

## MRSJS 2—IZKAZI DENARNIH TOKOV

### Potrditev

Ta mednarodni računovodski standard za javni sektor izhaja predvsem iz mednarodnega računovodskega standarda (MRS) 7 – Izkazi denarnih tokov, 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 7 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](mailto: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 2—IZKAZI DENARNIH TOKOV

## VSEBINA

	Člen
Namen	
Področje.....	1–4
Koristi od informacij o denarnih tokovih.....	5–7
Opredelitve pojmov .....	8–17
Denarna sredstva in denarni ekvivalenti (ustrezniki) .....	9–11
Sestavljeni subjekt.....	12–14
Prihodnje gospodarske koristi ali možne storitve .....	15
Podjetja pod nadzorom države .....	16
Čista sredstva/kapital.....	17
Predstavljanje izkaza denarnih tokov.....	18–26
Poslovne dejavnosti.....	21–24
Investiranje (naložbenje).....	25
Financiranje.....	26
Poročanje o denarnih tokovih pri poslovanju .....	27–30
Poročanje o denarnih tokovih pri investiranju (naložbenju) in financiranju .....	31
Poročanje o denarnih tokovih po medsebojnem pobotanju .....	32–35
Devizni denarni tokovi .....	36–39
Druge (izredne) postavke.....	40–41
Obresti in dividende.....	42–45
Davki iz čistih presežkov.....	46–48
Naložbe v odvisne subjekte, pridružene subjekte in skupna vlaganja .....	49–50
Pridobitve in odtujitve odvisnih subjektov in drugih poslovnih enot .....	51–55
Nedenarni posli.....	56–57
Sestavine denarnih sredstev in denarnih ekvivalentov (ustreznikov) .....	58–60
Druga razkritja.....	61–64
Datum uveljavitve.....	65–66
Priloga — Izkaz denarnih tokov (za nefinančne subjekte)	
Primerjava z MRS 7	

*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**

Izkaz denarnih tokov prikazuje vire denarnih tokov, postavke, za katere je bil denar porabljen v obdobju poročanja in stanje denarnih sredstev na poročevalni datum. Informacije o denarnih tokovih subjekta so koristne za uporabnike računovodskih izkazov saj zagotavljajo informacije o odgovornosti in za potrebe sprejemanja poslovnih odločitev. Informacije o denarnih tokovih omogočajo uporabnikom ugotavljati kako subjekt javnega sektorja pridobiva denarna sredstva, s katerimi financira svoje delovanje in kako je ta denar porabljen. Pri sprejemanju in vrednotenju odločitev o alociranju sredstev, kot je vzdrževanje dejavnosti subjekta, potrebujejo uporabniki informacij o času in gotovosti denarnih tokov. Namen tega standarda je zahtevati pripravljanje informacij o preteklih spremembah stanja denarnih sredstev in njihovih ekvivalentih (ustreznikih) v obliki izkaza denarnih tokov, ki razvršča denarne tokove v obdobju na tokove pri poslovanju, investiranju (naložbenju) in financiranju.

## **Področje**

- 1. Subjekt, ki pripravlja in predstavlja izkaz denarnih tokov na osnovi računovodenja, zasnovanega na nastanku dogodkov, mora pripraviti izkaz denarnih tokov v skladu z zahtevami tega standarda in ga predstaviti kot sestavni del svojih računovodskih izkazov za vsako obdobje, za katero se predstavljajo računovodski izkazi.**
- Informacije o denarnih tokovih lahko koristijo uporabnikom računovodskih izkazov subjekta pri presojanju denarnih tokov subjekta, skladnosti z zakonodajo in predpisi (vključno s presojanju skladnosti s proračuni, kjer je to primerno) in pri sprejemanju odločitev ali zagotavljanju sredstev subjektu oziroma sklepati z njim posle. Običajno želijo vedeti, kako subjekt pridobiva in uporablja denarna sredstva in njihove ekvivalente (ustreznike). To velja ne glede na vrsto dejavnosti subjekta in ne glede na to, ali je denarna sredstva mogoče jemati kot proizvod subjekta, kot je na primer pri finančni inštituciji. V bistvu potrebujejo subjekti denarna sredstva iz enakih razlogov, čeprav se utegnejo razlikovati po glavni dejavnosti, ki ustvarja prihodke. Denarna sredstva potrebujejo za plačilo blaga in storitev, ki jih uporabljajo, redno odplačevanje obresti na posojila in v nekaterih primerih za zniževanje ravni zadolženosti. Zato ta standard zahteva, da vsi subjekti predstavijo izkaz denarnih tokov.

3. **Ta standard se uporablja za vse subjekte v javnem sektorju razen za podjetja pod nadzorom države.**
4. 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.

### **Koristi od informacij o denarnih tokovih**

5. Informacije o denarnih tokovih subjekta so koristne uporabnikom pri napovedovanju prihodnjih potreb po denarnih sredstvih, pri ocenjevanju sposobnosti subjekta za ustvarjanje prihodnjih denarnih sredstev in financiranju sprememb obsega in narave dejavnosti. Izkaz denarnih tokov prav tako predstavlja način na katerega se lahko subjekt razreši odgovornosti za denarne pritoke in odtokove v poročevalnem obdobju.
6. Izkaz denarnih tokov, uporabljen v povezavi z drugimi računovodskimi izkazi, nudi informacije, ki omogočajo uporabnikom ovrednotiti spremembe v čistih sredstvih/kapitalu subjekta, njegovi finančni sestavi (tudi njegovo kratkoročno in dolgoročno plačilno sposobnostjo) ter njegovo sposobnostjo vplivanja na zneske in čas denarnih tokov, da bi se prilagajal spremenjenim okoliščinam in priložnostim. Prav tako povečujejo primerljivost poročil o uspešnosti poslovanja različnih subjektov, ker izločajo učinke uporabe različnih računovodskih usmeritev pri enakih poslih in drugih poslovnih dogodkih.
7. Obračunske informacije o denarnih tokovih se pogosto uporabljajo kot kazalci zneskov, rokov in gotovosti prihodnjih denarnih tokov. Prav tako so koristne pri kontroliranju točnosti preteklih ocen prihodnjih denarnih tokov.

### **Opredelitve pojmov**

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

**Osnova upoštevanja nastanka dogodkov pomeni način računovodenja, kjer se posli in drugi poslovne dogodke 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 bodoče gospodarske koristi ali možne storitve.

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

Denarna sredstva sestavljajo 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 denarnih ekvivalentov (ustreznikov).

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

- (a) pomeni 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.

Naložbena metoda je metoda obračunavanja, pri kateri se finančna naložba evidentira po nabavni vrednosti. Izkaz prihodkov in odhodkov kaže prihodke iz finančne naložbe, samo kolikor jih investitor (naložbenik) prejme pri razdelitvi skupnih čistih presežkov od

investiranca (naložbenca) po datumu, ko je bila finančna naložba pridobljena.

**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.

**Menjalni tečaj** je razmerje menjave dveh valut.

**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 razporeditev lastnikom.

**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.

**Financiranje** je delovanje, katerega posledice so spremembe obsega in sestave vložnega kapitala in dolgov subjekta.

**Tuja valuta** je valuta, ki ni poročevalna valuta subjekta.

**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 premišljenih nakupih izložkov); in
- (e) ga obvladuje subjekt javnega sektorja.

**Investiranje (naložbenje)** je pridobivanje in odtujevanje dolgoročnih sredstev in drugih naložb, ki niso vključene med denarne ekvivalente (ustreznike).

**Investitor (naložbenik)** pri skupnem vlaganju je pogodbeni stranka v skupnem vlaganju in skupno ne obvladuje tega skupnega vlaganja.

**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.

**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 niti 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.

**Poslovne dejavnosti** je delovanje subjekta, ki ni ne investiranje (naložbenje) niti financiranje.

**Sorazmerno konsolidiranje (uskupinjevanje)** je metoda obračunavanja in poročanja pri katerih je vlagateljv delež v vsakem sredstvu, obveznosti, prihodku in odhodku skupaj obvladovanega subjekta povezan s podobnimi postavkami v vlagateljv računovodskih izkazih ali izkazan v nizu posebnih postavk v vlagateljv računovodskih izkazih.

**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 preostanek, ki ostane po odbitku odhodkov iz redne dejavnosti od prihodkov iz redne dejavnosti.**

### **Denarna sredstva in denarni ekvivalenti (ustrezniki)**

9. Namen denarnih ekvivalentov (ustreznikov) je poravnavanje kratkoročnih denarnih obveznosti in ne investiranje (naložbenje) ali drugi nameni. Da bi kako naložbo označili kot denarni ekvivalent (ustreznik), mora biti takoj pretvorljiva v znan znesek denarnih sredstev, tveganje spremembe njene vrednosti pa mora biti nebitveno. Zato se naložba običajno označi kot denarni ekvivalent (ustreznik), le če hitro zapade v plačilo, na primer v treh mesecih ali manj od datuma pridobitve. Naložbe v kapital so izključene iz denarnih ekvivalentov (ustreznikov), razen če so v bistvu denarni ekvivalenti (ustrezniki).
10. Izposojanje pri banki se običajno šteje kot financiranje. Toda v nekaterih državah so prekoračitve na bančnih računih, ki jih je mogoče poravnati na poziv, sestavni del upravljanja z denarnimi sredstvi subjekta. V takšnih okoliščinah so prekoračitve na bančnih računih vključene kot sestavni del denarnih sredstev in denarnih ekvivalentov (ustreznikov). Značilnosti takih bančnih dogovorov je, da se stanje na bančnih računih pogosto spreminja od pozitivnega do negativnega.
11. Denarni tokovi izključujejo gibanja med postavkami, ki sestavljajo denarna sredstva in njihove ekvivalente (ustreznike), ker so te sestavine bolj deli upravljanja denarnih sredstev kot pa deli njegovega poslovanja, investiranja (naložbenja) in financiranja. Upravljanje denarnih sredstev vključuje nalaganje presežka denarnih sredstev v denarne ekvivalente (ustreznike).

### **Sestavljeni subjekt**

12. Izraz »sestavljeni subjekt« se v tem standardu uporablja za potrebe računovodskega poročanja za skupino subjektov, ki jo sestavljajo obvladujoči subjekt in katerikoli odvisni subjekti.
13. Drugi izrazi, ki so občasno uporabljeni kot sestavljeni subjekt so »upravni subjekt«, »finančni subjekt«, »konsolidirani (uskupinjeni) subjekt« in »skupina«.

14. Sestavljeni subjekt lahko vključuje tako subjekte, ki zasledujejo socialne usmeritve kot 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**

15. 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**

16. Podjetja pod nadzorom države vključujejo tako gospodarska podjetja, kot so javne gospodarske službe, in finančna podjetja, kot so finančne institucije. 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**

17. 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.

### **Predstavljanje izkaza denarnih tokov**

18. **Izkaz denarnih tokov mora poročati o denarnih tokovih v obdobju, nastalih pri poslovanju, investiranju (naložbenju) in financiranju.**

19. Subjekt predstavlja svoje denarne tokove pri poslovanju, investiranju (naložbenju) in financiranju na način, ki najbolj ustreza njegovemu poslovanju. Razvrščanje po vrstah delovanja zagotavlja uporabnikom informacije, ki jim omogočajo oceniti vpliv teh dejavnosti na finančni položaj subjekta in višino denarnih sredstev in njihovih ekvivalentov (ustreznikov). Takšne informacije je mogoče tudi uporabiti pri vrednotenju razmerij med temi vrstami dejavnosti.
20. Posamezni posel lahko vključuje denarne tokove, ki so različno razvrščeni. Če na primer vračilo posojila vključuje tako obresti kot tudi glavnico, je treba obravnavati obresti pri poslovni dejavnosti, vračilo glavnice pa pri dejavnosti financiranja.

### **Poslovne dejavnosti**

21. Znesek čistih denarnih tokov pri poslovanju, je ključni kazalec obsega v katerem je poslovanje subjekta financirano:
- (a) z davki (neposredno in posredno) ali
  - (b) s prejemki za prodano blago in storitve.

Znesek čistih denarnih tokov pomaga tudi pri izkazovanju sposobnosti subjekta ohranjati poslovno zmožnost, poravnati obveznosti, plačevati dividende oziroma udeležbe v dobičku lastnikom in izvajati nove naložbe brez pomoči iz zunanjih virov financiranja. Konsolidirani (uskupinjeni) denarni tokovi pri poslovanju celotne države prikazujejo obseg do katerega je država financirala svoje tekoče poslovanje z obdavčevanjem in drugimi dajatvami. Informacije o posebnih sestavnih delih denarnih tokov iz preteklega poslovanja so koristne v povezavi z drugimi informacijami pri napovedovanju denarnih tokov v bodočem poslovanju.

22. Denarni tokovi pri poslovanju nastajajo predvsem pri glavnih dejavnostih subjekta, pri katerih nastajajo denarna sredstva. Zgledi denarnih tokov pri poslovanju so:
- (a) prejemki od davkov, prispevkov in glob,
  - (b) prejemki od prodaje blaga in storitev,
  - (c) prejemki od subvencij ali transferjev in drugih namenskih sredstev ali drugega proračuna v pristojnosti vlade ali drugih subjektov javnega sektorja,
  - (d) prejemki od licenčnin, nadomestil, provizij ali drugih prihodkov,
  - (e) plačila drugim subjektom javnega sektorja z namenom financirati njihovo poslovanje (razen posojil),
  - (f) izdatki dobaviteljem blaga in storitev,

- (g) izdatki zaposlencem ali izdatki v njihovo korist,
- (h) prejemki in izdatki zavarovanega subjekta za premije in zahtevke, rente in druge ugodnosti po zavarovalnih policah,
- (i) izdatki za premoženjske davke ali davke iz dobička (kjer to pride v poštev) v povezavi s poslovanjem,
- (j) prejemki in izplačila na podlagi pogodb, sklenjenih za zastopanje ali trgovanje,
- (k) prejemki ali izdatki iz ustavljenega poslovanja in
- (l) prejemki ali izdatki iz pravnih poravnav.

Nekateri posli, na primer prodaja dela tovarne, lahko povzročijo dobiček ali izgubo, ki je vključen(a) v ugotavljanje čistega presežka ali primanjkljaja. Toda denarni tokovi iz takšnih poslov so denarni tokovi pri investiranju (naložbenju).

23. Subjekt ima lahko vrednostnice in posojila, da bi z njimi trgoval; v takem primeru so ti podobni zalogam, pridobljenim izrecno za nadaljnjo prodajo. Zato so denarni tokovi, ki nastajajo pri nakupih in prodajah trgovalnih vrednotnic, razvrščeni med denarne tokove pri poslovanju. Podobno so denarni predujmi in posojila javnih finančnih inštitucij vključeni v poslovanje, ker se nanašajo na glavno dejavnost, ki temu subjektu ustvarja denarna sredstva.
24. V nekaterih državah bodo vlade ali drugi subjekti javnega sektorja zagotovile namenska sredstva ali odobrile sredstva subjektom za financiranje njihovega poslovanja ne da bi glede razpolaganja s temi sredstvi jasno razlikovali med tekočimi dejavnostmi, investicijami in vložki kapitala. Kjer subjekt ne more ločeno opredeliti dodeljenih ali s proračunom odobrenih sredstev na tekoče poslovanje, investicije in vložke kapitala, morajo biti denarni tokovi iz naslova dodeljenih ali s proračunom odobrenih sredstev razvrščeni kot denarni tokovi pri poslovanju, to dejstvo pa mora biti tudi razkrito v pojasnilih k računovodskim izkazom.

### **Investiranje (naložbenje)**

25. Ločeno razkritje denarnih tokov pri investiranju (naložbenju) je pomembno zaradi tega, ker denarni tokovi pri investiranju (naložbenju) kažejo obseg izdatkov za dejavnike, za katere se pričakuje, da bodo prispevali k opravljanju storitev subjekta v prihodnje. Zgledi denarnih tokov pri investiranju (naložbenju) so:
- (a) izdatki za pridobitev osnovnih sredstev, neopredmetenih dolgoročnih sredstev in drugih dolgoročnih sredstev. Ti izdatki vključujejo tudi tiste, ki se nanašajo na usredstvene stroške

razvijanja in opredmetena osnovna sredstva, ki jih je zgradil ali naredil subjekt sam,

- (b) prejemki od prodaje opredmetenih osnovnih sredstev, neopredmetenih dolgoročnih sredstev in drugih dolgoročnih sredstev,
- (c) izdatki za pridobitev kapitalskih ali dolžniških inštrumentov drugih subjektov in deležev v skupnih vlaganjih (razen izdatkov za takšne inštrumente, ki jih je mogoče obravnavati kot denarne ekvivalente (ustreznike) ali ki so pridobljeni za trgovanje),
- (d) prejemki od prodaje kapitalskih ali dolžniških inštrumentov drugih subjektov in deležev v skupnih vlaganjih (razen izdatkov za takšne inštrumente, ki jih je mogoče obravnavati kot denarne ekvivalente (ustreznike) ali ki so pridobljeni za trgovanje),
- (e) predujmi in posojila drugim osebam (razen predujmov in posojil javnih finančnih inštitucij),
- (f) prejemki od vračil predujmov in posojil drugim osebam (razen predujmov in posojil javnih finančnih inštitucij),
- (g) izdatki po terminskih pogodbah, opcijskih pogodbah in pogodbah o finančnih zamenjavah, razen če ima subjekt take pogodbe za trgovanje ali so plačila razvrščena med dejavnost financiranja, in
- (h) prejemki po terminskih pogodbah, opcijskih pogodbah in pogodbah o finančnih zamenjavah, razen če ima subjekt take pogodbe za trgovanje ali so plačila razvrščena med dejavnost financiranja.

Če pogodba služi kot varovanje kakšnega prepoznavnega položaja pred tveganjem, so denarni tokovi v zvezi s pogodbo razvrščeni na enak način kot denarni tokovi v zvezi z varovano postavko.

### Financiranje

26. Ločeno razkrije denarnih tokov pri financiranju je pomembno zaradi tega, ker koristi pri napovedovanju zahtevkov za prihodnje denarne tokove, osebam, ki subjektu zagotavljajo kapital. Zgledi denarnih tokov pri financiranju so:
- (a) prejemki iz izdaje zadolžnic, posojil, obveznic, hipotek in drugih kratkoročnih in dolgoročnih dolgov,
  - (b) vračila izposojenih zneskov in
  - (c) izdatki najemnika za zmanjšanje neporavnane obveznosti, ki se nanaša na finančni najem.

## Poročanje o denarnih tokovih pri poslovanju

27. **Subjekt mora poročati o denarnih tokovih pri poslovanju tako, da uporablja ali:**
- (a) **neposredno metodo, pri čemer razkriva glavne vrste kosmatih prejemkov in izdatkov ali**
  - (b) **posredno metodo, pri kateri popravlja čisti presežek ali primanjkljaj za učinke poslov, ki nimajo narave denarnih poslov, odložene prihodke ali vračunane odhodke preteklih ali prihodnjih denarnih prejemkov iz poslovanja in postavk prihodkov ali odhodkov, povezanih z denarnimi tokovi pri investiranju (naložbenju) in financiranju.**
28. Subjektom se priporoča, da poročajo o denarnih tokovih pri poslovanju z uporabo neposredno metode. Neposredna metoda daje informacije, ki utegnejo biti koristne pri ocenjevanju bodočih denarnih tokov in niso na razpolago, če se uporablja posredna metoda. Pri neposredni metodi lahko informacije za večino kosmatih prejemkov in izdatkov pridobijo iz:
- (a) računovodskih evidenc (razvidov) subjekta ali
  - (b) s prilagajanjem poslovnih prihodkov, poslovnih odhodkov (pri javni finančni inštituciji prejete obresti in podobni prihodki ter stroški obresti in podobni odhodki) in drugih postavk v izkazu prihodkov in odhodkov s:
    - (i) spremembami zalog ter poslovnih terjatev in obveznosti v obdobju,
    - (ii) drugimi nedenarnimi postavkami in
    - (iii) drugimi postavkami, pri katerih so denarnih učinki denarni tokovi pri investiranju (naložbenju) ali financiranju.
29. Subjektom, ki pri poročanju o denarnih tokovih pri poslovanju uporabljajo neposredno metodo, se prav tako priporoča, da pripravijo uskladitev med presežkom/primanjkljajem iz rednega poslovanja in čistim denarnim tokom pri poslovanju. Ta uskladitev je lahko vključena v izkaz denarnih tokov ali pa v pojasnila k računovodskim izkazom.
30. Pri posredni metodi se čisti denarni tokovi pri poslovanju ugotovijo s popravljanjem čistega presežka ali primanjkljaja z učinki:
- (a) sprememb zalog ter poslovnih terjatev in obveznosti v obdobju,
  - (b) nedenarnih postavk kot so amortizacija, dolgoročne rezervacije, odloženi davki, nerealizirani dobički ali izgube pri poslovanju s

tujimi valutami (tečajne razlike), nerazdeljeni presežki pridruženim subjektom in manjšinski deleži,

- (c) vseh drugih postavk, pri katerih so denarnih učinki denarni tokovi pri investiranju (naložbenju) ali financiranju in
- (d) katerihkoli drugih (izrednih) postavk, ki so razvrščene kot denarni tokovi pri poslovanju.

### **Poročanje o denarnih tokovih pri investiranju (naložbenju) in financiranju**

31. **Subjekt mora ločeno poročati o glavnih vrstah kosmatih prejemkov in izdatkov, ki izhajajo pri investiranju (naložbenju) in financiranju, razen kolikor se o denarnih tokovih, opisanih v 32. in 35. členu, poroča v čistih zneskih (po pobotanju).**

### **Poročanje o denarnih tokovih po medsebojnem pobotanju**

32. **Denarni tokovi, ki nastajajo pri poslovanju, investiranju (naložbenju) ali financiranju, so lahko predstavljeni v čistih zneskih:**
- (a) **prejemki pobrani in izdatki opravljeni v korist kupcev, davkoplačevalcev ali upravičencev, če denarni tokovi odražajo bolj dejavnosti druge osebe kot pa tiste, ki jih opravlja subjekt, in**
  - (b) **prejemki in izdatki za postavke, ki imajo velik koeficient obračanja, velik znesek in hitro zapadlost v plačilo.**
33. Člen 32(a) se nanaša samo na posle, ki jih obvladuje poročajoči subjekt. Zgledi takšnih prejemkov in izdatkov so:
- (a) Davki, ki jih pobere ena raven oblasti za drugo raven oblasti, brez davkov, ki jih pobere država za svojo lastno porabo kot dela dogovora o delitvi davkov,
  - (b) sprejete in vrnjene vloge na vpogled pri javni finančni inštituciji,
  - (c) finančna sredstva, ki jih ima za naročnika naložbeno podjetje ali sklad in
  - (d) pobrane najemnine v imenu lastnikov in nakazane lastnikom nepremičnin.
34. Zgledi prejemkov in izdatkov, omenjenih v 32(b) členu so dana posojila in v njih vračila v zvezi z:
- (a) nakupom in prodajo naložb in

- (b) drugimi kratkoročnimi posojili, na primer tistimi, ki zapadejo v plačilo v treh mesecih ali prej.

35. **Denarni tokovi, ki izhajajo iz vseh naslednjih dejavnosti javne finančne inštitucije, so lahko predstavljeni po medsebojnem pobotanju (v čistih zneskih):**

- (a) **prejemki in izdatki za odobritve in vračila vlog z določenim datumom zapadlosti v plačilo,**
- (b) **vloge v in dvigi iz drugih finančnih inštitucij in**
- (c) **predujmi in posojila kupcem ter vračila teh predujmov in posojil.**

### **Devizni denarni tokovi**

- 36. **Denarne tokove, ki izhajajo iz poslov v tujih valutah, je treba evidentirati v poročevalni valuti subjekta, tako da se za znesek v tuji valuti uporabi menjalni tečaj med poročevalno valuto in valuto na datum denarnega toka.**
- 37. **Prevedba denarnih tokov odvisnega subjekta v tujini se opravi na podlagi menjalnih tečajev poročevalne valute in valute na datume denarnih tokov.**
- 38. Denarni tokovi, izraženi v tuji valuti, so poročani na način, ki je skladen s MRSJS 4 – Vplivi sprememb deviznih tečajev. Ta dovoljuje uporabo menjalnega tečaja, ki se približuje dejanskemu. MRSJS 4 ne dovoljuje uporabe menjalnega tečaja na dan poročanja pri prevedbi denarnih tokov odvisnega subjekta v tujini.
- 39. Tečajne razlike, ki izhajajo iz sprememb menjalnih tečajev, niso denarni tokovi. Toda učinek sprememb menjalnih tečajev na obstoječa devizna denarna sredstva in njihove ekvivalente (ustreznike) je treba predstaviti v izkazu denarnih tokov, da bi uskladili stanja denarnih sredstev in njihovih ekvivalentov (ustreznikov) na začetku in koncu obdobja. Ta znesek je predstavljen ločeno od denarnih tokov pri poslovanju, investiranju (naložbenju) in financiranju ter vključuje morebitne razlike, če bi o denarnih tokovih poročali po končnih menjalnih tečajih.

### **Druge (izredne) postavke**

- 40. **Denarne tokove, ki so povezani z drugimi (izrednimi) postavkami, je treba ustrezno razvrstiti glede na vrsto dejavnosti iz katere izhajajo kot tokove pri poslovanju, investiranju (naložbenju) ali financiranju in jih posebej razkriti.**

41. Denarni tokovi, povezani z drugimi (izrednimi) postavkami, so razkriti v izkazu denarnih tokov ločeno kot tokovi, ki nastajajo pri poslovanju, investiranju (naložbenju) ali financiranju, da bi s tem omogočili uporabnikom razumeti njihovo naravo in vpliv na sedanje in prihodnje denarne tokove subjekta. Takšna razkritja so dodatek k posebnim razkritjem vrst in zneskov drugih (izrednih) postavk, ki jih zahteva MRSJS 3 – Čisti presežek ali primanjkljaj v obdobju, bistvene napake in spremembe računovodskih usmeritev.

### **Obresti in dividende**

42. **Vsak denarni tok iz prejetih ali danih obresti in dividend je treba razkriti ločeno. Vsak mora biti razvrščen iz obdobja v obdobje na stanovitven način ne glede na to, ali se nanaša na poslovanje, investiranje (naložbenje) ali financiranje.**
43. Celotni znesek v obdobju danih obresti je v izkazu denarnih tokov razkrit ne glede na to, ali pomeni odhodek v izkazu prihodkov in odhodkov ali je usredstven v skladu z dovoljeno drugačno rešitvijo iz MRSJS 5 – Stroški izposojanja.
44. Dane obresti ter prejete obresti in dividende so pri javni finančni inštituciji navadno razvrščene kot denarni tokovi pri poslovanju. Toda ni sprejetega soglasja o tem, kako razvrstiti te denarne tokove pri drugih subjektih. Dane obresti ter prejete obresti in dividende so lahko razvrščene kot denarni tokovi pri poslovanju, ker so udeležene pri ugotavljanju čistega presežka ali primanjkljaja. Na drugi strani pa je dane obresti ter prejete obresti in dividende mogoče obravnavati kot denarne tokove pri financiranju ali investiranju (naložbenju), ker pomenijo stroške pridobivanja finančnih sredstev ali donosnost naložb.
45. Izplačane dividende je mogoče uvrstiti med denarne tokove pri financiranju, ker so dividende stroški priskrbe finančnih sredstev. Na drugi strani pa so dane dividende lahko razvrščene kot sestavni del denarnih tokov pri poslovanju, ker pomagajo uporabnikom ugotavljati sposobnost subjekta za plačilo dividend iz denarnih tokov pri poslovanju.

### **Davki iz čistih presežkov**

46. **Denarne tokove, ki izhajajo iz davka od dohodka, je treba posebej razkriti in predstaviti kot finančne tokove pri poslovanju, razen če jih je mogoče posebej povezovati z financiranjem in investiranjem (naložbenjem).**

47. Subjekti javnega sektorja so navadno izvzeti iz plačevanja davkov iz neto presežkov. Toda nekateri subjekti javnega sektorja lahko poslujejo po davčnih predpisih, ki enako veljajo za subjekte zasebnega sektorja.
48. Davki iz neto presežka izhajajo iz poslov, ki povzročajo denarne tokove, označene v izkazu denarnih tokov kot tokovi pri poslovanju, investiranju (naložbenju) ali financiranju. Medtem ko je obračunani davek brez dvoma mogoče povezati z investiranjem (naložbenjem) ali financiranjem, je praktično nemogoče opredeliti davek, povezan z denarnimi tokovi. Ta lahko nastaja v različnih obdobjih iz denarnih tokov, ki se nanašajo na temeljne posle. Zato so plačani davki običajno razvrščeni kot denarni tokovi pri poslovanju. Toda če je mogoče povezati davčni denarni tok s posameznim poslom, ki povzroča denarne tokove, označene kot investiranje (naložbenje) ali financiranje, je ustrezno tudi davčni denarni tok označiti kot takšnega. Če so davčni denarni tokovi razporejeni na več kot eno vrsto dejavnosti, je treba razkriti celoten znesek plačanih davkov.

### **Naložbe v odvisne, pridružene subjekte in skupna vlaganja**

49. Če je naložba v pridružen ali odvisen subjekt obračunana po kapitalski ali naložbeni metodi, omeji investitor (naložbenik) svoje poročanje v izkazu denarnih tokov na denarne tokove med sabo in investircem (naložbencem), na primer dividende in posojila.
50. Subjekt, ki poroča o svojem deležu v skupaj obvladovanem subjektu na podlagi sorazmernega konsolidiranja (uskupinjevanja), vključi v svoj konsolidiran (skupinski) izkaz denarnih tokov sorazmerni delež denarnih tokov v skupaj obvladovanem subjektu. Subjekt, ki poroča o deležu na podlagi kapitalske metode, vključi v svoj izkaz denarnih tokov denarne tokove glede na svoje naložbe v skupaj obvladovanem subjektu ter razdelitev in drugih plačil ali prejemkov med njim in skupaj obvladovanim subjektom.

### **Pridobitve in odtujitve odvisnih subjektov in drugih poslovnih enot**

51. **Združene denarne tokove, ki izhajajo iz pridobitve in odtujitve odvisnih subjektov in drugih poslovnih enot, je treba predstaviti ločeno in jih razvrstiti kot denarne tokove pri investiranju (naložbenju).**
52. **Subjekt mora v obdobju glede na pridobitve in odtujitve odvisnih subjektov in drugih poslovnih enot na zbirni način razkriti naslednje:**
- (a) **Upoštevanje vseh pridobitev ali odtujitev,**
  - (b) **Upoštevanje dela pridobitev ali odtujitev, ki je bil poravnan z denarnimi sredstvi in njihovimi ekvivalenti (ustrezniki),**

- (c) **znesek denarnih sredstev in njihovih ekvivalentov (ustreznikov) v odvisnem subjektu ali poslovni enoti, ki je bil pridobljen ali odtujen ter**
  - (d) **znesek sredstev in obveznosti, razen denarnih sredstev in njihovih ekvivalentov (ustreznikov), pripoznanih v odvisnem subjektu ali poslovni enoti, ki je bil pridobljen ali odtujen, zbrano po vseh glavnih skupinah posebej.**
53. Ločena predstavitev učinkov denarnih tokov pri pridobitvah in odtujitvah odvisnih subjektov in drugih poslovnih entot v eni sami postavki, skupaj z ločenim razkritjem zneskov pridobljenih ali odtujenih sredstev in obveznosti, pomaga razločevati takšne denarne tokove od denarnih tokov, ki nastajajo pri drugem poslovanju, investiranju (naložbenju) ali financiranju. Učinki denarnih tokov odtujitev niso odšteti od učinkov iz pridobitev.
54. O upoštevanju združenega zneska izdatkov ali prejemkov pri nakupu ali prodaji se v izkazu denarnih tokov poroča v čistem znesku pridobljenih ali odtujenih denarnih sredstev in njihovih ekvivalentov (ustreznikov).
55. Sredstva in obveznosti, razen denarna sredstva ali njihovi ekvivalenti (ustrezniki) odvisnega subjekta ali poslovne enote, ki so pridobljena ali odtujena, je treba razkriti samo, ko je odvisni subjekt ali enota predhodno pripoznala takšna sredstva ali obveznosti. Kjer na primer subjekt javnega sektorja pripravlja izkaze na denarni osnovi, subjektu, ki pridobiva takšen subjekt, ni potrebno razkrivati sredstev in obveznosti (razen denarnih sredstev in njihovih ekvivalentov (ustreznikov)) pridobljenega subjekta, saj slednji ne bo pripoznal nendenarnih sredstev ali obveznosti.

## **Nedenarni posli**

56. **Posle investiranja (naložbenja) in financiranja, ki ne zahtevajo uporabe denarnih sredstev ali njihovih ekvivalentov (ustreznikov), je treba izključiti iz izkaza denarnih tokov. Takšne posle je treba razkriti drugje v računovodskih izkazih na način, ki zagotavlja vse potrebne informacije o investiranju (naložbenju) in financiranju.**
57. Marsikatero investiranje (naložbenje) in financiranje nima neposrednega vpliva na sprotne denarne tokove, čeprav vpliva na sestavo kapitala in sredstev subjekta. Izključitev nendenarnih poslov iz izkaza denarnih tokov je skladna z namenom izkaza denarnih tokov, ker takšne postavke ne vključujejo denarnih tokov v obravnavanem obdobju. Zgledi nendenarnih poslov so:

- (a) pridobitev sredstev na podlagi menjave, neposredno povezanih obveznosti ali na podlagi finančnega najema in
- (b) preoblikovanje dolga v kapital.

### **Sestavne denarnih sredstev in denarnih ekvivalentov (ustreznikov)**

- 58. **Subjekt mora razkriti sestavine denarnih sredstev in denarnih ekvivalentov (ustreznikov) ter predstaviti uskladitev zneskov v svojem izkazu denarnih tokov z ustreznimi postavkami, o katerih poroča v bilanci stanja.**
- 59. Zaradi razlik v praksi pri upravljanju denarnih sredstev in bančnih pogodbah po svetu ter potrebe po skladnosti s MRSJS 1 – Predstavljanje računovodskih izkazov – subjekt razkrije usmeritve, ki jih je sprejel glede določanja sestave denarnih sredstev in njihovih ekvivalentov (ustreznikov).
- 60. Učinek vsake spremembe v rešitvah pri opredeljevanju sestavin denarnih sredstev in njihovih ekvivalentov (ustreznikov), na primer spremembe pri razvrstitvi finančnih instrumentov, ki so bili prej obravnavani kot sestavina naložbenega portfelja subjekta, je treba objaviti v skladu z MRSJS 3.

### **Druga razkritja**

- 61. **Subjekt mora hkrati s pojasnili posloводства razkriti znesek bistvenih stanj denarnih sredstev ali njihovih ekvivalentov (ustreznikov), ki jih ima, vendar sestavljenemu subjektu (skupini) niso na razpolago za uporabo.**
- 62. Obstajajo različne okoliščine v katerih stanja denarnih sredstev in denarnih ekvivalentov (ustreznikov) sestavljenemu subjektu (skupini) niso na razpolago za uporabo. Zgledi za to so stanja denarnih sredstev in denarnih ekvivalentov (ustreznikov), ki jih ima odvisni subjekt, ki posluje v državi, v kateri devizne kontrole ali druge pravne omejitve preprečujejo uporabo denarnih sredstev obvladujočemu subjektu ali drugim odvisnim subjektom.
- 63. Dodatne informacije utegnejo biti primerne za uporabnike, da bi razumeli finančni položaj ali plačilno sposobnost subjekta. Razkrivanje takšnih informacij v pojasnilih k računovodskim izkazom je priporočljivo in lahko vključuje:
  - (a) znesek neizkoriščenih posojil, ki utegnejo biti na razpolago pri bodočem poslovanju in za poravnavo investicijskih obveznosti, z navedbo kakršnihkoli omejitev pri uporabi teh neizkoriščenih posojil,
  - (b) celotne zneske denarnih tokov pri poslovanju, investiranju (naložbenju) in financiranju, povezanih z deleži v skupnih

vlaganjih, ki so bili predstavljeni na podlagi sorazmernega konsolidiranja (uskupinjevanja) in

(c) znesek in vrsto omejenih stanj denarnih sredstev.

64. Kjer se razdelitve in odobritve proračuna opravljajo na podlagi denarnih tokov, lahko izkaz denarnih tokov pomaga uporabnikom razumeti razmerja med dejavnostjo subjekta ali programi in državnimi proračunskimi informacijami. V MRSJS 1 je na kratko opisana primerjava dejanskih in načrtovanih vrednosti.

**Datum uveljavitve**

65. **Ta mednarodni računovodski standard za javni sektor se začne uporabljati za letne računovodske izkaze za obračunska obdobja, ki se začnejo 1. julija 2001 ali dalje. Njegova uporaba pred tem datumom je priporočljiva.**
66. Ko subjekt uporablja računovodenje, zasnovano na nastanku dogodkov, kot je to opredeljeno v mednarodnih računovodskih standardih za javni sektor za poročevalske namene po tem datumu uveljavitve, se ta standard uporablja za letne računovodske izkaze subjekta za obdobja, ki veljajo od ali po datumu uporabe.

## PRILOGA

**Izkaz denarnih tokov (za subjekt, ki ni finančna inštitucija)**

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

**Izkaz denarnih tokov po neposredni metodi (člen 27(a))**

**Subjekt javnega sektorja – Konsolidiran (skupinski) izkaz denarnih tokov za leto, ki se je končalo z 31. decembrom 20X2 (v tisočih enotah poročevalne valute)**

	20X2	20X1
<b>DENARNI TOKOVI PRI POSLOVANJU</b>		
Prejemki		
Davki	X	X
Prodaja blaga in storitev	X	X
Državne podpore	X	X
Prejete obresti	X	X
Drugi prejemki	X	X
Izdatki		
Izdatki za plače in druga plačila zaposlencem	(X)	(X)
Plačila za pokojnine	(X)	(X)
Plačila dobaviteljem	(X)	(X)
Plačane obresti	(X)	(X)
Drugi izdatki	(X)	(X)
<b>Čisti denarni tokovi pri poslovanju</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>DENARNI TOKOVI PRI INVESTIRANJU</b>		
Nakupi osnovnih sredstev	(X)	(X)
Izkupiček pri prodaji osnovnih sredstev	X	X
Izkupiček pri prodaji naložb	X	X
Nakupi tujih vrednostnih papirjev	(X)	(X)
<b>Čisti denarni tokovi pri investiranju (naložbenju)</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>

IZKAZI DENARNIH TOKOV

**DENARNI TOKOVI PRI FINANCIRANJU**

Prejemki posojil	X	X
Vračila posojil	(X)	(X)
Razdelitev/dividende državi	(X)	(X)
<b>Čisti denarni tokovi pri financiranju</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>Čisto povečanje/(zmanjšanje) denarnih sredstev in denarnih ekvivalentov (ustreznikov)</b>	X	X
<b>Denarna sredstva in njihovi ekvivalenti na začetku obdobja</b>	X	X
<b>Denarna sredstva in njihovi ekvivalenti na koncu obdobja</b>	X	X

**Pojasnila k izkazu denarnih tokov**

*(a) Denarna sredstva in njihovi ekvivalenti (ustrezniki)*

Denarna sredstva in njihovi ekvivalenti (ustrezniki) se sestojijo iz gotovine in stanj na bančnih računih ter inštrumentov na trgu denarja. Denarna sredstva in njihovi ekvivalenti (ustrezniki), ki so vključeni v izkaz denarnih tokov, obsegajo naslednje zneske iz bilance stanja:

	<b>20X2</b>	<b>20X1</b>
Gotovina in denar na bančnih računih	X	X
Kratkoročne naložbe	X	X
	X	X

Subjekt ima neizkoriščeno posojilo v višini X, od katerega mora X porabiti za infrastrukturne projekte.

*(b) Opredmetena osnovna sredstva*

V obdobju je sestavljeni subjekt kupil osnovna sredstva v skupni nabavni vrednosti X, od tega je bil znesek X pridobljen iz sredstev državnih podpor. Izdatki za nakup osnovnih sredstev so znašali X.

IZKAZI DENARNIH TOKOV

(c) Uskladitev čistih denarnih tokov pri poslovanju s čistim presežkom/(primanjkljajem) iz redne dejavnosti (v tisočih enotah poročevalne valute)

	20X2	20X1
<b>Presežek/(primanjkljaj) iz redne dejavnosti</b>	X	X
<b>Spremembe v nenedarnih postavkah</b>		
Amortizacija opredmetenih osnovnih sredstev	X	X
Amortizacija neopredmetenih dolgoročnih sredstev	X	X
Povečanje popravka vrednosti terjatev	X	X
Povečanje obveznosti do dobaviteljev	X	X
Povečanje prejetih posojil	X	X
Povečanje rezervacij, povezanih z zaposlenimi	X	X
(Dobički)/izgube pri prodaji opredmetenih osnovnih sredstev	(X)	(X)
(Dobički)/izgube pri prodaji naložb	(X)	(X)
Povečanje drugih kratkoročnih sredstev	(X)	(X)
Povečanje naložb zaradi prevrednotenja	(X)	(X)
Povečanje terjatev	(X)	(X)
Druga (izredna) postavka <sup>1</sup>	(X)	-
<b>Čisti denarni tokovi pri poslovanju</b>	<u>X</u>	<u>X</u>

<sup>1</sup> Ta izredna postavka sodi po vsebini med poslovno dejavnost.

## Izkaz denarnih tokov po posredni metodi (člen 27(b))

Subjekt javnega sektorja – Konsolidirani (skupinski) izkaz denarnih tokov za leto, ki se je končalo z 31. decembrom 20X2 (v tisočih enotah poročevalne valute)

	20X2	20X1
<b>DENARNI TOKOVI PRI POSLOVANJU</b>		
Presežek/(primanjkljaj) iz rednega delovanja	X	X
<b>Spremembe v nedenarnih postavkah</b>		
Amortizacija opredmetenih osnovnih sredstev	X	X
Amortizacija neopredmetenih dolgoročnih sredstev	X	X
Povečanje popravka vrednosti terjatev	X	X
Povečanje obveznosti do dobaviteljev	X	X
Povečanje prejetih posojil	X	X
Povečanje rezervacij, povezanih z zaposlenimi	X	X
(Dobički)/izgube pri prodaji opredmetenih osnovnih sredstev	(X)	(X)
(Dobički)/izgube pri prodaji naložb	(X)	(X)
Povečanje drugih kratkoročnih sredstev	(X)	(X)
Povečanje naložb zaradi prevrednotenja	(X)	(X)
Povečanje terjatev	(X)	(X)
Druga (izredna) postavka	(X)	–
<b>Čisti denarni tokovi pri poslovanju</b>	X	X
<b>DENARNI TOKOVI PRI INVESTIRANJU</b>		
Nakupi osnovnih sredstev	(X)	(X)
Izkupiček pri prodaji osnovnih sredstev	X	X
Izkupiček pri prodaji naložb	X	X
Nakupi tujih vrednostnih papirjev	(X)	(X)
<b>Čisti denarni tokovi pri investiranju (naložbenju)</b>	(X)	(X)
<b>DENARNI TOKOVI PRI FINANCIRANJU</b>		
Prejemki posojil	X	X
Vračila posojil	(X)	(X)
Razdelitev/dividende državi	(X)	(X)

**Pojasnila k izkazu denarnih tokov**

*(a) Denarna sredstva in njihovi ekvivalenti (ustrezniki)*

Denarna sredstva in njihovi ekvivalenti (ustrezniki) se sestojе iz gotovine in stanj na bančnih računih ter instrumentov na trgu denarja. Denarna sredstva in njihovi ekvivalenti (ustrezniki), ki so vključeni v izkaz denarnih tokov, obsegajo naslednje zneske iz bilance stanja:

	<b>20X2</b>	<b>20X1</b>
Gotovina in denar na bančnih računih	X	X
Kratkoročne naložbe	X	X
	<hr/>	<hr/>
	<u>X</u>	<u>X</u>

Subjekt ima neizkoriščeno posojilo v višini X, od katerega mora X porabiti za infrastrukturne projekte.

*(b) Opredmetena osnovna sredstva*

V obdobju je skupina kupila osnovna sredstva s celotno nabavno vrednostjo X, od tega je bil znesek X pridobljen iz sredstev državnih podpor. Izdatki za nakup osnovnih sredstev so znašali X.

## Primerjava z MRS 7

Mednarodni računovodski standard za javni sektor (MRSJS) 2 – Izkazi denarnih tokov je izpeljan predvsem iz mednarodnega računovodskega standarda (MRS) 7 – Izkazi denarnih tokov. Glavne razlike med MRSJS 2 in MRS 7 so naslednje:

- Dodatne razlage k MRS 7 so vključene v MRSJS 2, da se pojasni uporabnost standardov v računovodenju pri subjektih javnega sektorja.
- MRSJS 2 uporablja v določenih primerih drugačno izrazoslovje kot MRS 7. Najpomembnejši primeri so uporaba izrazov »subjekt«, »prihodek«, »izkaz prihodkov in odhodkov« in »čista sredstva/kapital« v MRSJS 2. Enakovredni izrazi v MRS 7 so »podjetje«, »dohodek«, »izkaz poslovnega izida« in »kapital«
- MRSJS 2 vsebuje različne opredelitve strokovnih pojmov kot pa MRS 7 (6. člen).
- Tako kot MRS 7, tudi MRSJS 2 dovoljuje uporabo ali neposredne ali posredne metode pri predstavljanju denarnih tokov pri poslovanju. Ko je uporabljena neposredna metoda pri predstavljanju denarnih tokov pri poslovanju, MRSJS 2 priporoča razkrivanje uskladitve med čistim presežkom iz rednega poslovanja in denarnimi tokovi pri poslovanju v pojasnilih k računovodskim izkazom (29. člen).
- Priloga k MRSJS ne vključuje zgleда izkaza denarnih tokov za finančno inštitucijo.