstva/kapital so lahko pozitivna ali negativna. Namesto izraza »čista sredstva/kapital« se lahko uporabljajo tudi drugi izrazi, če zagotavlja večjo jasnost njihovega pomena.

Namen računovodskih izkazov

13. Računovodski izkazi so urejene predstavitve finančnega stanja in poslovnih dogodkov, ki jih je opravil subjekt. Namen računovodskih izkazov za splošne namene je dajati informacije o finančnem stanju, dosežkih in denarnih tokovih subjekta, ki širšemu krogu uporabnikov koristijo pri sprejemanju in ocenjevanju odločitev o razporejanju dejavnikov. Posebej je še namen računovodskih izkazov za splošne namene v javnem sektorju dajati informacije za sprejemanje odločitev in izkazovati odgovornost subjekta za dejavnike, ki so mu bili zaupani, z dajanjem:
 - (a) informacij o virih, razporejanju in uporabi finančnih sredstev,
 - (b) informacij o načinu financiranja dejavnosti subjekta in izpolnjevanju zahtev v zvezi s poslovanjem z denarnimi sredstvi,
 - (c) informacij, koristnih pri ocenjevanju sposobnosti subjekta financirati svoje dejavnosti in poravnati svoje obveznosti in obveze,
 - (d) informacij o finančnem stanju subjekta in spremembah ter
 - (e) zbirnih informacij, koristnih pri ocenjevanju dosežkov subjekta v smislu stroškov storitev, učinkovitosti in doseganja ciljev.
14. Računovodski izkazi za splošne namene lahko imajo tudi napovedovalno ali predračunsko vlogo, z dajanjem informacij koristnih pri napovedovanju obsega dejavnikov, potrebnih za nadaljnje poslovanje, dejavnikov, ki bodo ustvarjeni v nadaljnjem poslovanju ter s tem povezanih tveganjih in negotovostih. Računovodsko poročanje lahko nudi uporabnikom informacije, ki:
 - (a) navajajo, ali so bili dejavniki pridobljeni in uporabljeni v skladu z veljavnim predračunom in

(b) navajajo, ali so bili dejavniki pridobljeni in uporabljeni v skladu zakonskimi in pogodbenimi zahtevami, vključno s finančnimi omejitvami, določenimi s strani zakonodajalca.

15. Da bi računovodski izkazi zadostili tem namenom, dajejo informacije o:

- (a) sredstvih,
- (b) dolgovih,
- (c) čistih sredstvih/kapitalu,
- (d) prihodkih,
- (e) odhodkih in
- (f) denarnih tokovih subjekta.

16. Medtem ko so informacije v računovodskih izkazih lahko primerne za doseganje namenov iz 13. člena, pa je malo verjetno, da bodo omogočile izpolnitev vseh namenov. To bo verjetno posebej še veljalo za subjekte, katerih prvotni namen ni ustvarjati dobiček, saj je poslovodstvo odgovorno za opravljanje storitev in za doseganje finančnih namenov. Tako lahko ob računovodskih izkazih poročajo tudi dodatne informacije, vključno z neračunovodskimi izkazi, z namenom zagotoviti bolj obsežno sliko o dejavnostih subjekta v določenem obdobju.

Odgovornost za računovodske izkaze

17. Odgovornost za pripravljanje in predstavljanje računovodskih izkazov se razlikuje glede na pravni red države. Poleg tega lahko zakonska določila opredelijo razlike med tistimi, ki so odgovorni za pripravljanje in tistimi, ki so odgovorni za odobravanje ali predstavljanje računovodskih izkazov. Primeri ljudi ali položaj tistih, ki so lahko odgovorni za pripravljanje računovodskih izkazov posameznih subjektov (kot so vladni organi ali njihovi ekvivalenti), vključujejo posameznike, ki vodijo subjekt (predstojnik ali izvršilni direktor subjekta) in vodjo centralne finančne agencije (ali najvišjega finančnega uradnika kot je kontroler ali direktor računovodstva).

18. Priprava konsolidiranih (skupinskih) računovodskih izkazov države kot celote je običajno v pristojnosti osrednje finančne agencije (ali najvišjega finančnega uradnika kot je kontroler ali direktor računovodstva) in finančnega ministra (ali enakovredna oseba).

Sestavine računovodskih izkazov

19. **Popolni računovodski izkazi obsegajo:**

- (a) **bilanco stanja,**

- (b) **izkaz prihodkov in odhodkov,**
 - (c) **izkaz sprememb v čistih sredstvih/kapitalu,**
 - (d) **izkaz denarnih tokov in**
 - (e) **računovodske usmeritve in pojasnila k računovodskim izkazom.**
20. Sestavine iz 19. člena so v različnih pravnih redih poimenovane z različnimi imeni. Bilanca stanja se lahko imenuje izkaz stanja ali izkaz sredstev in dolgov. Izkaz prihodkov in odhodkov se lahko imenuje izkaz poslovnega izida, izkaz uspeha, izkaz poslovanja oziroma izkaz dobička ali izgube, pojasnila pa so lahko v nekaterih pravnih ureditvah nanašajo na »preglednice«.
21. Računovodski izkazi dajejo uporabnikom informacije o sredstvih subjekta in njihovih virih na datum poročanja in gibanju sredstev med dvema datumoma poročanja. Te informacije so koristne za uporabnike pri ocenjevanju sposobnosti subjekta za nadaljnje zagotavljanje blaga in storitev na določeni ravni ter obsega dejavnikov, ki jih bo subjekt potreboval v prihodnosti, da bo lahko izpolnjeval svoje obveznosti pri nujenju storitev.
22. Subjekti javnega sektorja so običajno odvisni od proračunskih omejitev v obliki določanja namena ali odobritve proračuna (ali podobnim), ki se lahko izvršuje na podlagi veljavne zakonodaje. Poročanje podjetij pod nadzorom države za splošne namene daje informacije ali so sredstva pridobljena in porabljena v skladu z zakonsko sprejetim predračunom/proračunom. Kjer se računovodski izkazi in predračuni pripravljajo na enakih računovodskih podlagah, ta standard priporoča, da se v računovodske izkaze vključijo primerjave s predračunskimi zneski v obdobju poročanja. Poročanje s primerjavo glede na predračune je lahko predstavljeno na različne načine, med drugim:
- (a) z uporabo stolpčne oblike računovodskih izkazov z ločenimi stolpci za predračunske in dejanske zneske. Zaradi popolnosti je mogoče vključiti tudi stolpec, ki prikazuje razlike med načrtovanimi ali odobrenimi zneski in
 - (b) z izjavo posameznika (posameznikov), odgovornega (odgovornih) za pripravo računovodskih izkazov, da dejanski zneski ne presegajo predračunskih. V kolikor zneski presegajo predračunske ali odobrene oziroma so se pojavili odhodki, ki niso predvideni ali odobreni, je potrebno to podrobneje razkriti v obliki pojasnila k pripadajoči postavki v računovodskih izkazih.

23. Subjekte se vzpodbuja, da predstavijo dodatne informacije, ki pomagajo uporabnikom pri ocenjevanju njihovih dosežkov in skrbništva nad dejavniki, kakor tudi pri sprejemanju in ocenjevanju odločitev o razporejanju sredstev. Te dodatne informacije lahko vključujejo podrobnosti o izločkih in rezultatih subjekta v obliki izvedbenih meril, izkazov o opravljenih storitvah, pregledov programov ali drugih poslovodskih poročil o dosežkih subjekta v poročevalskem obdobju.
24. Subjekte se prav tako vzpodbuja, da razkrijejo informacije o skladnosti z zakoni, predpisi ali drugimi določili, postavljeni od zunaj. Ko informacije o skladnosti niso vključene v računovodske izkaze, je koristno navesti, da so takšne informacije vključene v drugih listinah. Spoznanja o neupoštevanju zakonov in predpisov bodo verjetno ustrezna za namene ugotavljanja odgovornosti in lahko vplivajo na oceno o izvajanju nalog in usmeritvah subjekta v prihodnjem poslovanju. Prav tako pa lahko vplivajo na odločitve o prihodnjem razporejanju sredstev subjektu.

Splošna izhodišča, ki jih je potrebno upoštevati

Pošteno predstavljanje in skladnost z mednarodnimi računovodskimi standardi za javni sektor

25. **Računovodski izkazi morajo pošteno predstavljati finančno stanje, denarno izražene dosežke in denarne tokove subjekta. Ustrezna uporaba mednarodnih računovodskih standardov za javni sektor in morebiti potrebna dodatna razkritja se v skoraj vseh okoliščinah odražijo kot poštena predstavitev računovodskih izkazov.**
26. **Subjekt, katerega računovodski izkazi so v skladu z mednarodnimi računovodskimi standardi za javni sektor, to razkrije. Računovodski izkazi se ne smejo opisati za skladne z mednarodnimi računovodskimi standardi za javni sektor, če niso v skladu z vsemi zahtevami vsakega ustreznega mednarodnega računovodskega standarda za javni sektor.**
27. **Neustrezno računovodsko ravnanje se ne popravi niti z razkritjem uporabljenih računovodskih usmeritev niti z pojasnili ali pojasnjevalnimi gradivom.**
28. **V izredno redkih primerih, ko poslovodstvo sklene, da bi bila skladnost z zahtevami kakega standarda zavajajoča in je zato odstopanje od zahtev potrebno, da bi se dosegla poštena predstavitev, mora subjekt razkriti:**
- (a) **ugotovitev poslovodstva, da računovodski izkazi pošteno prikazujejo finančno stanje, finančno uspešnosti in denarne tokove subjekta,**

- (b) **uskladitev z ustreznimi mednarodnimi računovodskimi standardi za javni sektor v vseh pomembnih pogledih, razen odmika od standarda, s katerim naj bi dosegli pošteno predstavitev,**
 - (c) **naslov standarda, ki ga subjekt ni spoštoval, vrsto odmika od njega, tudi ravnanje, ki ga standard zahteva, razloge, zakaj bi bilo takšno ravnanje v danih okoliščinah zavajajoče, in sprejeto ravnanje ter**
 - (d) **denarno izražen vpliv odmika na čisti presežek ali primanjkljaj, njegova sredstva, dolgove, čista sredstva/kapital in denarne tokove v vsakem obravnavanem obdobju.**
29. Računovodski izkazi se včasih označujejo kot »na podlagi« ali »skladni z bistvenimi zahtevami« ali »skladni z računovodskimi zahtevami v« mednarodnih računovodskih standardih za javni sektor. Pogosto ni nadaljnjih informacij, čeprav je jasno, da bistvene zahteve o razkrivanju, če ne celo računovodske zahteve, niso upoštevane. Takšne izjave so zavajajoče, ker zmanjšujejo zanesljivost in razumljivost računovodskih izkazov.
30. Da bi zagotovili, da računovodski izkazi, ki navajajo, da so v skladu z mednarodnimi računovodskimi standardi za javni sektor, dosegajo standard, ki ga zahtevajo uporabniki po vsem svetu, je v tem standardu splošna zahteva, da morajo računovodski izkazi dati pošteno predstavitev, napotek, kako zadostiti zahtevi po poštenu predstavitvi, in še napotek za opredeljevanje izredno redkih okoliščin, ko so odmiki potrebni. Prav tako zahteva jasno razkritje okoliščin, ki so vodile k odklikom. Obstoj nasprotujočih si zahtev v državi (na primer, kjer so poročevalske zahteve, ki jih določa vlada, v nasprotju z zahtevami teh standardov) sam po sebi ne zadostuje za opravičilo odmika pri računovodskih izkazih, ki so pripravljeni z uporabo mednarodnih računovodskih standardov za javni sektor.
31. Odmiki od zahtev mednarodnih računovodskih standardov za javni sektor z namenom, da je dosežena skladnost z zakonskimi poročevalskimi zahtevami v določenem zakonodajnem okviru, ne predstavljajo odklikov, potrebnih za pošteno predstavitev kot je opisano v 28. členu. Če so takšna odstopanja pomembna, potem subjekt ne more izjaviti, da so izkazi skladni z mednarodnimi računovodskimi standardi za javni sektor.
32. V skoraj vseh okoliščinah se poštena predstavitev doseže, če so računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih v skladu z ustreznimi mednarodnimi računovodskimi standardi za javni sektor. Poštena predstavitev zahteva:

- (a) izbiro in uporabo računovodskih usmeritev v skladu s 37. členom,
 - (b) predstavitev informacije, tudi računovodskih usmeritev, na način, ki daje ustrezne, zanesljive, primerljive in razumljive informacije ter
 - (c) dodatna razkritja, če zahteve v mednarodnih računovodskih standardih za javni sektor ne zadostujejo, da bi uporabniki razumeli vpliv določenih poslov ali poslovnih dogodkov na finančno stanje subjekta in njegov finančni izid.
33. V izredno redkih okoliščinah so lahko računovodski izkazi zaradi uporabe posebnih zahtev iz kakega mednarodnega računovodskega standarda zavajajoči. To bi bilo edino mogoče, kadar je ravnanje, ki ga zahteva standard, očitno neustrezno in tako ni mogoče doseči poštene predstavitve niti z uporabo standarda niti z dodatnimi razkritji. Odmik ni primeren preprosto zato, ker bi drugačno ravnanje prav tako dalo pošteno predstavitev.
34. Pri presojanju ali je odmik od kake zahteve v mednarodnih računovodskih standardih za javni sektor potreben, je treba upoštevati:
- (a) namen zahteve in zakaj ta v danih okoliščinah ni dosežen ali ni ustrezen ter
 - (b) način, kako se okoliščine subjekta razlikujejo od okoliščin tistih v drugih subjektih, ki upoštevajo zahteve.
35. Ker so okoliščine, ki zahtevajo odmik, praviloma izredno redke ter je potreba po odmiku stvar temeljite razprave in osebne presoje, je pomembno, da se uporabniki zavedajo, da subjekt ni v vseh pomembnih pogledih upošteval mednarodnih računovodskih standardov za javni sektor. Prav tako je pomembno, da dobijo dovolj informacij za utemeljeno sodbo o tem, ali so odmiki potrebni, in za sklepanje o prilagoditvah, ki bi bile potrebne za usklajenost s standardom.
36. **Če se v skladu z izrecnimi določbami v kakem mednarodnem računovodskem standardu za javni sektor tak standard uporablja pred datumom uveljavitve standarda, je to treba razkriti.**

Računovodske usmeritve

37. **Poslovodstvo mora izbrati in uporabljati računovodske usmeritve tako, da so računovodski izkazi v skladu z vsemi zahtevami vsakega ustreznega mednarodnega računovodskega standarda za javni sektor. Kjer ni posebnih zahtev, poslovodstvo pripravi usmeritve, ki zagotavljajo, da računovodski izkazi dajejo informacije, ki so:**
- (a) **ustrezne za potrebe odločanja uporabnikov ter**

- (b) **zanesljive, tako da:**
- (i) **zvesto predstavljajo finančne izide in finančno stanje subjekta;**
 - (ii) **odsevajo gospodarsko vsebino poslov in poslovnih dogodkov in ne samo pravno obliko;**
 - (iii) **so nevtralne, to je brez predsodkov;**
 - (iv) **so preudarne in**
 - (v) **so v vseh pomembnih pogledih popolne.**
38. Če so v skladu s mednarodnimi računovodskimi standardi za javni sektor na razpolago ena ali več alternativnih računovodskih usmeritev (primerjalna ali dovoljena drugačna rešitev), mora subjekt izbrati eno in jo dosledno uporabljati, razen če standard posebej zahteva ali dovoljuje razvrščanje v skupine postavk (posli, poslovni dogodki, stanja, zneski itd.) za katero so bile usmeritve izbrane. Če standard zahteva ali dovoljuje ločeno razporejanje postavk, je potrebno izbrati posamično računovodsko usmeritev in jo dosledno uporabljati pri vsaki kategoriji.
39. Izbrano osnovno usmeritev je mogoče kasneje spremeniti v skladu z mednarodnim računovodskim standardom za javni sektor (MRSJS) 3 “Čisti presežek ali primanjkljaj, bistvene napake in spremembe računovodskih usmeritev” in jo uporabiti na vseh postavkah ali kategorijah na način, predpisan v 38. členu.
40. Računovodske usmeritve so posebna načela, podlage, dogovori, pravila in praksa, ki jih subjekt upošteva pri pripravljanju in predstavljanju računovodskih izkazov.
41. Kakovost informacij iz računovodskih izkazov opredeljuje koristnost računovodskih izkazov za uporabnike. 37. člen zahteva pripravo takšnih računovodskih usmeritev, da bodo računovodski izkazi zagotavljali informacije, ki bodo ustrezale številnim kakovostnim zahtevam. V prilogi 2 so povzete kakovostne značilnosti računovodskega poročanja.
42. Če ni posebnega mednarodnega standarda za javni sektor poslovodstvo pripravi računovodsko usmeritev po svoji presoji, tako da uporabniki računovodskih izkazov dobijo kar najkoristnejše informacije. Pri tem presojanju poslovodstvo upošteva:
- (a) zahteve in navodilo v mednarodnih računovodskih standardih za javni sektor, ki obravnavajo podobna in s tem povezana vprašanja;

- (b) opredelitve izrazov, pripoznavanje in sodila za merjenje sredstev, obveznosti do virov sredstev, prihodkov in odhodkov, opisanih v drugih publikacijah Mednarodnega združenja računovodskih strokovnjakov – Odbora za javni sektor; in
- (c) izjave drugih organov za postavljanje standardov in praksa v javnem in zasebnem sektorju, kolikor, vendar samo kolikor so v skladu s točko (a) tega člena. Na primer izjave Odbora za mednarodne računovodske standarde, vključno s »Okvirnimi navodili za pripravlanje in predstavljanje računovodskih izkazov«, mednarodnimi računovodskimi standardi in razlagami, ki jih izdaja Strokovni odbor za pojasnjevanje pri SMRS.

Časovna neomejenost delovanja (delujoči subjekt)

43. **Pri pripravljanju računovodskih izkazov je potrebno oceniti sposobnost subjekta nadaljevati delovanje. To oceno morajo opraviti tisti, ki so odgovorni za pripravlanje računovodskih izkazov. Računovodski izkazi morajo biti pripravljani ob predpostavki časovne neomejenosti delujočega subjekta, razen če se namerava subjekt zapreti ali zaustaviti njegovo poslovanje ali ni drugačne možnosti, kot da se napravi eno ali drugo. Če osebe, odgovorne za pripravlanje računovodskih izkazov, pri izdelavi svoje ocene vedo za bistvene negotovosti, povezane z dogodki ali okoliščinami, ki utegnejo povzročiti precejšen dvom o sposobnosti subjekta za nadaljevanje delovanja, je treba takšne negotovosti razkriti. Če računovodski izkazi niso pripravljani ob predpostavki časovne neomejenosti delovanja, je treba dejstvo razkriti skupaj s podlago, na kateri so bili pripravljani in z razlogom, zakaj subjekt ni obravnavan kot delujoč subjekt.**
44. Računovodski izkazi so običajno pripravljeni ob predpostavki delujočega subjekta in da bo nadaljevalo s poslovanjem ter izpolnjevalo zakonske obveznosti v predvidljivi prihodnosti. Pri ocenjevanju časovne neomejenosti delovanja morajo osebe, odgovorne za pripravlanje računovodskih izkazov, upoštevati vse razpoložljive informacije v predvidljivi prihodnosti, ki mora biti najmanj, vendar pa to ni omejitvev, dvanajst mesecev od sprejema računovodskih izkazov.
45. Stopnja upoštevanja je v vsakem primeru odvisna od dejstev. Ocene predpostavke časovne neomejenosti delovanja ne temeljijo na presoji dolgoročne plačilne sposobnosti, ki veljajo za podjetja. Obstajajo lahko okoliščine, v katerih običajno preizkusi kratkoročne in dolgoročne plačilne sposobnosti kažejo na nedelujoči subjekt, drugi dejavniki pa, da je subjekt kljub temu delujoč. Na primer:
- (a) pri presojanju ali za državo velja predpostavka časovne neomejenosti delovanja, možnost predpisati davke ali druge dajatve

omogoča nekaterih subjektom, da jih upoštevamo kot delujoči subjekt, kljub temu, da že dalj časa delujejo z negativnimi čistimi sredstvi/kapitalom in

- (b) pri posameznem subjektu lahko presojanje njegovih računovodskih izkazov kaže, da predpostavka časovne neomejenosti delovanja ni primerna. Vendar lahko obstajajo večletni dogovori o financiranju ali drugi dogovori, ki zagotavljajo njegovo nadaljnje poslovanje.
46. Ugotavljanje ali je predpostavka časovne neomejenosti delovanja primerna se prvenstveno nanaša na posamezne subjekte kot pa državo kot celoto. Pri ocenjevanju primernosti predpostavke časovne neomejenosti delovanja posameznih subjektov, morajo odgovorne osebe za pripravljanje računovodskih izkazov upoštevati široko paleto dejavnikov, povezanih s sedanjimi in pričakovanimi poslovnimi izidi, morebitna in napovedana prestrukturiranja organizacijskih enot, ocene prihodkov ali verjetnosti nadaljnjega državnega financiranja in možne vire nadomestnega financiranja preden lahko zaključijo, da je predpostavka časovne neomejenosti delovanja primerna.

Stanovitnost predstavljanja

47. **Predstavljanje in razvrščanje postavk v računovodskih izkazih mora biti enako iz obdobja v obdobje, razen če:**
- (a) **bistvena sprememba narave poslovanja subjekta ali pregled njegovih predstavitev računovodskih izkazov kaže, da bo predstavitev poslov ali poslovnih dogodkov zaradi spremembe ustreznjša ali**
 - (b) **spremembo predstavljanja zahtevajo mednarodni računovodski standardi za javni sektor.**
48. Bistvena pridobitev (prevzem) ali odtujitev ali pa pregled predstavitve računovodskih izkazov lahko spodbudi drugačno predstavljanje računovodskih izkazov. Na primer, subjekt lahko proda svojo hranilnico, ki predstavlja enega od njegovih najbistvenejših odvisnih subjektov, preostali gospodarski subjekt pa opravlja predvsem administrativna svetovalna dela. V tem primeru predstavljanje računovodskih izkazov na podlagi osnovne dejavnosti kot finančne inštitucije ne bo primerno za nov gospodarski subjekt.
49. Le če kaže, da se bo spremenjena zasnova nadaljevala ali če je koristnost drugačne predstavitve očitna, mora subjekt spremeniti predstavitev v svojih računovodskih izkazih. Če se predstavitev tako spremeni, subjekt ponovno razvrsti svoje primerjalne informacije v skladu s 62. členom. Kadar subjekt uporablja računovodske standarde za javni sektor, je sprememba

predstavitve zaradi skladnosti z nacionalnimi zahtevami dovoljena, če je spremenjena predstavitev v skladu z zahtevami tega standarda.

Pomembnost in združevanje

50. **Postavke, ki so pomembne zaradi svoje lastnosti, morajo biti predstavljene v računovodskih izkazih posebej. Postavke, ki so pomembne zaradi svoje velikosti, vendar imajo enako lastnost, je dovoljeno združevati. Nepomembne postavke je treba združiti s postavkami s podobno lastnostjo ali funkcijo in jih ni treba predstavljati posebej.**
51. Računovodski izkazi so posledica obdelovanja velikega števila poslovnih dogodkov, ki so združeni v skupine v skladu z njihovimi lastnostmi ali funkcijo. Končna stopnja združevanja in razvrščanja je predstavitev zgoščenih in razvrščenih podatkov, ki predstavljajo posamezne vrstične postavke v obrazcu računovodskih izkazov ali v pojasnilih. Če kaka vrstična postavka ni bistvena, se združi z drugimi postavkami bodisi v obrazcu računovodskih izkazov bodisi v pojasnilih. Postavka, ki ni dovolj pomembna, da bi jo bilo upravičeno posebej predstaviti v obrazcih računovodskih izkazov, je kljub temu lahko dovolj pomembna, da jo je potrebno posebej predstaviti v pojasnilih.
52. V tej zvezi je informacija pomembna, če njena opustitev lahko vpliva na odločitve in ocenjevanje uporabnikov o razporejanju in skrbništvu sredstev in dosežkih subjekta narejenih na podlagi računovodskih izkazov. Pomembnost je odvisna od presoje vrste ali velikosti postavke v določenih okoliščinah njene opustitve. Pri določanju, ali je postavka oziroma skupina postavk pomembna, se vrsta in velikost postavke ovrednotita skupaj. Odvisno od okoliščin je lahko vrsta ali velikost postavke odločujoč dejavnik. Na primer posamezni prihodki ali prejemki z isto lastnostjo in funkcijo se združijo, čeprav so posamezni zneski veliki. Vendar se velike postavke, ki se po vrsti in velikosti razlikujejo, predstavljajo ločeno.
53. Načelo pomembnosti zagotavlja, da določene zahteve po razkritjih iz mednarodnih računovodskih standardov za javni sektor ni treba izpolniti, če informacija ni pomembna.

Pobotanje

54. **Sredstva in obveznosti se ne pobotajo, razen če pobotanje zahteva ali dovoljuje drug mednarodni računovodski standard za javni sektor.**
55. **Postavke prihodkov in odhodkov se ne sme pobotati, razen in samo če:**
- (a) **to zahteva ali dovoljuje kak mednarodni računovodski standard za javni sektor ali**

- (b) **dobički, izgube in s tem povezani odhodki, ki izhajajo iz enakih ali podobnih poslov ali drugih dogodkov, niso pomembni. Takšne zneske je potrebno združiti v skladu s 50. členom.**

56. Važno je, da se tako pri sredstvih in obveznostih do virov sredstev kot tudi prihodkih in odhodkih, če so pomembni, poroča ločeno. Pobotanje bodisi v bilanci stanja ali izkazu prihodkov in odhodkov, razen če pobotanje odseva vsebino posla ali drugega poslovnega dogodka, zmanjšuje uporabnikovo sposobnost razumeti posel, poslovni dogodek ali nastala stanja in oceniti prihodnost denarnih tokov. Poročanje o sredstvih, zmanjšanih za oblikovane popravke vrednosti, na primer popravek vrednosti zastarelih zalog in popravek vrednosti spornih terjatev, ni pobotanje.
57. Prihodki, ki se nanašajo na menjalne posle, se merijo po pošteni vrednosti prejetih upravičenj oziroma terjatev, upoštevajoč zneske vsakršnih trgovinskih in količinskih popustov, ki jih odobrava subjekt. Subjekt se pri svojem rednem poslovanju loteva drugih poslov, ki ne prinašajo prihodkov in so stranskega pomena v primerjavi z glavno dejavnostjo, ki prinaša prihodke. Rezultati takšnih poslov se predstavijo, če taka predstavitev odseva vsebino posla ali drugega poslovnega dogodka, s pobotanjem prihodkov z ustreznimi odhodki, ki so se pojavili pri istem poslu. Na primer:
- (a) dobički in izgube pri odtujitvi nekratkoročnih sredstev, vključno s finančnimi naložbami in poslovnimi sredstvi, se predstavijo tako, da se od iztržka pri odtujitvi odštejejo knjigovodska vrednost sredstva in pripadajoči odhodki za prodajo,
 - (b) odhodki, ki jih po pogodbenih določbah povrne tretja oseba (na primer pri podnajemni pogodbi), se pobotajo z ustreznimi povračili in
 - (c) druge (izredne) postavke se lahko predstavijo v pojasnilih, tako da se od njihovega kosmatega zneska odštejejo davki in manjšinski deleži v čistem dobički.
58. Poleg tega se dobički in izgube, ki izhajajo iz skupine podobnih poslov, prikažejo v čistem znesku, na primer devizni dobički in izgube ali izgube finančnih instrumentov, namenjenih trgovanju. Takšni dobički in izgube pa morajo biti predstavljeni ločeno, če je njihova velikost, lastnost ali pojavnost takšna, da jih je potrebno razkriti v skladu z MRSJS 3.
59. Pobotanje denarnih tokov je opredeljeno v MRSJS 2 - *Izkaz denarnih tokov*.

Primerjalne informacije

60. **Razen če mednarodni računovodski standard za javni sektor dovoljuje ali zahteva drugače, je treba pri vseh informacijah, ki so v**

računovodskih izkazih prikazane v zneskih, razkriti primerjalne informacije iz preteklega obdobja, razen kadar se računovodskih izkazih nanašajo na poročevalno obdobje, ko je ta standard prvič uporabljen. Primerjalne informacije se vključujejo v besedne in opisne informacije, če je to potrebno za razumevanje računovodskih izkazov obravnavanega obdobja.

61. V nekaterih primerih so besedne informacije, ki jih vsebujejo računovodski izkazi preteklega obdobja ali več preteklih obdobj, še vedno koristne v obravnavanem obdobju. Na primer podrobnosti o sodnem sporu, katerega izid je bil negotov v zadnjem poročevalnem obdobju in se še ni končal, so razkrite v obravnavanem obdobju. Za uporabnike je informacija, da je obstajala negotovost na zadnji datum poročanja in da so bili v obdobju izvedeni ukrepi, da se negotovost odpravi, koristna.
62. Če se prikaz ali razvrstitev postavk v računovodskih izkazih spremeni, je treba primerjalne informacije ustrezno prerazvrstiti, če je to izvedljivo, da bi zagotovili primerljivost s prejšnjimi obdobji. Razkriti je tudi treba vrsto, znesek in razloge za prerazvrstitev. Če prerazvrstitev primerjalnih zneskov ni izvedljiva, mora subjekt razkriti razloge zakaj zneskov ni bilo mogoče ponovno razvrstiti in vrsto prilagoditev, do katerih bi prišlo, če bi zneske ponovno razvrstili.
63. V nekaterih okoliščinah s prerezporeditvijo primerjalnih informacij preteklih obdobj ni mogoče doseči primerljivosti s tekočim obdobjem. Na primer, v preteklih obdobjih podatki morda niso bili zbrani na način, ki bi dovoljeval prerazvrstitev in morda ni izvedljivo ponovno oblikovati informacijo. V takšnih okoliščinah je treba razkriti naravo prilagoditev primerjalnih zneskov. MRSJS 3 vsebuje navodila za prilagoditve, ki so potrebne, da primerjalne informacije sledijo spremembi računovodske usmeritve, ki se uporablja za nazaj.

Zasnova in vsebina

Uvod

64. Ta standard zahteva določena razkritja v obrazcih računovodskih izkazov kot tudi vključitev drugih vrstičnih postavk bodisi v obrazec, bodisi v pojasnila ter določa priporočene obrazce v prilogi standarda, ki jim lahko subjekt sledi, če je to v njegovih okoliščinah primerno.
65. Ta standard uporablja izraz »razkritje« v širšem pomenu, vključujoč postavke, predstavljene v obrazcih računovodskih izkazov in pojasnilih k računovodskim izkazov. Razkritja, ki jih zahtevajo drugi mednarodni računovodski izkazi za javni sektor, so narejena v skladu z zahtevami teh

standardov. Razen če ta ali drug standard določata drugače, so takšno razkritja ali v obrazcu ustreznega računovodskega izkaza ali v pojasnilih.

Prepoznavanje računovodskih izkazov

66. **Računovodski izkazi morajo biti jasno prepoznani in se morajo razlikovati od drugih informacij v isti objavljeni listini.**
67. Mednarodni računovodski standardi za javni sektor veljajo samo za računovodske izkaze in ne za druge informacije, ki so predstavljene v letnem poročilu ali drugi listini. Zato je pomembno, da so uporabniki sposobni razlikovati med informacijami, pripravljenimi z uporabo mednarodnimi računovodskih standardov za javni sektor, in drugimi informacijami, ki so lahko koristne za uporabnike, vendar niso predmet standardov.
68. **Vsaka sestavina računovodskih izkazov mora biti jasno prepoznana. Poleg tega morajo biti vidno prikazane, in če je potrebno za pravilno razumevanje tudi ponovljene, naslednje informacije:**
- (a) **naziv ali druga prepoznavna oznaka poročajočega subjekta;**
 - (b) **ali se računovodski izkazi nanašajo na posamezen subjekt ali skupino subjektov;**
 - (c) **datum poročanja ali obdobje, na katerega se računovodski izkazi nanašajo, kar je ustrezno za povezano sestavno računovodskih izkazov;**
 - (d) **poročevalna valuta in**
 - (e) **stopnja natančnosti, uporabljena pri predstavitvi števil v računovodskih izkazih.**
69. Zahtevam iz 68. člena je običajno mogoče zadostiti s predstavitvijo naslovne strani in skrajšanimi naslovi stolpcev v na vsaki strani računovodskih izkazov. Pri tem je potrebno presoditi kako najboljše predstaviti takšne informacije. Če se na primer računovodski izkazi berejo računalniško, se ne uporabljajo nujno ločene strani; zgoraj navedene postavke so potem predstavljene dovolj pogosto, da se zagotovi pravilno razumevanje danih informacij.
70. Računovodski izkazi so pogosto bolj razumljivi, če so predstavljene informacije v tisočih ali milijonih enot poročevalske valute. To je sprejemljivo, če je razkrita stopnja natančnosti pri predstavljanju in se ta informacija ne izgubi.

Poročevalno obdobje

71. **Računovodski izkazi se morajo predstaviti najmanj enkrat letno. Če se v izjemnih primerih datum poročanja subjekta spremeni in so letni računovodski izkazi predstavljeni za daljše ali krajše časovno obdobje kot je eno leto, potem mora subjekt dodatno poleg obdobja, obravnavanega v računovodskih izkazih, razkriti:**
- (a) **razlog, da je obdobje drugačno od enega leta in**
 - (b) **dejstvo, da primerljivi zneski v določenih izkazih kot so bilanca stanja, spremembe v čistih sredstvih/kapitalu, denarnih tokovih in pripadajočih pojasnilih niso primerljive.**
72. V izjemnih primerih se od subjekta lahko zahteva ali se odloči za spremembo datuma poročanja, na primer da bolj približa obdobje poročanja proračunskemu ciklusu. V takšnem primeru je pomembno, da se uporabniki zavedajo, da zneski obravnavanega obdobja in primerjalni zneski niso primerljivi, ter da je razlog za spremembo datuma poročanja razkrit. Dodatni primer je prehod iz računovodenja, zasnovanega na denarju na računovodenje, zasnovano na nastanku dogodkov ali ko subjekt spremeni datum poročanja subjektom znotraj skupine zaradi pripravljanja konsolidiranih (skupinskih) računovodskih izkazov.
73. Praviloma se računovodski izkazi pripravljajo za leto dni. Vendar nekateri subjekti zaradi praktičnih razlogov raje poročajo za obdobje 52 tednov. Ta standard ne izključuje te prakse, ker taki računovodski izkazi niso pomembno drugačni od tistih, ki bi bili pripravljeni za leto dni.

Pravočasnost

74. Uporabnost računovodskih izkazov je slabša, če uporabnikom niso na razpolago v sprejemljivem roku po datumu poročanja. Subjekt mora biti sposoben izdati svoje računovodske izkaze v šestih mesecih po datumu poročanja. Dejavniki kot je zapletenost poslovanja subjekta niso zadosten razlog za nepravočasno poročanje. Bolj izrecne skrajne roke v številih pravnih redih določajo zakoni in drugimi predpisi.

Bilanca stanja

Razlikovanje med kratkoročnim in nekratkoročnim

75. **Vsak subjekt mora na podlagi vrste svojega poslovanja odločiti ali bo predstavljal kratkoročna ali nekratkoročna sredstva in kratkoročne ali nekratkoročne obveznosti do virov sredstev kot ločene postavke v obrazcu bilance stanja. 79. do 88. člen tega standarda se uporabljajo, kadar obstaja takšno razlikovanje. Če se subjekt ne odloči za takšno ločevanje, je treba sredstva in obveznosti do virov sredstev predstavljati širše po vrstnem redu njihove unovčljivosti.**

76. **Subjekt mora ne glede na uporabljeno metodo predstavljanja razkriti vsako postavko sredstev in obveznosti do virov sredstev, ki vključuje zneske za katere se pričakuje, da bodo plačani ali poravnani v manj ali več kot dvanajstih mesecih po datumu poročanja, znesek za katerega se pričakuje, da bo plačan ali poravnan v več kot dvanajstih mesecih.**
77. Če subjekt dobavlja blago ali storitve v jasno prepoznanem poslovnem ciklusu, daje ločena razvrstitev kratkoročnih in nekratkoročnih sredstev in obveznosti do virov sredstev v obrazcu bilance stanja koristne informacije, saj so čista sredstva, ki trajno krožijo kot obratni kapital, ločena od tistih, ki se uporabljajo pri dolgoročnem poslovanju subjekta. Prav tako poudarjajo sredstva, za katera se pričakuje, da bodo unovčena v kratkoročnem poslovnem ciklusu, in obveznosti, ki bodo zapadle v plačilo v istem obdobju.
78. Informacije o datumih unovčljivosti sredstev in obveznosti so koristne pri ocenjevanju kratkoročne in dolgoročne plačilne sposobnosti subjekta. Zahteve o razkrivanju datumov unovčljivosti so podane v mednarodnem računovodskem standardu MRS 32 – Finančni inštrumenti – razkrivanje in predstavljanje. Finančna sredstva obsegajo poslovne in druge terjatve, finančne obveznosti pa poslovne in druge obveznosti. Informacije o pričakovanem datumu unovčitve in poravnave nedenarnih sredstev in obveznosti, kot so zaloge in dolgoročne rezervacije, so tudi koristne ne glede na to ali so sredstva in obveznosti razvrščene med kratkoročne in nekratkoročne.

Kratkoročna sredstva

79. **Sredstvo se razvrsti med kratkoročna sredstva, če:**

- (a) **bo predvidoma unovčeno ali namenjeno za prodajo ali porabo v normalnem poslovnem ciklusu subjekta ali**
- (b) **je zadržano predvsem iz poslovnih razlogov ali za kratek rok in bo po pričakovanju unovčeno v dvanajstih mesecih od datuma poročanja ali**
- (c) **je denarno sredstvo ali denarni ekvivalent (ustreznik).**

Vsa druga sredstva je treba razvrstiti kot nekratkoročna.

80. Ta standard uporablja izraz »nekratkoročna sredstva«, ki vključujejo neopredmetena dolgoročna sredstva, poslovna in finančna sredstva dolgoročne narave. Ne prepoveduje uporabe drugačne možnosti oznak, če so njihovi pomeni jasni.

81. Poslovni cikel subjekta je čas potreben za spremembo vložkov ali dejavnikov v izložke. Na primer država nakaže sredstva subjektom v javnem sektorju, da jih lahko porabijo za nakup blaga in storitev ali izložke in tako dosežejo rezultate, ki si jih zastavi vlada na socialnem, političnem in gospodarskem področju.

82. Kratkoročna sredstva so terjatve za davke, terjatve do uporabnikov storitev (kupcev), terjatve za kazni in zakonske pristojbine, zaloge in nezaračunani prihodki iz naložb, ki so bodisi realizirane, porabljene ali prodane kot del običajnega poslovnega ciklusa, kljub temu, da se ne pričakuje, da bodo uresničeni v dvanajstih mesecih od dneva poročanja. Tržni vrednosti papirji so razvrščeni med kratkoročna sredstva, če se zanje pričakuje, da bodo unovčeni v dvanajstih mesecih od dneva poročanja, drugače jih je potrebno razvrstiti med nekratkoročna sredstva.

Kratkoročne obveznosti

83. **Obveznost se razvrsti med kratkoročne obveznosti, če:**

- (a) **bo predvidoma poravnana v normalnem poslovnem ciklusu subjekta ali**
- (b) **mora biti poravnana v dvanajstih mesecih od datuma poročanja.**

Vse druge obveznosti je treba razvrstiti kot nekratkoročne.

84. Kratkoročne obveznosti se lahko razvrstijo podobno kot kratkoročna sredstva. Nekatere kratkoročne obveznosti, kot so obveznosti do države za

transferje, do zaposlencev ali druge obveznosti iz poslovanja, oblikujejo obratni kapital, ki se uporablja v normalnem poslovnem ciklusu subjekta. Takšne postavke se razvrstijo kot kratkoročne obveznosti, celo če bodo poravnane kasneje kot v dvanajstih mesecih od dneva poročanja.

85. Druge kratkoročne obveznosti se ne poravnajo v kratkoročnem poslovnem ciklusu, temveč jih je treba poravnati v dvanajstih mesecih po datumu poročanja. Take obveznosti so kratkoročni del obrestnostnih obveznosti, prekoračitve na bančnih računih, obveznosti za dividende, davek od dobička in druge neposlovne obveznosti. Obrestonosne obveznosti, s katerimi se financira obratni kapital na dolgi rok, in jih ni treba poravnati v dvanajstih mesecih, so nekratkoročne obveznosti.
86. **Subjekt mora še naprej označevati svoje dolgoročne obrestonosne obveznosti do virov sredstev kot nekratkoročne, čeprav jih ni treba poravnati v dvanajstih mesecih od datuma poročanja, če:**
- (a) **je prvotni rok presegel dvanajst mesecev,**
 - (b) **subjekt namerava spremeniti financiranje dolgoročnih obveznosti in**
 - (c) **je ta namera podprta s sporazumom o refinanciranju ali reprogramiranju plačil, ki je zaključen pred odobritvijo računovodskih izkazov.**

Znesek katerihkoli obveznosti, izključenih iz kratkoročnih obveznosti v skladu s tem členom, je treba razkriti v pojasnilih k bilanci stanja skupaj z informacijo, ki podpira takšno predstavitev.

87. Pri nekaterih obveznostih, ki jih je treba poravnati v naslednjem poslovnem ciklusu, je mogoče pričakovati, da bodo refinancirane ali »prevaljene« po volji subjekta, zato se ne pričakuje, da bodo zmanjšale kratkoročna sredstva subjekta. Takšne obveznosti se obravnavajo kot del dolgoročnega financiranja in jih je treba razvrstiti med nekratkoročne. Vendar se v primerih, v katerih se financiranje ne spremeni po volji subjekta (če na primer ni sporazuma o refinanciranju), refinanciranje ne sme obravnavati samodejno in se obveznost razvrsti med kratkoročne, razen če se z zaključitvijo sporazuma o refinanciranju pred odobritvijo računovodskih izkazov dokaže, da je bila obveznost na dan poročanja dolgoročna.
88. Nekateri sporazumi o izposojanju vključujejo dolžnikovo jamstvo (zavezo), katere posledica je, da je treba obveznost poravnati na zahtevo, če se prekršijo nekatere določbe, povezane z dolžnikovim finančnim stanjem. V takšnih primerih, če se določbe prekršijo, se obveznost razvrsti kot nekratkoročna le, če:

- (a) se posojilodajalec pred odobritvijo računovodskih izkazov strinja, da zaradi prekršitve ne bo zahteval plačila in
- (b) ni verjetno, da se bodo v dvanajstih mesecih po datumu poročanja pojavile nadaljnje prekršitve.

Informacije, ki jih je treba predstaviti v obrazcu bilance stanja

89. **Obrazec bilanca stanja mora vključevati najmanj vrstične postavke, ki predstavljajo naslednje zneske:**
- (a) **opredmetenih osnovnih sredstev;**
 - (b) **neopredmetenih dolgoročnih sredstev;**
 - (c) **dolgoročnih finančnih naložb [brez zneskov, prikazanih v točkah (d), (f) in (h)];**
 - (d) **finančnih naložb, obračunanih z uporabo kapitalske metode;**
 - (e) **zalog;**
 - (f) **nadomestil iz nemenjalnih poslov, vključno s terjatvami za davke in transferje;**
 - (g) **terjatev iz menjalnih poslov;**
 - (h) **denarnih sredstev in denarnih ekvivalentov (ustreznikov);**
 - (i) **obveznosti za davke in transferje;**
 - (j) **obveznosti iz menjalnih poslov;**
 - (k) **dolgoročnih rezervacij;**
 - (l) **nekratkoročnih obveznosti;**
 - (m) **manjšinskih deležev v kapitalu in**
 - (n) **čistih sredstva/kapitala.**
90. **Dodatne vrstične postavke, poglavja in vmesne seštevke je treba predstaviti v obrazcu bilance stanja, če to zahteva mednarodni računovodski standard za javni sektor ali ko je takšna predstavitev potrebna za pošteno predstavitev stanja subjekta.**
91. Ta standard ne predpisuje vrstnega reda ali obrazca, v katerem je treba postavke predstaviti. Člen 89 enostavno podaja seznam postavk, ki so po lastnostih ali funkciji tako različne, da zaslužijo ločeno predstavitev v obrazcu bilance stanja. Ponazoritve obrazcev so v prilogi 1 k temu standardu. Prilagoditve vrstičnih postavk so med drugim naslednje:
- (a) vrstične postavke so dodajo, če kak drug mednarodni računovodski standard za javni sektor zahteva posebno predstavitev v obrazcu

bilance stanja ali če so obseg, lastnost ali funkcija postavke takšni, da bi posebna predstavitev pripomogla k poštenu predstavitvi bilance stanja in

- (b) uporabljene opise in vrstni red postavk je mogoče spremeniti v skladu z vrsto subjekta in njegovih poslov, da bi priskrbeli informacije, ki so potrebne za celovito razumevanje finančnega stanja subjekta.
92. Vrstične postavke, našteje v 89. členu, so široke glede na lastnosti in jih ni treba omejiti na postavke, ki spadajo na področja drugih standardov. Na primer, vrstična postavka neopredmetenih dolgoročnih sredstev vključuje dobro ime in sredstva, ki izhajajo iz stroškov za razvoj.
93. Presoja, ali dodatne postavke predstaviti ločeno, temelji na oceni:
- (a) vrste in unovčljivosti sredstev ter njihove pomembnosti, ki vodi v večini primerov do ločenega predstavljanja dobrega imena in sredstev, ki izhajajo iz stroškov za razvoj, denarnih in nedenarnih sredstev ter kratkoročnih in nekratkoročnih sredstev;
 - (b) njihove funkcije v subjektu, kar vodi na primer do ločene predstavitve poslovnih in finančnih sredstev, zalog, terjatev ter denarja in denarnih ekvivalentov (ustreznikov); in
 - (c) zneskov, vrste in rokov za poravnavo obveznosti, kar vodi na primer do ločene predstavitve obrestonosnih in neobrestonosnih obveznosti ter dolgoročnih rezervacij, razvrščenih med kratkoročne in nekratkoročne, kar pač ustreza.
94. Sredstva in obveznosti, ki se razlikujejo po vrsti ali funkciji so včasih predmet različnih podlag za merjenje. Na primer nekatere vrste opredmetenih osnovnih sredstev se lahko izkazujejo po nabavnih vrednostih ali prevrednotenih zneskih. Uporaba različnih podlag za merjenje različnih vrst sredstev daje slutiti, da se njihova lastnost ali funkcija razlikujeta, zato jih je treba predstaviti kot posebne vrstične postavke.

Informacije, ki jih je treba predstaviti bodisi v obrazcu bilance stanja bodisi v pojasnilih

95. **Subjekt mora razkriti bodisi v obrazcu bilance stanja bodisi v pojasnilih k bilanci stanja nadaljnje podvrste predstavljenih vrstičnih postavk, razvrščenih kot ustreza poslovanju subjekta. Vsaka postavka se po potrebi dalje razčleni glede na svojo značilnost, ločeno pa se prikazujejo zneski, ki jih je treba plačati obvladujočemu subjektu, drugim odvisnim in pridruženim subjektom ter drugim povezanim osebam ali jih dobiti od njih.**

96. Podrobnosti, upoštevane v nadaljnjem razvrščanju bodisi v obrazcu bilance stanja bodisi v pojasnilih, so odvisne od zahtev mednarodnih računovodskih standardov za javni sektor ter velikosti, narave in vloge, s tem povezanih zneskov. Dejavniki, podrobneje opisani v 93. členu, se tudi uporabljajo pri odločanju o nadaljnjem razvrščanju. Razkritja bodo različna za vsako postavko, na primer:
- (a) opredmetena osnovna sredstva so razvrščena po vrstah v skladu s standardi, ki obravnavajo računovodenje opredmetenih osnovnih sredstev;
 - (b) terjatve se razčlenjujejo na zneske terjatev do kupcev, za davke in druge nerecipročne prihodke, do drugih članov gospodarskih subjektov, do povezanih oseb, na predjme in druge zneske;
 - (c) zaloge se razčlenjujejo v skladu z ustreznimi standardi, ki obravnavajo računovodenje zalog, na primer na trgovsko blago, pomožni material, osnovni material, nedokončano proizvodnjo in gotove proizvode;
 - (d) obveznosti za davke in transferji se razvrščajo na obveznosti za povračila davkov, obveznosti za transferje in do drugih članov gospodarskih subjektov;
 - (e) dolgoročne rezervacije so razčlenjene na tiste, ki ločeno prikazujejo zneske v zvezi z zaslužki zaposlenecv in vse druge postavke, ki so razvrščene kot ustreza poslovanju subjekta;
 - (f) sestavine čistih sredstev/kapitala so razčlenjene tako, da ločeno prikazujejo vložke kapitala, bilančne presežke in primanjkljaje ter rezerve.
97. **Ko subjekt nima delniškega kapitala, mora ločeno razkriti bodisi v obrazcu bilance stanja bodisi v pojasnilih:**
- (a) **čista sredstva/kapital, pri tem pa ločeno:**
 - (i) **vložke kapitala, ki predstavlja na dan poročanja nabrani seštevek vplačil lastnikov zmanjšan za izplačila lastnikom,**
 - (ii) **bilančne (nabrane) presežke ali primanjkljaje,**
 - (iii) **rezerve, vključno z opisom vrste in namena vsake vrste rezerv v okviru čistih sredstev/kapitala in**
 - (iv) **manjšinske deleže kapitala ter**
 - (b) **predlagan ali napovedan znesek za razdelitev (poleg donosa na kapital) po datumu poročanja, vendar preden so računovodski izkazi odobreni za javno objavo.**

98. Mnogo subjektov v javnem sektorju ne bo imelo delniškega kapitala, vendar bo subjekt odvisen izključno od drugega subjekta javnega sektorja. Delež države v čistih sredstvih/kapitalu bo verjetno kombinacija vloženega kapitala in vsote bilančnih (nabranih) presežkov ali primanjkljajev ter rezerv – ki odražajo vložek čistih sredstev/kapitala in jih lahko pripišemo poslovanju subjekta.
99. V nekaterih primerih lahko čista sredstva/kapital vključujejo manjšinske deleže kapitala. Na primer na celostnem nivoju države lahko gospodarski subjekt vključuje podjetje pod nadzorom države, ki je delno privatizirano. Zatorej lahko obstajajo zasebni lastniki, ki imajo finančni interes v čistih sredstvih/kapitalu subjekta.
100. **Če ima subjekt delniški kapital, mora poleg zahtev iz 97. člena razkriti bodisi v obrazcu bilance stanja bodisi v pojasnilih tudi:**
- (a) **za vsako vrsto delniškega kapitala:**
 - (i) **število odobrenih delnic;**
 - (ii) **število izdanih in v celoti vplačanih ter izdanih in ne v celoti vplačanih delnic;**
 - (iii) **nominalno vrednost delnic ali da delnice nimajo nominalne vrednosti;**
 - (iv) **uskladitev števila delnic v prometu na začetku in koncu leta;**
 - (v) **pravice, prednosti in omejitve v zvezi s to vrsto, tudi omejitve razdeljevanja dividend in vračanja kapitala;**
 - (vi) **delnice, ki jih ima subjekt sam ali ki jih imajo njegovi odvisni ali pridruženi subjekti in**
 - (vii) **delnice, prihranjene za izdajo na osnovi opcijskih in prodajnih pogodb, vključno s pogoji in zneski;**
 - (b) **opis značilnosti in namena vsake vrste rezerv v okviru čistih sredstev/kapitala;**
 - (c) **znesek predlaganih dividend ali če so bile objavljene po datumu poročanja, vendar preden so računovodski izkazi odobreni za javno objavo in**
 - (d) **znesek vseh nabranih prednostnih dividend, ki niso pripoznane.**

Izkaz prihodkov in odhodkov

Informacije, ki jih je treba predstaviti v obrazcu izkaza prihodkov in odhodkov

101. **Obrazec izkaza prihodkov in odhodkov mora vključevati najmanj vrstične postavke, ki predstavljajo zneske:**
- (a) **prihodkov iz poslovanja;**
 - (b) **presežka ali primanjkljaja iz poslovanja;**
 - (c) **stroškov financiranja;**
 - (d) **deležev v čistih presežkih ali primanjkljajih v pridruženih subjektih ali skupnih vlaganjih (podvigih), obračunanih z uporabo kapitalske metode;**
 - (e) **presežka ali primanjkljaja iz rednega poslovanja;**
 - (f) **drugih (izrednih) postavk;**
 - (g) **manjšinskega deleža kapitala v čistem presežku ali primanjkljaju ter**
 - (h) **čistega presežka ali primanjkljaja obdobja.**

Dodatne vrstične postavke, poglavja in vmesne seštevke je treba predstaviti v obrazcu izkaza prihodkov in odhodkov, če to zahteva mednarodni računovodski standard za javni sektor ali ko je takšna predstavitev potrebna za pošteno predstavitev poslovnega izida subjekta.

102. V povezavi z izkazom prihodkov in odhodkov pomeni poslovna dejavnost tiste dejavnosti subjekta, ki jih opravlja z namenom doseganja svojih osnovnih namenov. Poslovni prihodki in odhodki se razlikujejo od tistih iz naslova razpolaganja s sredstvi ali financiranja dejavnosti subjekta. Na primer delovanje lokalne samouprave lahko vključuje ustvarjanje prihodkov iz naslova davkov na premoženje in nastajanje odhodkov kot so stroški plač, amortizacija in stroški porabljenega materiala. Druge postavke kot so stroški financiranja ter dobički in izgube pri prodaji osnovnih sredstev so običajno postranske osnovnim ciljem lokalne samouprave in zato niso vključene v poslovno dejavnost.
103. Učinki različnega delovanja subjekta, poslov in drugih poslovnih dogodkov se razlikujejo glede na njihov vpliv na sposobnost izpolnjevanja obveznosti iz naslova opravljanja storitev. Razkritje sestavin delovanja pomaga pri razumevanju dosežkov in ocenjevanju prihodnjih izidov. V obrazec prikaza prihodkov in odhodkov se dodajo vrstične postavke, uporabijo se opisi in spremeni se vrstni red postavk, če je to potrebno za pojasnitev sestavin dosežkov. Dejavniki, ki jih je treba upoštevati, so pomembnost ter lastnosti in funkcija različnih sestavin prihodkov in odhodkov. Prihodke in odhodke je dovoljeno pobotati le, če izpolnjujejo sodila iz. 55. člena.

Informacije, ki jih je treba predstaviti bodisi v obrazcu izkazu prihodkov in odhodkov bodisi v pojasnilih

104. **Subjekt predstavi bodisi v obrazcu izkazu prihodkov in odhodkov bodisi v pojasnilih k njemu razvrstitev vseh prihodkov, razčlenjenih na način, ki ustreza dejavnosti subjekta.**
105. **Subjekt predstavi bodisi v obrazcu izkazu prihodkov in odhodkov bodisi v pojasnilih k njemu razvrstitev odhodkov; pri tem uporabi razvrstitev, ki temelji ali na vrsti odhodkov ali na njihovi funkciji v subjektu, kar je primerneje.**
106. Podjetjem se priporoča, da predstavijo razčlenitve po 105. členu v obrazcu izkaza prihodkov in odhodkov.
107. Postavke odhodkov se dalje razvrščajo, da bi izpostavile stroške in pokrivanje stroškov posameznih programov, dejavnosti ali drugih pomembnih odsekov poročajočega subjekta. Te informacije je mogoče priskrbeti na dva načina.
108. Prva analiza se označuje kot metoda vrste odhodkov. Odhodki se združijo v izkazu prihodkov in odhodkov v skladu z njihovo vrsto (na primer amortizacija, nabava materiala, stroški prevoza, plače) in se ne porazdelijo po različnih funkcijah subjekta. To metodo je možno preprosto uporabljati v številnih manjših subjektih, ker ni potrebna porazdelitev zneskov glede na funkcije. Zgled razvrstitve, ki uporablja metodo vrste odhodkov:

Poslovni prihodki		X
Stroški dela	X	
Amortizacija	X	
Drugi poslovni odhodki	X	
Skupaj odhodki	<u> </u>	<u>(X)</u>
Presežek iz poslovanja		X

109. Druga razčlenitev se označuje kot metoda po funkcionalnih skupinah, razvršča pa odhodke v skladu s programom ali namenom, za katerega so nastali. Takšna predstavitev običajno poda uporabnikom ustrežnejše informacije kot pa razvrstitev odhodkov po vrsti, kljub temu, da je lahko razvrščanje odhodkov po funkcijah poljubno in vključuje precej presojanja. Zgled razvrstitve, ki uporablja metodo vrste odhodkov:

Celotni prihodki	X
Odhodki :	
Odhodki zdravstvene dejavnosti	(X)
Odhodki izobraževalne dejavnosti	(X)
Drugi odhodki	<u>(X)</u>
Presežek/(primanjkljaj)	X

110. Odhodki, povezani z glavnimi funkcijami, ki jih subjekt opravlja, so prikazani ločeno. V tem primeru ima subjekt funkciji zagotavljanja zdravstvenih in izobraževalnih storitev. Subjekt predstavi vrstične postavke odhodkov za vsako funkcijo posebej.
111. **Subjekt, ki razvršča odhodke po funkcijah, razkrije dodatne informacije o vrstah odhodkov, vključno z amortizacijo, stroški dela in stroški financiranja.**
112. Izbira razčlenitve po metodi po funkcionalnih skupinah in metodi po vrsti odhodkov je odvisna tako od prakse in predpisov ter vrste subjekta. Obe metodi pokažeta tiste stroške, za katere se lahko pričakuje, da se bodo neposredno ali posredno spreminjali z obsegom izločkov. Ker ima vsaka metoda predstavitve svoje prednosti za različne subjekte, omogoča ta standard izbiro razvrstitve, zasnovano na tistem, kar najbolj pošteno predstavlja sestavine dosežkov subjekta.
113. **Subjekt mora bodisi v obrazcu izkaza prihodkov in odhodkov bodisi v pojasnilih razkriti objavljeni ali predlagani znesek dividend na delnico za obdobje, na katero se računovodski izkazi nanašajo.**

Spremembe v čistih sredstvih/kapitalu

114. **Subjekt mora kot posebno sestavino svojih računovodskih izkazov predstaviti izkaz, ki kaže:**
- čisti presežek ali primanjkljaj v obdobju;**
 - vsako postavko prihodkov in odhodkov, ki se po zahtevah drugih standardov pripoznajo neposredno v čistih sredstvih/kapitalu in seštevek takšnih postavk, in**
 - nabrani učinek sprememb računovodske usmeritve in popravkov osnovnih napak, obravnavanih v okviru primerjalnih rešitev (benchmarking treatment) v MRSJS 3.**

115. **Poleg tega subjekt mora predstaviti bodisi v tem izkazu ali v pojasnilih:**
- (a) **vplačila lastnikov in izplačila lastnikom v njihovi lastniški vlogi;**
 - (b) **stanje zadržanih čistih presežkov ali primanjkljajev na začetku obdobja in na dan poročanja in gibanja v obdobju ter**
 - (c) **glede na obseg ločenega razkrivanja sestavin čistih sredstev/kapitala, uskladitev knjigovodske vrednosti vsake sestavine čistih sredstev/kapitala na začetku in koncu obdobja ter ločeno razkritje za vsako gibanje.**
116. Spremembe čistih sredstev/kapitala subjekta med dvema datumoma poročanja izražajo povečanje ali zmanjšanje njegovega premoženja v obdobju, upoštevaje načela podrobnega merjenja, sprejeta ali razkrita v računovodskih izkazih.
117. Skupna sprememba v čistih sredstvih/kapitalu pomeni čisti presežek/primanjkljaj obdobja, druge prihodke in odhodke neposredno pripoznane v čistih sredstvih/kapitalu, vključno z vplačili ali izplačili lastnikom.
118. Vplačila in izplačila lastnikom vključujejo transferje med dvema subjektoma v okviru sestavljenega subjekta (skupine) (na primer transfer države v vlogi lastnika državnemu oddelku). Vplačila lastnikov odvisnim subjektom so pripoznani neposredno v čistih sredstvih/kapitalu samo ko so dani z jasnim namenom povečati preostali delež v subjektu v obliki pravic do čistih sredstev/kapitala.
119. MRSJS 3 zahteva, da se vse postavke prihodkov in odhodkov, pripoznane v obdobju, vključijo v ugotavljanje čistega presežka ali primanjkljaja obdobja, razen če mednarodni računovodski standard za javni sektor ne zahteva drugače. Drugi standardi zahtevajo, da se določene postavke, kot so presežki in primanjkljaji pri prevrednotovanju ter določene tečajne razlike pripoznajo neposredno kot spremembe v čistih sredstvih/kapitalu skupaj s kapitalskimi posli z lastniki in razdelitve lastnikom. Ker je pri ocenjevanju sprememb finančnega stanja subjekta med dvema datumoma poročanja pomembno upoštevati vse postavke, ki prispevajo k spremembi stanja, ta standard zahteva posebno sestavino računovodskih izkazov, ki poudarja tako čisti presežek/primanjkljaj subjekta v obdobju kot postavke, ki so neposredno pripoznane v čistih sredstvih/kapitalu v obdobju.
120. Zahteve v 114. in 115. členu se lahko uresničijo z uporabo stolpičaste oblike, ki usklajuje začetno in končno stanje vsake sestavine čistih sredstev/kapitala, vključno s postavkami navedenimi v 114. in 115. členu.

114. člen zahteva tudi, da se vse postavke prihodkov in odhodkov, ki so bile v skladu z zahtevami drugih standardov neposredno pripoznane v čistih sredstvih/kapitalu, seštejejo posebej.

Izkaz denarnih tokov

121. MRSJS 2 zahteva predstavitev izkaza denarnih tokov in ustrezna razkritja. Pravi, da so informacije o denarnih tokovih koristne za oskrbovanje uporabnikov računovodskih izkazov s podlagami za presojanje sposobnosti subjekta pridobivati denarna sredstva in njihove ekvivalente (ustreznike) ter za zadovoljevanje potreb subjekta pri uporabi teh denarnih tokov.

Pojasnila k računovodskim izkazom

Zasnova

122. **Pojasnila k računovodskim izkazom subjekta morajo:**
- (a) **predstavljati informacije o podlagi za pripravo računovodskih izkazov in posameznih računovodskih usmeritvah, izbranih in uporabljenih pri bistvenih poslih in drugih poslovnih dogodkih;**
 - (b) **razkrivajo informacije, ki jih zahtevajo mednarodni računovodski standardi za javni sektor in niso predstavljene drugje v računovodskih izkazih in**
 - (c) **dajejo dodatne informacije, ki niso predstavljen v obrazcih računovodskih izkazov, vendar so potrebne za pošteno predstavitev.**
123. **Pojasnila k računovodskim izkazom je treba predstaviti na preišljen način. Vsaka postavka v obrazcih izkaza prihodkov in odhodkov, bilanci stanja in izkaza denarnih tokov mora biti navzkrižno povezana z ustrezno informacijo v pojasnilih.**
124. Pojasnila k računovodskim izkazom vključujejo opise ali podrobnejše razčlenitve zneskov, ki so prikazani v obrazcih izkaza prihodkov in odhodkov, bilance stanja, izkaza denarnih tokov in spremembah v čistih sredstvih/kapitalu (izkaz gibanja kapitala), kot tudi dodatne informacije, kot so pogojne obveznosti in obljube. Vključujejo informacije, ki jih zahtevajo in vzpodbujajo mednarodni računovodski standardi za javni sektor in druga razkritja, ki so potrebna, da se doseže poštena predstavitev.
125. Pojasnila so običajno predstavljena v naslednjem vrstnem redu, ki pomaga uporabnikom pri razumevanju računovodskih izkazov in primerjavi z drugimi subjekti:

- (a) izjava o skladnosti z mednarodnimi računovodskimi standardi za javni sektor (glejte 26. člen);
 - (b) izjava o podlagi (podlagah) za merjenje in o uporabljenih računovodskih usmeritvah;
 - (c) podporne informacije za postavke, ki so predstavljene v obrazcih posameznih računovodskih izkazov v zaporedju, v katerem so predstavljene posamezne postavke in računovodski izkazi in
 - (d) druga razkritja, med drugim:
 - (i) pogojne obveznosti, obljube in druga denarno izražena razkritja ter
 - (ii) nedenarno izražena razkritja.
126. V nekaterih primerih utegne biti potrebno ali zaželeno spremeniti vrstni red posameznih postavk v pojasnilih. Na primer, informacije o obrestnih merah in prilagoditve na poštene vrednosti so lahko povezane z informacijami o zapadlosti finančnih inštrumentov, čeprav se prvo nanaša na izkaz prihodkov in odhodkov, drugo pa na bilanco stanja. Kljub temu se preišljena sestava pojasnil ohranja, kolikor je le mogoče.
127. Informacije o podlagi za pripravljanje računovodskih izkazov in posameznih računovodskih usmeritvah se lahko predstavijo kot posebna sestavina računovodskih izkazov.

Predstavitev računovodskih usmeritev

128. **Poglavje o računovodskih usmeritvah v pojasnilih k računovodskim izkazom opisuje:**
- (a) **podlago (podlage) za merjenje, ki je (so) uporabljena (uporabljene) pri pripravljanju računovodskih izkazov;**
 - (b) **obseg, do katerega je subjekt uporabil katerakoli prehodna določila mednarodnih računovodskih standardov za javni sektor in**
 - (c) **vsako posamezno računovodsko usmeritev, ki je potrebna za pravilno razumevanje računovodskih izkazov.**
129. Za uporabnike je poleg posameznih računovodskih usmeritev pomembno, da se zavedajo podlage (podlag), uporabljene (uporabljenih) za merjenje (izvirna vrednost, nadomestljiva vrednost, iztržljiva vrednost, poštena vrednost ali sedanja vrednost), ker tvori(jo) podlago, na kateri so pripravljeni računovodski izkazi. Če je v računovodskih izkazih uporabljena več kot ena podlaga za merjenje, na primer če se kaka sredstva

prevrednotujejo, zadošča opozorilo o vrstah sredstev in obveznosti, na katerih je bila posamezna podlaga za merjenje uporabljena.

130. Pri odločanju o razkritju posamezne računovodske usmeritve poslovodstvo upošteva ali razkritje pomaga uporabnikom razumeti, kako so posli in drugi poslovni dogodki izraženi v dosežkih in finančnem stanju, o katerih se poroča. Računovodske usmeritve, ki naj bi jih subjekt upošteval pri predstavljanju, vendar pa ni omejen nanje, so naslednje:
- (a) pripoznavanje prihodkov
 - (b) načela konsolidiranja (uskupinjevanja), tudi odvisnih subjektov
 - (c) naložbe
 - (d) pripoznavanje in amortiziranje opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih dolgoročnih sredstev
 - (e) usredstvenje stroškov izposojanja in drugih odhodkov:
 - (i) zaloge za nadaljnjo prodajo
 - (ii) druga sredstva v pripravi
 - (f) pogodbe o gradbenih delih
 - (g) naložbene nepremičnine
 - (h) finančni inštrumenti in finančne naložbe
 - (i) najemi
 - (j) stroški raziskovanja in razvijanja
 - (k) zaloge:
 - (i) v posesti za nadaljnjo prodajo
 - (ii) za lastno porabo
 - (l) dolgoročne rezervacije
 - (m) zaslužki zaposlencev
 - (n) prevedba valut in varovanje pred valutnimi tveganji
 - (o) opredelitev odsekov in podlage za razporejanje stroškov med odseki
 - (p) računovodenje v inflacijskih razmerah
 - (q) državne podpore.
131. Vsak subjekt upošteva naravo svojega delovanja in usmeritve, za katere uporabnik pričakuje, da bodo razkrite za takšno vrsto subjekta. Na primer, pri subjektu javnega sektorja se pričakuje razkritje računovodske usmeritve

pripoznavanja davkov, donacij in drugih oblik neresipročnih prihodkov. Če subjekt veliko posluje v tujini ali v tujih valutah, se pričakuje razkritje računovodskih usmeritev o pripoznavanju deviznih dobičkov in izgub (tečajnih razlik) ter varovanju pred takšnimi dobički in izgubami. V konsolidiranih (skupinskih) računovodskih izkazih se razkrije uporabljena računovodska usmeritev o ugotavljanju dobrega imena in manjšinskega deleža.

132. Računovodska usmeritev je lahko bistvena, tudi če so zneski, prikazani v obravnavanem in prejšnjih obdobjih, niso pomembni. Prav tako je ustrezno razkriti vsako računovodsko usmeritev, ki je ne obravnavajo obstoječi računovodski standardi za javni sektor, temveč je izbrana in se uporablja v skladu s 37. členom.

Druga razkritja

133. **Subjekt razkrije, če tega ne stori drugod, v informacijah, ki so objavljene z računovodskimi izkazi:**
- (a) **sedež in svojo pravno obliko in državo, v kateri deluje;**
 - (b) **opis vrste svojega poslovanja in glavnega delovanja;**
 - (c) **navedbo veljavne zakonodaje, ki ureja njegovo področje poslovanja; in**
 - (d) **naziv obvladujočega sestavljenega subjekta in kjer je to smiselno, naziv najvišjega obvladujočega subjekta sestavljenega subjekta.**

Prehodne določbe

134. **Vse določbe tega standarda je treba uporabiti od dneva prve uveljavitve tega standarda, razen pri postavkah, ki niso bile pripoznane na osnovi prehodnih določb drugih mednarodnih računovodskih standardov za javni sektor. Določbe tega standarda v zvezi z razkritji ni potrebno uporabiti pri tistih postavkah dokler prehodne določbe iz drugih mednarodnih računovodskih standardov za javni sektor ne potečejo.**
135. Navkljub obstoju prehodnih določb iz drugega mednarodnega računovodskega standarda za javni sektor, se subjektom, ki prehajajo na računovodenje, zasnovano na nastanku dogodkov, priporoča, da v celoti upoštevajo določila tega drugega standarda brž, ko je to mogoče.

Datum uveljavitve

136. **Ta mednarodni računovodski standard za javni sektor se začne uporabljati za letne računovodske izkaze za obračunska obdobja, ki se začnejo 1. julija 2001 ali kasneje. Njegova uporaba pred tem datumom je priporočljiva.**

137. Ko subjekt uporablja računovodenje, zasnovano na nastanku dogodkov, kot je to opredeljeno v mednarodnih računovodskih standardih za javni sektor za poročevalske namene po datumu uveljavitve, se ta standard uporablja za letne računovodske izkaze subjekta za obdobja, ki veljajo od ali po datumu uporabe.

PRILOGA 1

Ponazoritev sestave računovodskih izkazov

Ta priloga je samo ponazoritev in ni del standarda. Njen namen je ponazoriti uporabo standarda, da bi bilo lažje razumeti njegov pomen.

Standard določa sestavine računovodskih izkazov ter najmanjše zahteve glede razkritij v bilanci stanja in izkazu prihodkov in odhodkov, kakor tudi predstavitev sprememb v čistih sredstvih/kapitalu. Prav tako določa nadaljnje postavke, ki utegnejo biti predstavljene bodisi v obrazcu ustreznega računovodskega izkaza bodisi v pojasnilih.

Namen priloge je dati zglede, kako je mogoče v računovodskih izkazih predstaviti zahteve o predstavitvi izkaza prihodkov in odhodkov, bilance stanja in spremembah v čistih sredstvih/kapitalu. Vrstni red predstavitev in opisov, uporabljenih pri vrstičnih postavkah, se lahko po potrebi spremeni, da bi dosegli pošteno predstavitev, upoštevajoč okoliščine posameznega subjekta. Na primer vrstične postavke subjekta iz javnega sektorja kot je Ministrstvo za obrambo se bodo bistveno razlikovale od postavk centralne banke. Računovodski izkazi, pripravljeni za državno upravo in izkaz prihodkov in odhodkov (po funkcijah) ponazarja klasifikacije funkcij države, ki se uporablja za potrebe državne statistike. Te funkcionalne klasifikacije ne bodo uporabne za vse subjekte v javnem sektorju. Zato se je potrebno obrniti na standard za bolj splošne razvrstitve, ki pridejo v poštev pri drugih subjektih v javnem sektorju.

Subjekt javnega sektorja – pregled računovodskih usmeritev (izvleček)

Poročevalski subjekt

Ti računovodski izkazi so izkazi subjekta javnega sektorja (vlade države A). Računovodski izkazi se nanašajo na poročevalski subjekt, kot je opredeljen v ustrezni zakonodaji (Zakon o javnih financah, 20XX) in sicer:

- ministrstva in
- podjetja pod nadzorom države.

Podlage za pripravlanje

Računovodski standardi so v skladu s mednarodnimi računovodskimi standardi za javni sektor za računovodenje, zasnovano na nastanku dogodkov. Uporabljena podlaga pri merjenju so izvirne vrednosti popravljene za prevrednotovanja sredstev.

Računovodski izkazi so pripravljeni ob predpostavki časovne neomejenosti poslovanja, računovodske usmeritve so dosledno uporabljene v obdobju.

Subjekt javnega sektorja – Bilanca stanja na dan 31. decembra 20X2 (v tisočih denarnih enotah)

	20X2	20X2	20X1	20X1
SREDSTVA				
Kratkoročna sredstva				
Denar in denarni ekvivalenti (ustrezniki)	X		X	
Terjatve	X		X	
Zaloge	X		X	
Predujmi	X		X	
Naložbe	<u>X</u>		<u>X</u>	
		X		X
Nekratkoročna sredstva				
Terjatve	X		X	
Naložbe	X		X	
Druge finančne naložbe	X		X	
Infrastruktura, nasadi in oprema	X		X	
Zemljišča in zgradbe	X		X	
Neopredmetena dolgoročna sredstva	X		X	
Druge nefinančna sredstva	<u>X</u>		<u>X</u>	
		<u>X</u>		<u>X</u>
Skupaj sredstva		<u><u>X</u></u>		<u><u>X</u></u>
OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV				
Kratkoročne obveznosti				
Obveznosti iz poslovanja	X		X	
Kratkoročna posojila	X		X	
Kratkoročni del posojil	X		X	
Kratkoročno vračunani stroški	X		X	
Obveznosti do zaposlenih	X		X	
Obveznosti za pokojnine	<u>X</u>		<u>X</u>	
		X		X
Nekratkoročne obveznosti				
Obveznosti iz poslovanja	X		X	
Dolgoročna posojila	X		X	
Dolgoročne rezervacije	X		X	
Obveznosti do zaposlenih	X		X	
Obveznosti za pokojnine	<u>X</u>		<u>X</u>	
		<u>X</u>		<u>X</u>
Skupaj obveznosti do virov sredstev		<u><u>X</u></u>		<u><u>X</u></u>
Čista sredstva		<u><u>X</u></u>		<u><u>X</u></u>

PREDSTAVLJANJE RAČUNOVODSKIH IZKAZOV

ČISTA SREDTVA/KAPITAL

Vložki drugih državnih subjektov	X		X	
Rezerve	X		X	
Zadržani presežki/(primanjkljaji)	<u>X</u>		<u>X</u>	
		X		X
Manjšinski delež v kapitalu		<u>X</u>		<u>X</u>
Skupaj čista sredstva/kapital		<u>X</u>		<u>X</u>

Subjekt javnega sektorja – Izkaz prihodkov in odhodkov za leto, ki se je končalo z 31. decembrom 20X2 (prikaz po funkcionalnih skupinah odhodkov)

(v tisočih denarnih enotah)

	20X2	20X1
Poslovni prihodki		
Davki	X	X
Pristojbine, globe, kazni in dovoljenja	X	X
Prihodki od prodaje	X	X
Transferji od drugih državnih subjektov	X	X
Drugi poslovni prihodki	X	X
Skupni poslovni prihodki	<u>X</u>	<u>X</u>
Poslovni odhodki		
Splošne javne storitve	X	X
Obramba	X	X
Javni red in varnost	X	X
Izobraževanje	X	X
Zdravstvo	X	X
Socialno varstvo	X	X
Stanovanjska in komunalna uprava	X	X
Kultura, religija in rekreacija	X	X
Gospodarske zadeve	X	X
Varovanje okolja	X	X
Skupni poslovni odhodki	<u>X</u>	<u>X</u>
Presežek/(primanjkljaj) iz poslovanja	X	X
Finančni odhodki	(X)	(X)
Dobički pri prodaji opredmetenih osnovnih sredstev	X	X
Skupni neposlovni prihodki (odhodki)	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>

Čisti presežek/(primanjkljaj) iz rednega delovanja	X	X
Manjšinski delež v presežku/(primanjkljaju) ¹	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>
Čisti presežek/(primanjkljaj) pred drugimi (izrednimi) postavkami	X	X
Druge (izredne) postavke	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>
Čisti presežek/(primanjkljaj) v obdobju	<u><u>X</u></u>	<u><u>X</u></u>

1 Manjšinski delež v presežku/(primanjkljaju) iz redne dejavnosti vključuje tudi manjšinski delež v drugih (izrednih) postavkah. Predstavljanje izrednih postavk, zmanjšanih za manjšinski delež je dovoljeno po 57.c členu mednarodnega računovodskega standarda za javni sektor (MRSJS) 1 »Predstavljanje računovodskih izkazov«. Manjšinski delež v izrednih postavkah je razkrit v pojasnilih k računovodskih izkazom.

Subjekt javnega sektorja – Izkaz prihodkov in odhodkov za leto, ki se je končalo z 31. decembrom 20X2 (prikaz razporeditve odhodkov po vrstah)

(v tisočih denarnih enotah)

	20X2	20X1
Poslovni prihodki		
Davki	X	X
Pristojbine, globe, kazni in dovoljenja	X	X
Prihodki od prodaje	X	X
Transferji od drugih državnih subjektov	X	X
Drugi poslovni prihodki	X	X
Skupni poslovni prihodki	<u>X</u>	<u>X</u>
Poslovni odhodki		
Stroški dela in drugi zaslužki zaposlenecv	X	X
Dotacije in druga transferna plačila	X	X
Porabljen material	X	X
Amortizacija	X	X
Drugi poslovni odhodki	X	X
Skupni poslovni odhodki	<u>X</u>	<u>X</u>
Presežek/(primanjkljaj) iz poslovanja	X	X
Finančni odhodki	(X)	(X)
Dobički pri prodaji osnovnih sredstev	X	X
Skupni neposlovni prihodki (odhodki)	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>
Čisti presežek/(primanjkljaj) iz redne dejavnosti	X	X
Manjšinski delež v presežku/(primanjkljaju) ¹	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>
Čisti presežek/(primanjkljaj) pred drugimi (izrednimi) postavkami	X	X
Druge (izredne) postavke	(X)	(X)
Čisti presežek/(primanjkljaj) v obdobju	<u>X</u>	<u>X</u>

¹ Manjšinski delež v presežku/(primanjkljaju) iz redne dejavnosti vključuje tudi manjšinski delež v drugih (izrednih) postavkah. Predstavljanje izrednih postavk, zmanjšanih za manjšinski delež je dovoljeno po 57.c členu mednarodnega računovodskega standarda za javni sektor (MRSJS) 1 »Predstavljanje računovodskih izkazov«. Manjšinski delež v izrednih postavkah je razkrit v pojasnilih k računovodskih izkazom.

Subjekt javnega sektorja – Izkaz sprememb v čistih sredstvih/kapitalu (izkaz gibanja kapitala) za leto, ki se je končalo z 31. decembrom 20X2

(v tisočih denarnih enotah)

	Vložen kapital	Prevrednotovalni popravki kapitala	Prevedbene rezerve	Zadržani presežki / (primanjkljaji)	Skupaj
Stanje na 31. decembra 20X0	X	X	(X)	X	X
Spremembe v računovodski usmeritvi	(X)			(X)	(X)
Prevrednotena stanja	X	X	X	X	X
Okrepitev nepremičnin		X			X
Oslabitev finančnih naložb		(X)			(X)
Tečajne razlike			(X)		(X)
Čisti dobički in izgube, ki niso pripoznani v izkazu prihodkov in odhodkov		X	(X)		X
Čisti presežek v obdobju				X	X
Stanje na 31. decembra 20X1	X	X	(X)	X	X
Oslabitev nepremičnin		(X)			(X)
Okrepitev finančnih naložb		X			X
Tečajne razlike			(X)		X
Čisti dobički in izgube, ki niso pripoznani v izkazu prihodkov in odhodkov		(X)	(X)		(X)
Čisti primanjkljaj v obdobju				(X)	(X)
Stanje na 31. decembra 20X1	X	X	(X)	X	X

PRILOGA 2**Kakovostne značilnosti računovodskega poročanja**

37. člen tega standarda zahteva pripravo računovodskih usmeritev, ki zagotavljajo, da računovodski izkazi dajejo informacije, ki zadoščajo številnim kakovostnim značilnostim računovodskega poročanja. Ta priloga povzema kakovostne značilnosti računovodskega poročanja.

Kakovostne značilnosti so lastnosti zaradi katerih so informacije v računovodskih izkazih koristne za uporabnike. Štiri osnovne kakovostne značilnosti so razumljivost, ustreznost, zanesljivost in primerljivost.

Razumljivost

Informacija je razumljiva, ko se lahko od uporabnikov upravičeno pričakuje, da bodo razumeli njen pomen. V ta namen naj bi uporabniki primerno poznali poslovanje subjekta in okolje v katerem deluje ter bili pripravljene proučevati informacije kolikor toliko prizadevno.

Informacije, ki se nanašajo na zapletena vprašanja, se ne sme izpustiti zgolj zato, ker bi jih kaki uporabniki morda ne mogli razumeti.

Ustreznost

Informacije so ustrezne za uporabnike, če pomagajo ovrednotiti pretekle, sedanje in prihodnje dogodke oziroma jim pomagajo potrditi ali popraviti pretekle ocene. Da je informacija ustrezna, mora biti tudi pravočasna.

Pomembnost

Na ustreznost informacij vplivata njihova vrsta in pomembnost.

Informacija je pomembna, če njena opustitev ali napačna navedba lahko vpliva na odločitve ali ocenjevanje uporabnikov, narejene na podlagi računovodskih izkazov. Pomembnost je odvisna od presoje vrste ali velikosti postavke ali napake v določenih okoliščinah opustitve ali napačne navedbe. Tako pomembnost določa prag ali razmejitevno točko in ne zgolj kakovostno značilnost, ki jo morajo imeti informacije, če naj bodo koristne.

Zanesljivost

Zanesljive informacije ne vsebujejo pomembnih napak in pristranskih stališč ter se lahko uporabniki zanesejo, da zvesto predstavljajo tisto, kar trdijo, da predstavljajo, ali za kar se lahko upravičeno domneva, da predstavljajo.

Natančna predstavitev

Če naj informacije odražajo natančno predstavitev poslov in drugih poslovnih dogodkov, mora biti predstavljena v skladu z vsebino posla ali drugega poslovnega dogodka in ne zgolj v skladu z njihovo pravno obliko.

Prednost vsebine pred obliko

Če naj informacije zvesto predstavljajo posle in druge poslovne dogodke za katere se trdi, da jih predstavljajo, jih je treba obravnavati in predstavljati v skladu z njihovo vsebino in gospodarsko resničnostjo, ne zgolj v skladu z njihovo pravno obliko. Vsebina poslov ali drugih poslovnih dogodkov ni vedno skladna z njihovo pravno obliko.

Nevtralnost

Informacije so nevtralne, če ne vsebujejo dvomov. Računovodski izkazi, ki zaradi izbire ali načina predstavitve informacij vplivajo na odločitev ali presojo, da bi dosegli vnaprej določen izid ali posledice, niso nevtralni.

Previdnost

Previdnost je primerna pazljivost pri presojanju, potrebnem za pripravo ocen v razmerah negotovosti, tako da se zagotovi, da sredstva ali prihodki niso prevrednoteni oziroma obveznosti ali odhodki podvrednoteni.

Previdnost pa ne pomeni, da se lahko oblikujejo skrite rezerve ali prevelike rezervacije ali pa se namenoma prikaže premajhen znesek sredstev ali prihodkov, ker računovodski izkazi tako ne bodo nepristranski in zato tudi ne zanesljivi.

Popolnost

Informacije v računovodskih izkazih morajo biti popolne glede pomembnosti in stroškov.

Primerljivost

Informacije v računovodskih izkazih so primerljive, ko lahko uporabniki opredelijo podobnosti in razlike med temi informacijami in informacijami v drugih poročilih.

Primerljivost se nanaša na:

- primerljivost računovodskih izkazov med različnimi subjekti in
- primerljivost računovodskih izkazov istega subjekta v različnih obdobjih.

Pomembna sestavina primerljivosti je obveščenost uporabnikov o računovodskih usmeritvah, uporabljenih pri pripravljanju računovodskih izkazov ter spremembah usmeritev in posledicah teh sprememb.

Ker uporabniki želijo primerjati dosežke subjekta skozi čas, je pomembno, da računovodski izkazi nudijo informacije za pretekla obdobja.

Omejitve v zvezi z ustreznostjo in zanesljivostjo informacij

Pravočasnost

Če pride pri poročanju do nepotrebnih zamud, lahko informacije izgubijo svojo ustreznost. Za pravočasno zagotavljanje potrebnih informacij je pogosto treba poročati, še preden je znano vse o posameznem poslu, kar pomeni manjšo zanesljivost. In nasprotno – če se poročanje odloži, dokler niso znani vsi dejavniki, je lahko informacija zelo zanesljiva, vendar nekoristna za uporabnike, ki bi bili med tem že morali sprejeti odločitve. Pri zagotavljanju ravnotežja med ustreznostjo in zanesljivostjo, se je treba vprašati, kako najbolje zagotoviti odločevalske potrebe uporabnikov.

Ravnotežje med koristmi in stroški

Ravnotežje med koristi in stroški je bolj omejitev kot pa korist. Koristi, ki izhajajo iz informacij, morajo presežati stroške, potrebne za njihovo zagotavljanje. Vendar je ocenjevanje koristi in stroškov pretežno stvar presoje. Poleg tega stroški vedno nujno ne bremenijo tistih uporabnikov, ki uživajo njihove koristi. Slednje imajo lahko tudi drugi uporabniki, za katere informacije niso pripravljene, in ne le tisti, za katere so bile pripravljene. Zaradi teh razlogov je težko v vsakem primeru preizkusiti stroške in koristi. Vsekakor pa se morajo organi, ki določajo standarde, pa tudi pripravljavci in uporabniki računovodskih izkazov zavedati navedene omejitve.

Ravnotežje med kakovostnimi značilnostmi

V praksi je pogosto nujno doseči ravnotežje med kakovostnimi značilnostmi. Splošni cilj je ustrezno ravnotežje med posameznimi značilnostmi, da bi dosegli namene računovodskih izkazov. Sorazmerni pomen posameznih značilnosti v različnih primerih je stvar strokovne presoje.

Primerjava z MRS 1

Mednarodni računovodski standard za javni sektor (MRSJS) 1 – Predstavljanje računovodskih izkazov je izpeljan predvsem iz mednarodnega računovodskega standarda (MRS) 1 – Predstavljanje računovodskih izkazov. Glavne razlike med MRSJS 1 in MRS 1 so naslednje:

- Dodatne razlage k MRS 1 so vključene v MRSJS 1, da se pojasni uporabnost standardov pri računovodenju subjektov javnega sektorja; na primer razširjena je razprava o uporabi načela delujočega podjetja.
- MRS 1 dovoljuje predstavljanje bodisi vseh sprememb v čistih sredstvih/kapitalu ali v izkazu, ki prikazuje spremembe tistih čistih sredstvih/kapitalu, ki izhajajo iz kapitalskih poslov z lastniki in izplačili lastnikom. MRSJS 1 zahteva predstavitev izkaza, ki prikazuje vse spremembe v čistih sredstvih/kapitalu.
- MRSJS 1 uporablja v določenih primerih drugačno izrazoslovje kot MRS 1. Najpomembnejši primeri so uporaba izrazov »subjekt«, »prihodek«, »izkaz prihodkov in odhodkov« in »čista sredstva/kapital« v MRSJS 1. Enakovredni izrazi v MRS 1 so »podjetje«, »dohodek«, »izkaz poslovnega izida« in »kapital«.
- Opredelitev izraza »druga (izredna) postavka« se razlikuje od izraza, uporabljenega v MRS 8 »Čisti poslovni izid v obdobju, bistvene napake in spremembe računovodskih usmeritev«. Opredelitev vključuje dodatni kriterij in sicer »jih subjekt ne more obvladovati ali nanje vplivati« (6. člen).
- MRSJS 1 vsebuje različne opredelitve strokovnih pojmov kot pa MRS 1 (6. člen).
- MRSJS 1 vsebuje prehodne določbe, ki dovoljujejo nerazkrivanje postavk, ki so bile izključene iz računovodskih izkazov zaradi prehodnih določb drugih MRSJS (134. člen).
- MRSJS v prilogi 2 vključuje povzetek kakovostnih značilnosti (pripravljen na osnovi Okvirnih navodil Ustanove Sveta za mednarodne računovodske standarde).