

IPSAS 3—ČISTI PRESEŽEK ALI PRIMANJKLJAJ, BISTVENE NAPAKE IN SPREMEMBE RAČUNOVODSKIH USMERITEV

Potrditev

Ta mednarodni računovodski standard za javni sektor izhaja predvsem iz mednarodnega računovodskega standarda (MRS) 8 – Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in bistvene napake, 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 8 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 3 — ČISTI PRESEŽEK ALI PRIMANJKLJAJ, BISTVENE NAPAKE IN SPREMEMBE RAČUNOVODSKIH USMERITEV

VSEBINA

	Člen
Namen	
Področje	1–5
Opredelitev pojmov	6–9
Prihodnje gospodarske koristi ali možne storitve	7
Podjetje pod nadzorom države	8
Čista sredstva/kapital	9
Čisti presežek ali primanjkljaj v obdobju	10–37
Druge (izredne) postavke	14–25
Razlikovanje od redne dejavnosti	17–18
Posli ali drugi poslovni dogodki, ki se jih ne pričakuje, da se bodo pojavi v dogledni prihodnosti	19
Posli ali drugi poslovni dogodki, ki jih subjekt ne more obvladovati ali vplivati nanje	20
Zgledi drugih (izrednih) postavk	21–24
Razkrivanje drugih (izrednih) postavk	25
Čisti presežek ali primanjkljaj iz rednega delovanja	26–29
Spremembe računovodskih ocen	30–37
Bistvene napake	38–47
Primerjalna rešitev (benchmark treatment)	41–44
Dovoljena drugačna rešitev	45–47
Spremembe računovodskih usmeritev	48–68
Uporaba mednarodnega računovodskega standarda za javni sektor	55–58
Druge spremembe računovodskih usmeritev – primerjalna rešitev	59–64
Druge spremembe računovodskih usmeritev – dovoljena drugačna rešitev	65–68
Datum uveljavitve	69–70
Priloga	
Primerjava z MRS 8	

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 razvrščanje, razkrivanje in računovodsko obravnavanje nekaterih postavk računovodskih izkazov, ki jih subjekti pripravljajo in predstavljajo na enoten način. To izboljša primerljivost tako z računovodskimi izkazi subjekta za pretekla obdobja kot z računovodskimi izkazi drugih subjektov.

Tako standard zahteva razvrščanje in razkrivanje drugih (izrednih) postavk in ločeno razkrivanje določenih postavk v računovodskih izkazih. Prav tako podrobno razlaga računovodsko obravnavanje sprememb računovodskih usmeritev in popravkov bistvenih napak.

Razkrivanje drugih (izrednih) postavk v izkazu denarnih tokov je potrebno opraviti v skladu s mednarodnim računovodskim standardom za javni sektor (MRSJS) 2 – Izkaz denarnih tokov.

Področje

- 1. Ta standard uporablja subjekt, ki pripravlja in predstavlja računovodske izkaze na osnovi računovodenja, zasnovanega na nastanku dogodkov pri predstavljanju čistega presežka ali primanjkljaja iz rednega delovanja in drugih (izrednih) postavkah v izkazu prihodkov in odhodkov in pri računovodskem obravnavanju sprememb računovodskih ocen, bistvenih napak in sprememb računovodskih usmeritev.**
2. Ta standard obravnava med drugim razkrivanje določenih postavk čistega presežka ali primanjkljaja v obdobju. Ta razkritja se dodajo k drugim, ki jih zahtevajo drugi mednarodni računovodski standardi za javni sektor, vključno s MRSJS 1 – Predstavljanje računovodskih izkazov.
3. Učinki drugih (izrednih) postavk, bistvenih napak in sprememb računovodskih usmeritev na davke niso obravnavani v tem standardu, saj niso primerni za številne subjekte javnega sektorja. Mednarodni računovodski standard (MRS) 12 – Davek iz dobička vsebuje usmeritve glede davčnih učinkov. Kjer se MRS 12 sklicuje na druge (izredne) postavke, je treba to razumeti kot druge (izredne) postavke, kot so opredeljene v tem standardu.

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.

Opredelitve 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.

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

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 obveznosti subjekta, 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.

Ustavljeno poslovanje¹ izhaja iz prodaje ali opustitve dejavnosti, ki predstavlja ločeni, večji del poslovanja subjekta, in pri kateri je sredstva, čiste presežke ali primanjkljaje ter aktivnosti mogoče razlikovati fizično, poslovno in za namene računovodskega poročanja.

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

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.

Druge (izredne) postavke so tisti prihodki ali odhodki, ki nastanejo pri dogodkih ali poslih, ki se jasno razlikujejo 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.

¹ Odbor za javni sektor pri MZRS še ni obravnaval zadev v povezavi z ustavljenim poslovanjem, ki je bilo prej vključeno v mednarodni računovodski standard (MRS) 8 (spremenjen 1993) – Čisti poslovni izid v obdobju, bistvene napake in spremembe računovodskih usmeritev in ki je sedaj predmet ločenega standarda, mednarodnega računovodskega standarda (MRS) 35 – Ustavljeno poslovanje.

Subjekt v tujini je enota v tujini, ki opravlja dejavnost, ki ni sestavni del dejavnosti poročevalnega subjekta.

Poslovanje v tujini je dejavnost odvisnega subjekta, pridruženega 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 obdobj 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.

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

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 so delovanje subjekta, ki ni ne investiranje (naložbenje) niti financiranje.

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.

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.

Prihodnje gospodarske koristi ali možne storitve

7. 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

8. Podjetja pod nadzorom države vključujejo 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 poslušajo, 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

9. 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 zagotavljajo večjo jasnost njihovega pomena.

Čisti presežek ali primanjkljaj v obdobju

10. **Vse postavke pripoznanih prihodkov in odhodkov v obdobju morajo biti vključene v ugotavljanje čistega presežka ali primanjkljaja v obdobju, razen če kak mednarodni računovodski standard za javni sektor zahteva ali dovoljuje drugačno ravnanje.**
11. Običajno so vse postavke prihodkov in odhodkov, ki so pripoznane v obdobju, vključene v ugotavljanje čistega presežka ali primanjkljaja obdobja. To vključuje druge (izredne) postavke in posledice sprememb računovodskih ocen. Vendar lahko obstajajo okoliščine, ko je kake postavke mogoče izključiti iz čistega presežka ali primanjkljaja obravnavanega obdobja. Ta standard obravnava dve takšni okoliščini: popravek bistvenih napak in učinek sprememb računovodskih ocen.
12. Drugi mednarodni računovodski standardi za javni sektor obravnavajo postavke, ki utegnejo ustrezati opredelitvi prihodkov ali odhodkov, a so navadno izključene iz ugotavljanja čistega presežka ali primanjkljaja. Zgledi vključujejo presežek iz prevrednotovanja pri opredmetenih osnovnih sredstvih (ki se obravnava v skladu s ustreznim standardom za opredmetena osnovna sredstva) ter dobički in izgube, ki izhajajo iz prevedbe računovodskih izkazov enote v tujini v poročevalno valuto (glejte MRSJS 4 – Učinki sprememb deviznih tečajev).
13. **Čisti presežek ali primanjkljaj v obdobju obsega naslednje sestavine, od katerih je treba vsako razkriti na obrazcu izkaza prihodkov in odhodkov:**
 - (a) **čisti presežek ali primanjkljaj iz redne dejavnosti in**
 - (b) **druge (izredne) postavke.**

Druge (izredne) postavke

14. **Vrsta in znesek vsake druge (izredne) postavke mora biti razkriti posebej.**
15. Druge (izredne postavk) je treba razkriti posebej v izkazu prihodkov in odhodkov.
16. Druge (izredne) postavke morajo biti redke, neobičajne in pomembne. Razkritje finančnih tokov, povezanih z drugimi (izrednimi) postavkami v izkazu denarnih tokov je potrebno opraviti v skladu s MRSJS 2. MRSJS 2 določa zahteve pri razkrivanju drugih (izrednih) postavk v izkazu denarnih tokov. Zahteva, da je treba denarne tokove, povezane z drugimi (izrednimi)

postavkami razvrščati kot iz poslovanja, investiranja (naložbenja) ali financiranja in jih ločeno razkrivati.

Ločevanje od redne dejavnosti

17. Skoraj vse postavke prihodkov in odhodkov, ki so vključene v ugotavljanje čistega presežka ali primanjkljaja, se pojavljajo pri redni dejavnosti subjekta.
18. Ali se kak posel ali drugi poslovni dogodek jasno loči od redne dejavnosti, je odvisno bolj od narave posla ali drugega poslovnega dogodka v odvisnosti od dejavnosti, ki jih subjekt običajno opravlja, kot pa od tega kako pogosto se takšni poslovni dogodki pričakujejo. Posel ali drugi poslovni dogodek je lahko izreden za en subjekt ali raven oblasti, vendar ne za drugi subjekt ali raven oblasti, zaradi razlik med njihovimi rednimi dejavnostmi. V okviru poročanja celotne države bodo druge (izredne) postavke izjemno redke.

Posli ali drugi poslovni dogodki, ki se jih ne pričakuje, da se bodo pojavili v dogledni prihodnosti

19. Posel ali drugi poslovni dogodek mora biti takšne vrste, da ni mogoče upravičeno pričakovati, da se bo pojavil v dogledni prihodnosti, pri tem pa je treba upoštevati okolje, v katerem subjekt deluje. Po naravi so druge (izredne) postavke takšne, da jih običajno ne pričakujemo na začetku poročevalskega obdobja in zato niso vključene v predračun. Vključevanje postavke v predračun bi pomenilo, da je pojavljanje postavke pričakovano in zato ni izredna.

Posli ali drugi poslovni dogodki, ki jih subjekt ne more obvladovati ali vplivati nanje

20. Subjekt ne more obvladovati ali vplivati na posel ali drugi poslovni dogodek. Za posel ali drugi poslovni dogodek se predpostavlja, da ga subjekt ne obvladuje ali vpliva nanj, če odločitve ali ugotovitve subjekta običajno ne vplivajo na pojavljanje takšnega posla ali drugega poslovnega dogodka. Vendar dobiček ali izguba, ki izhajata iz odločitve raje prodati sredstvo kot ga obdržati, se ne šteje kot izredna postavka, ker dogodek izhaja iz subjekta in ga je zato poslovodstvo obvladovalo ali nanj vplivalo.

Zgledi drugih (izrednih) postavk

21. Zglede drugih (izrednih) postavk je treba presoјati v kontekstu subjektovega okolja delovanja in ravni oblasti, na kateri deluje. Vsak primer je treba presoјati. Kljub temu, da posel ustreza opredelitvi druge (izredne) postavke za določeno raven oblasti, na primer lokalno ali pokrajinsko upravo, pa je malo verjetno, da bo veliko dogodkov izrednih na ravni nacionalne vlade.

22. Zgledi odhodkov, povezanih z drugimi poslovnimi dogodki ali posli, zaradi katerih bi se mogoče, ne pa nujno, pojavljale druge (izredne) postavke v nekaterih subjektih javnega sektorja ali ravneh oblasti, so:
- (a) kratkoročni odhodki, povezani z zagotavljanjem pomoči beguncem, ko takšna pomoč ni bila predvidena na začetku obdobja in ne spada v obseg redne dejavnosti subjekta in je subjekt ne obvladuje. Če je bila takšna pomoč nudena v več kot enem poročevalskem obdobju, se običajno ne razvrsti kot izredna postavka; in
 - (b) stroški, povezani z odpravo posledic naravnih nesreč ali nesreč, ki jih je povzročil človek, na primer zagotavljanje zavetišča brezdomcem po potresu. Da lahko tak dogodek razvrstimo kot izredni, mora biti v obsegu, ki ga običajno ne bi pričakovali ali v geografskem območju, na katerem se je zgodil ali geografskem območju, povezanim s subjektom, zagotavljanje pomoči ali obnova osnovnih storitev pa morata biti zunaj obsega redne dejavnosti subjekta. Ko je subjekt odgovoren za nudenje pomoči prizadetim v naravnih nesrečah, potem stroški, ki se nanašajo na tako dejavnost, ne ustrezajo opredelitvi izredne postavke.
23. Nasprotno pa bo subjekt naslednje dejavnosti ali preprečevanje takšnih dejavnosti običajno obvladoval in bodo redko, če sploh kdaj, druge (izredne) postavke za subjekt:
- (a) dobički ali izgube pri zamenjavi tujih valut,
 - (b) dobički ali izgube pri ukinitvi dejavnosti subjekta in
 - (c) stroški prestrukturiranja.
24. Prestrukturiranje dejavnosti je primer dogodka, ki običajno ni izreden za bodisi posamezni subjekt javnega sektorja ali celotno vlado, ki vključuje tudi ta subjekt. Izpolniti je treba vse tri kriterije opredelitve izredne postavke, preden je mogoče postavko razvrstiti kot drugo (izredno). Prestrukturiranje se lahko jasno loči od redne dejavnosti subjekta. Vendar se na ravni celotne države lahko prestrukturiranje pogosto pojavlja. Bolj pomembno je, da subjekt običajno obvladuje ali vpliva na prestrukturiranje.

Razkrivanje drugih (izrednih) postavk

25. Vrsta in znesek vsake druge (izredne) postavke se lahko razkrijeta na obrazcu izkaza prihodkov in odhodkov ali v pojasnilih k računovodskim izkazom. Če se razkrijeta v pojasnilih k računovodskim izkazom, je treba celotni znesek vseh izrednih postavk razkriti v obrazcu izkaza prihodkov in odhodkov.

Presežek ali primanjkljaj iz redne dejavnosti

26. Če je razkritje prihodkov in odhodkov v okviru čistega presežka ali primanjkljaja iz redne dejavnosti zaradi njihove velikosti, vrste ali pojavitve primerno za pojasnitev uspešnosti poslovanja subjekta v obdobju, morata biti obseg in znesek takšnih postavk razkrita ločeno.
27. Čeprav postavke, opisane v 26. členu, niso druge (izredne), utegneta biti vrsta in obseg takšnih postavk uporabnikom računovodskih izkazov pomembna za razumevanje finančnega položaja in uspešnosti poslovanja subjekta ter za načrtovanje finančnega položaja in uspešnosti poslovanja. Takšne informacije se navadno razkrijejo v pojasnilih k računovodskih izkazom.
28. Okoliščine, ki utegnejo narekovati posebno razkritje postavk prihodkov in odhodkov v skladu s 26. členom, so:
 - (a) odpisi vrednosti zalog do čiste iztržljive vrednosti ali opredmetena osnovna sredstva do nadomestljive vrednosti pa tudi razveljavitve takšnih odpisov,
 - (b) prestrukturiranje dejavnosti subjekta in razveljavitve dolgoročnih rezervacij za stroške prestrukturiranja,
 - (c) odtujitve opredmetenih osnovnih sredstev,
 - (d) razlastitve ali druge odtujitve dolgoročnih finančnih naložb,
 - (e) ustavitev poslovanja,
 - (f) pravdne poravnave in
 - (g) druge razveljavitve dolgoročnih rezervacij.
29. Kjer ima državno prestrukturiranje pomemben vpliv na računovodske izkaze, bodo pripadajoča razkritja k izkazu prihodkov in odhodkov vključevala stroške dela kot so odpravnine presežnim delavcem ali stroški dodatnega šolanja, stroški prerazporejanja in prenove ter čisti presežek ali primanjkljaj, povezan s prodajo ali odtujitvijo sredstev.

Spremembe računovodskih ocen

30. Zaradi negotovosti, ki so del opravljanja storitev, izvajanja trgovski in drugih dejavnostih, mnogo postavk v računovodskih izkazih ni mogoče natančno izmeriti, temveč se lahko samo ocenijo. Proces ocenjevanja vsebuje sodbe, ki so zasnovane na zadnjih razpoložljivih informacijah. Ocene so potrebne na primer pri davčnih prihodkih, ki jih je treba odvesti državi, slabih terjatvah iz nepobranih davkov, dobah koristnosti ali pričakovanih vzorcih uporabe prihodnjih gospodarskih koristi ali možnih

storitev amortizirljivih sredstev ali stopnji dokončanosti pri izgradnji cest. Uporaba sprejemljivih ocen je bistveni del pripravljanja računovodskih izkazov in ne zmanjšuje njihove zanesljivosti.

31. Oceno je treba spremeniti, če se spremenijo okoliščine, na katerih je temeljila ocena, ali če se pojavijo nove informacije, več izkušenj ali kasnejši dogodki. Sprememba ocene po svoji naravi ne povzroči popravkov v opredelitvah izrednih postavk ali bistvenih napak.
32. Včasih je težko razlikovati med spremembo računovodske usmeritve in spremembo računovodske ocene. V takšnih primerih je treba spremembo obravnavati kot spremembo računovodske ocene, ki mora biti ustrezno razkrita.
33. **Učinek spremembe računovodske ocene mora biti vključen v ugotavljanje čistega presežka ali primanjkljaja:**
 - (a) **v obdobju spremembe, če sprememba vpliva samo na to obdobje, ali**
 - (b) **v obdobju spremembe in naslednjih obdobjih, če sprememba vpliva na oboje.**
34. Sprememba računovodske ocene lahko vpliva samo na tekoče obdobje ali pa na tekoče obdobje in naslednja obdobja. Na primer sprememba ocene zneska dvomljive terjatve vpliva samo na tekoče obdobje in ga je treba takoj priznati. Toda sprememba ocene dobe koristnosti ali pričakovanega vzorca uporabe gospodarskih koristi amortizirljivega sredstva vpliva na obračunano amortizacijo v tekočem obdobju in v vsakem obdobju v preostali dobi koristnosti. V obeh primerih je treba učinek spremembe, ki se nanaša na tekoče obdobje, priznati kot prihodek ali odhodke tekočega obdobja. Morebitni učinek na prihodnja obdobja je treba upoštevati v prihodnjih obdobjih.
35. **Učinek spremembe računovodske ocene mora biti v izkazu prihodkov in odhodkov razvrščen enako, kot je bila pred tem ocena.**
36. Da bi zagotovili primerljivost računovodskih izkazov iz različnih obdobjih, je treba učinek sprememb računovodskih ocen, ki so bile prej vključene v čisti presežek ali primanjkljaj iz redne dejavnosti, vključiti v te sestavine čistega presežka ali primanjkljaja. Učinek spremembe računovodske ocene, ki je bila prej vključena kot druga (izredna) postavka, je treba tudi izkazati kot drugo (izredno) postavko.

37. **Vrsto in znesek spremembe računovodske ocene, ki pomembno vplivata na tekoče obdobje ali za katera se pričakuje, da bosta pomembno vplivala na prihodnja obdobja, je treba razkriti. Če ni možno izračunati zneska, je to dejstvo treba razkriti.**

Bistvene napake

38. Napake pri pripravljanju računovodskih izkazov za eno ali več obdobj se lahko odkrijejo v tekočem obdobju. Napake lahko nastanejo kot posledica računskih pomot, napak pri uporabi računovodskih usmeritev, napačnega podajanja dejstev, prevar ali spregledanih dejstev. Popravljanje teh napak je običajno vključeno v ugotavljanje čistega presežka ali primanjkljaja v tekočem obdobju.
39. V redkih primerih napaka tako bistveno vpliva na računovodske izkaze enega ali več preteklih obdobj, da ni več mogoče šteti, da so bili računovodski izkazi na dan izdaje zanesljivi. Takšne napake se obravnavajo kot bistvene napake. Bistvena napaka je na primer izpustitev pomembne vrste prihodkov ali odhodkov iz računovodskih izkazov. Popravek bistvenih napak, ki se nanašajo na pretekla obdobja, zahteva prenovljeno prikazovanje primerljivih informacij ali predstavitev dodatnih navideznih informacij.
40. Popravek bistvenih napak je treba razlikovati od sprememb računovodskih ocen. Računovodske ocene so po svoji naravi približki, ki se lahko ob dodatnih informacijah spremenijo. Na primer dobiček ali izguba, ugotovljena pri izidu možnih izgub, ki ji pred tem ni bilo mogoče zanesljivo oceniti, nista popravek bistvene napake.

Primerjalna rešitev (benchmark treatment - obravnavanje za nazaj)

41. **Znesek popravka bistvene napake, ki se nanaša na pretekla obdobja, mora biti izkazan s prilagoditvijo začetnega salda bilančnih (nabranih) presežkov ali primanjkljajev. Primerjalne informacije je treba prikazati v prenovljeni obliki, razen če to ni izvedljivo.**
42. Računovodski izkazi, vključno z primerljivimi informacijami za pretekla obdobja, se predstavljajo, kot da bi bila bistvena napaka popravljena že v obdobju, v katerem je bila storjena. Zato je znesek popravka, ki se nanaša na vsako predstavljeno obdobje, vključen v čisti presežek ali primanjkljaj tega obdobja. Znesek popravka, ki se nanaša na obdobja pred tistimi, ki so vključeni v primerjalno informacijo v računovodskih izkazih, je treba prilagoditi otvoritvenemu stanju bilančnega (nabranega) presežka ali primanjkljaja v najzgodnejšem predstavljenem obdobju. Vse druge informacije, ki so predstavljene z oziroma na pretekla obdobja, kot so

izvirni seštevki računovodskih podatkov, se prav tako prikažejo v prenovljeni obliki.

43. Prenovljeno prikazovanje primerjalnih informacij ne vodi nujno do popravkov računovodskih izkazov, ki jih je odobril organ upravljanja ali so bili registrirani ali predloženi zakonodajnim oblastem. Toda zakoni v posamezni državi lahko zahtevajo popravek takšnih računovodskih izkazov.
44. **Subjekt mora razkriti:**
- (a) vrsto bistvene napake,
 - (b) znesek popravka za tekoče obdobje in vsako predstavljeno obdobje pred tem,
 - (c) znesek popravka, ki se nanaša na obdobja pred tistimi, vključenimi v primerjalne informacije in
 - (d) dejstvo, da so bile primerjalne informacije prikazane v prenovljeni obliki ali da to ni izvedljivo.

Dovoljena drugačna rešitev (omejitve uporabe za nazaj)

45. Znesek popravka bistvene napake je treba vključiti v ugotavljanje čistega presežka ali primanjkljaja tekočega obdobja. Primerjalne informacije je treba predstaviti, kakor so bile sporočene v računovodskih izkazih za preteklo obdobje. Dodatne navidezne informacije, pripravljene v skladu s 41. členom, morajo biti predstavljene, razen če to ni izvedljivo.
46. Popravek bistvene napake je vključen v ugotavljanje čistega presežka ali primanjkljaja tekočega obdobja. Vendar je treba predstaviti dodatne informacije, pogosto v posebnem stolpcu, da bi prikazali čisti presežek ali primanjkljaj v tekočem obdobju in vseh preteklih obdobjih, kot da je bila bistvena napaka popravljena v obdobju, v katerem je nastala. Lahko se zgodi, da je treba uporabiti takšno računovodsko obravnavanje v državah, kjer morajo računovodski izkazi vključevati primerjalne informacije, ki so skladne z računovodskimi izkazi, predstavljenimi v preteklih obdobjih.
47. **Subjekt mora razkriti:**
- (a) vrsto bistvene napake,
 - (b) znesek popravka, ki je vključen v vsako obdobje, za katero je predstavljena navidezna informacija, in znesek popravka, ki se nanaša na obdobja pred tistimi, vključenimi v navidezno informacijo; če ni mogoče predstaviti navidezne informacije, je treba to dejstvo razkriti ter

- (c) **znesek popravka, pripoznanega v čistem presežku ali primanjkljaju v tekočem obdobju.**

Spremembe računovodskih usmeritev

48. Uporabniki morajo biti zmožni primerjati računovodske izkaze subjekta v daljšem obdobju, da bi lahko ugotovili smeri razvoja njegovega finančnega položaja, uspešnosti in denarnih tokov. Zato se iste računovodske usmeritve običajno uporabljajo v vsakem obdobju.
49. **Izbira in uporaba računovodskih usmeritev je opredeljena v MRSJS 1. Prehod od ene podlage računovodenja na drugi je sprememba računovodske usmeritve.**
50. **Sprememba računovodskega obravnavanja, pripoznavanje ali merjenje posla ali drugega poslovnega dogodka znotraj računovodskih podlag se obravnava kot sprememba računovodske usmeritve.**
51. **Računovodska usmeritev se naj spremeni le, če to zahteva statut (vključno z obvezno zakonodajo) ali organ, ki oblikuje standarde ali če bo posledica spremembe ustrežnejša ali zanesljivejša informacija o finančnem položaju, uspešnosti ali denarnih tokov subjekta.**
52. Spremembi računovodskih usmeritev nista:
- (a) uporaba računovodske usmeritve za posle ali druge poslovne dogodke, ki se v bistvu razlikujejo od prejšnjih poslov ali poslovnih dogodkov in
 - (b) uporaba nove računovodske usmeritve za posle ali druge poslovne dogodke, ki se niso prej pojavili ali so bili nepomembni.
53. Začetna uporaba usmeritve o izkazovanju sredstev po prevrednotenih zneskih je sprememba računovodske usmeritve. Toda kjer drugi primerni računovodski standard postavi zahteve v zvezi z prevrednotenjem določenih vrst sredstev, kot so opredmetena osnovna sredstva, je takšne spremembe potrebno obravnavati v skladu s tistim standardom.
54. Sprememba računovodske usmeritve se uporablja v skladu z zahtevami tega standarda za nazaj ali za naprej. Posledica uporabe za nazaj je nova računovodska usmeritev, ki se uporablja pri poslih ali drugih poslovnih dogodkih, kot da bi se vedno uporabljala. Zato se računovodska usmeritev uporablja pri poslih ali drugih poslovnih dogodkih od dneva njihovega nastanka. Uporaba za naprej pa pomeni, da se nova računovodska usmeritev uporablja pri poslih ali drugih poslovnih dogodkih, ki se pojavljajo po dnevu spremembe. Pri uporabi za naprej, ni potrebno za pretekla obdobja

nobene prilagoditve niti začetnega stanja bilančnih (nabranih) presežkov ali primanjkljajev ali pri poročanju čistega presežka ali primanjkljaja v tekočem obdobju, saj se obstoječi saldi ponovno ne preračunavajo. Toda nova računovodska usmeritev se uporablja za obstoječe salde od dneva spremembe. Subjekt se na primer odloči, da bo spremenil svojo računovodsko usmeritev v zvezi s stroški izposojanja in bo usredstvil takšne stroške v skladu z dovoljeno drugačno rešitvijo iz MRSJS 5 – Stroški izposojanja. Pri uporabi za naprej se nova usmeritev upošteva le pri stroških izposojanja, ki se pojavljajo po dnevu spremembe računovodske usmeritve.

Uporaba mednarodnih računovodskih standardov za javni sektor

55. **Sprememba računovodske usmeritve, ki temelji na uporabi mednarodnih računovodskih standardov za javni sektor, mora biti utemeljena v skladu z morebitnimi posebnimi prehodnimi določbami v tistem mednarodnem računovodskem standardu za javni sektor. Če ni nobenih prehodnih določb, je treba spremembo računovodske usmeritve uporabiti v skladu s primerjalno rešitvijo iz 59., 60., 63. in 64. ali dovoljeno drugačno rešitvijo iz 65., 67. in 68. člena.**
56. Prehodne določbe v mednarodnih računovodskih standardov za javni sektor lahko zahtevajo uporabo spremembe računovodske usmeritve za nazaj ali za naprej.
57. MRSJS 1 opredeljuje načela, ki jih je treba upoštevati pri izbiri in uporabi računovodskih usmeritev.
58. Če subjekt ne uporablja novega mednarodnega računovodskega standarda za javni sektor, ki je bil objavljen, vendar še ni stopil v veljavo, je priporočljivo, da subjekt razkrije vrsto prihodnjih sprememb računovodskih usmeritev in oceno učinka spremembe na čisti presežek ali primanjkljaj, finančni položaj, in/ali čisto povečanje/(zmanjšanje) denarnih sredstev in njihovih ekvivalentov (ustreznikov).

Druge spremembe računovodskih usmeritev — primerjalna rešitev (benchmark treatment)

59. **Sprememba računovodske usmeritve se lahko uporablja za nazaj, razen če prilagojenega zneska, ki se nanaša na pretekla obdobja, ni mogoče smiselno ugotoviti.**
60. **Vsako dobljeno prilagoditev, ki izhaja iz tega, je treba poročati kot prilagoditev začetnega stanja bilančnih (nabranih) presežkov ali primanjkljajev. Primerjalne informacije se morajo prikazati v prenovljeni obliki, razen če to ni izvedljivo.**

61. Računovodski izkazi, vključno s primerjalnimi informacijami za pretekla obdobja, se predstavijo, kot da bi se nova računovodska usmeritev vedno uporabljala. Zato je treba primerjalne informacije prikazati v prenovljeni obliki, da bi odsevale novo računovodsko usmeritev. Primerjalni znesek, ki se nanaša na obdobja pred tistimi, ki je vključeno v računovodske izkaze, se prilagodi v začetnemu stanju bilančnih (nabranih) presežkov ali primanjkljajev v najzgodnejšem predstavljenem obdobju. Vse druge informacije v zvezi s preteklimi obdobji, kot so izvorni seštevki računovodskih podatkov, je prav tako treba prikazati v prenovljeni obliki.
62. Prenovljeno prikazovanje primerjalnih informacij ne vodi nujno do popravkov računovodskih izkazov, ki jih je odobril organ upravljanja ali so bili registrirani ali predloženi zakonodajnim oblastem. Toda zakoni v posamezni državi lahko zahtevajo popravek takšnih računovodskih izkazov.
63. **Spremembo računovodske usmeritve je treba uporabljati za naprej, če zneska prilagojenih začetnih stanj ni mogoče smiselno ugotoviti, kot to določa 60. člen.**
64. **Če sprememba računovodske usmeritve pomembno vpliva na tekoče obdobje ali kako preteklo predstavljeno obdobje ali ima lahko pomembno vpliv na prihodnja obdobja, mora subjekt razkriti:**
 - (a) razloge za spremembo,
 - (b) primerjalni znesek za tekoče obdobje in za vsako predstavljeno obdobje,
 - (c) primerjalni znesek, ki se nanaša na obdobja pred tistimi, ki so vključeni v primerjalne informacije in
 - (d) dejstvo, da je primerjalna informacija prikazana v prenovljeni obliki ali da to ni izvedljivo.

Druge spremembe računovodskih usmeritev — dovoljena drugačna rešitev

65. Spremembo računovodske usmeritve je treba uporabljati za nazaj, razen če kateregakoli primerjalnega zneska, ki se nanaša na pretekla obdobja, ni mogoče smiselno ugotoviti. Vsaka taka prilagoditev mora biti vključena v ugotavljanje čistega presežka ali primanjkljaja v tekočem obdobju. Primerjalne informacije je treba predstaviti kakor so prikazane v računovodskih izkazih za preteklo obdobje. Dodatne navidezne informacije, pripravljene v skladu s 60. členom, je treba predstaviti, razen če to ni izvedljivo.

66. Prilagoditve, ki izhajajo iz spremembe računovodske usmeritve, so vključene v ugotavljanje čistega presežka ali primanjkljaja v obdobju. Toda dodatne primerjalne informacije se predstavijo, pogosto v posebnem stolpcu, da bi prikazale čisti presežek ali primanjkljaj ter finančni položaj v tekočem obdobju in vseh preteklih predstavljenih obdobjih, kot da bi bila nova računovodska usmeritev vedno uporabljena. Lahko se zgodi, da bo treba uporabiti takšno računovodsko rešitev v državah, kjer morajo računovodski izkazi vključevati primerjalne informacije, ki so skladne z računovodskimi izkazi, predstavljenimi v preteklih obdobjih.
67. **Spremembo računovodske usmeritve je treba uporabljati za naprej, če primerjalnega zneska, vključenega v čisti presežek ali primanjkljaj ni mogoče smiselno ugotoviti, kot to določa 6. člen.**
68. **Če sprememba računovodske usmeritve pomembno vpliva na tekoče obdobje ali kako preteklo predstavljeno obdobje ali ima lahko pomembno vpliv na prihodnja obdobja, mora subjekt razkriti:**
- (a) **razloge za spremembo,**
 - (b) **primerjalni znesek, pripoznan v čistem presežku ali primanjkljaju v obdobju in**
 - (c) **primerjalni znesek, vključen v vsako obdobje, za katero je predstavljena navidezna informacija, in primerjalni znesek, ki se nanaša na obdobja pred tistimi, ki so vključena v računovodske izkaze. Če ni možno predstaviti navideznih informacij, je treba to dejstvo razkriti.**

Datum uveljavitve

69. **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.**
70. 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

Ta priloga je samo ponazoritev in ni del standarda. Njen namen je ponazoriti uporabo standarda, da bi bilo lažje razumeti njegov pomen. Izvlečki iz računovodskih izkazov so podani, da bi pokazali učinke opisanih poslov na te računovodske izkaze. Izvlečki niso nujno usklajeni z zahtevami po razkrivanju in predstavljanju iz drugih mednarodnih računovodskih standardov za javni sektor.

Druge (izredne) postavke

Zgledi v nadaljevanju so namenjeni prikazu razkritij drugih (izrednih) postavk v izkazu prihodkov in odhodkov. Razkrivanje drugih (izrednih) postavk v izkazu denarnih tokov je določeno z MRSJS 2. Razvrščanje poslovnega dogodka ali posla kot izrednega je odvisno od vrste dogodka in subjekta. Posel ali drugi poslovni dogodek je lahko izreden za en subjekt, vendar ne za drugega. V okviru poročanja celotne države bodo druge (izredne) postavke izjemno redke.

Subjekt javnega sektorja—Izkaz prihodkov in odhodkov (izvleček)

	<u>20X2</u>	<u>20X1</u>
Presežek iz redne dejavnosti	7.900	8.400
Izredna postavka – izguba zaradi opustitve dejavnosti oddajanja radijskih programov v tujini (Pojasnilo 1)	–	(3.150)
Čisti presežek v obdobju	<u>7.900</u>	<u>5.250</u>

Izvlečki iz pojasnil k računovodskih izkazom

1. 1. oktobra 20X1 je bil v potresu uničen objekt za oddajanje radijskih programov v tujini. Izidi te dejavnosti so bili v preteklosti vključeni v okviru odseka »oddajanje«. Izguba zaradi potresa se obravnava kot druga (izredna) postavka, saj so potresi neobičajni za to področje. Ta izguba je čista knjigovodska vrednost sredstev in obveznosti te dejavnosti na dan potresa Pripoznani prihodki iz te dejavnosti od 1. januarja 20X1 do 1. oktobra 20X1 so znašali 10.000, presežek pa 2.000.

Bistvene napake

Med letom 20X2 je subjekt odkril, da so bili davčni prihodki napačni. V letu 20X1 bi morali biti davčni prihodki pripoznani v višini 6.500, ki pa so bili pripoznani v letu 20X2.

Poslovne knjige subjekta za leto 20X2 kažejo prikazujejo davčne prihodke v višini 60.000 (vključno z zneskom 6.500, ki bi moral biti pripoznan v letu 20X1) ter odhodke v višini 86.500.

V letu 20X1 je subjekt poročal:

Davčni prihodki	34.000
Takse in pristojbine uporabnikov	3.000
Drugi poslovni prihodki	30.000
Celotni prihodki	67.000
Odhodki	(60.000)
Čisti presežek	7.000

Subjekt javnega sektorja—Izkaz prihodkov in odhodkov po primerjalni rešitvi (Izvilleček)

	<u>20X2</u>	<u>20X1</u> <u>(prenovljeni</u> <u>prikaz)</u>
Davčni prihodki	53.500	40.500
Takse in pristojbine uporabnikov	4.000	3.000
Drugi poslovni prihodki	40.000	30.000
Celotni prihodki	97.500	73.500
Odhodki	(86.500)	(60.000)
Čisti presežek	11.000	13.500

ČISTI PRESEŽEK ALI PRIMANJKLJAJ, BISTVENE NAPAKE IN
SPREMEMBE RAČUNOVODSKIH USMERITEV

Subjekt javnega sektorja—Izkaz sprememb v čistih sredstev/kapitala po primerjalni rešitvi

	<u>20X2</u>	<u>20X1</u>
		<u>(prenovljeni prikaz)</u>
Začetno stanje bilančnih čistih presežkov po prvotnem poročanju	17.000	10.000
Popravek bistvene napake (Pojasnilo 1)	6.500	–
Začetno stanje bilančnih) presežkov	23.500	10.000
Čisti presežek	11.000	13.500
Končno stanje bilančnih presežkov	34.500	23.500

Izvillečki iz pojasnil k računovodskim izkazom

- Davčni prihodki v višini 6.500 so bili v računovodskih izkazih v letu 2001 nepravilno izpuščeni. Računovodske izkaze za 20X1 smo popravili, da bi to napako odpravili.

Subjekt javnega sektorja—Izkaz prihodkov in odhodkov po dovoljeni drugačni rešitvi (*Izvilleček*)

	<u>Navidezno</u>			
	<u>20X2</u>	<u>20X1</u>	<u>20X2</u>	<u>20X1</u>
			<u>(prenovljeni prikaz)</u>	<u>(prenovljeni prikaz)</u>
Davčni prihodki (Pojasnilo 1)	60.000	34.000	53.500	40.500
Takse in pristojbine uporabnikov	4.000	3.000	4.000	3.000
Drugi poslovni prihodki	40.000	30.000	40.000	30.000
Celotni prihodki	104.000	67.000	97.500	73.500
Odhodki	(86.500)	(60.000)	(86.500)	(60.000)
Čisti presežek	17.500	7.000	11.000	13.500

Subjekt javnega sektorja—Izkaz sprememb v čistih sredstev/kapitala po dovoljeni drugačni rešitvi

	<u>20X2</u>	<u>20X1</u>	<u>Navidezno</u>	
			<u>20X2</u>	<u>20X1</u>
			<u>(prenovljeni prikaz)</u>	<u>(prenovljeni prikaz)</u>
Začetno stanje bilančnih čistih presežkov po prvotnem poročanju	17.000	10.000	17.000	10.000
Popravek bistvene napake (Pojasnilo 1)	–	–	6.500	–
Začetno stanje bilančnih presežkov	17.000	10.000	23.500	10.000
Čisti presežek	17.500	7.000	11.000	13.500
Končno stanje bilančnih presežkov	34.500	17.000	34.500	23.500

Izvečki iz pojasnil k računovodskim izkazom

3. Davčni prihodki v višini 6.500 so bili v računovodskih izkazih v letu 2001 nepravilno izpuščeni. Prenovljeno prikazani navidezni informaciji za 20X2 in 20X1 sta predstavljeni, kot da bi bila napaka popravljena v letu 20X1.

Sprememba računovodske usmeritve

V letu 20X2 je subjekt spremenil svojo računovodsko usmeritev glede obravnavanja stroškov izposojanja, ki jih je moč pripisati neposredno pridobitvi hidroelektrarne v gradnji. V prejšnjih obdobjih je subjekt usredstval takšne stroške v skladu z dovoljeno drugačno rešitvijo iz MRSJS 5. Sedaj pa se je subjekt odločil, da bo te stroški obravnaval kot odhodek, namesto, da bi jih usredstvil, ob upoštevanju primerjalne rešitve iz MRSJS 5.

V letu 20X1 je subjekt usredstvil stroške izposojanja v znesku 2.600, pred 20X1 pa 5.200. Vsi stroški izposojanja, ki so se v prejšnjih obdobjih pojavili v povezavi z izgradnjo hidroelektrarne, so bili usredstveni.

Računovodske evidence (razvidi) za leto 20X2 kažejo presežek iz redne dejavnosti pred obrestmi v znesku 30.000 in stroške obresti v višini 3.000 (kar se nanaša samo na leto 20X2).

ČISTI PRESEŽEK ALI PRIMANJKLJAJ, BISTVENE NAPAKE IN
SPREMEMBE RAČUNOVODSKIH USMERITEV

V letu 20X1 je subjekt poročal:

Presežek iz redne dejavnosti pred obrestmi	18.000
Stroški obresti	<u>—</u>
Čisti presežek iz redne dejavnosti	<u>18.000</u>

Začetno stanje bilančnega presežka za 20X1 je znašal 20.000, končno stanje pa 38.000.

Subjekt javnega sektorja—Izkaz prihodkov in odhodkov po primerjalni rešitvi (izvleček)

	<u>20X2</u>	<u>20X1</u>
		<u>(prenovljeni prikaz)</u>
Presežek iz redne dejavnosti pred obrestmi	30.000	18.000
Stroški obresti	<u>(3.000)</u>	<u>(2.600)</u>
Čisti presežek iz redne dejavnosti	<u>27.000</u>	<u>15.400</u>

Subjekt javnega sektorja—Izkaz sprememb v čistih sredstev/kapitala po primerjalni rešitvi

	<u>20X2</u>	<u>20X1</u>
		<u>(prenovljeni prikaz)</u>
Začetno stanje bilančnih čistih presežkov po prvotnem poročanju	38.000	20.000
Sprememba računovodske usmeritve o usredstvovanju stroškov obresti (Pojasnilo 1)	<u>(7.800)</u>	<u>(5.200)</u>
Prenovljeni prikaz začetnega stanja bilančnih presežkov	30.200	14.800
Čisti presežek	<u>27.000</u>	<u>15.400</u>
Končno stanje bilančnih presežkov	<u>57.200</u>	<u>30.200</u>

Izvečki iz pojasnil k računovodskim izkazom

4. V letu 20X2 je subjekt spremenil svojo računovodsko usmeritev o obravnavanju stroškov izposojanja, povezanih s hidroelektrarno v gradnji. Da bi upošteval primerjalno rešitev iz MRSJS 5, subjekt te stroške sedaj upošteva med odhodki in jih ne usredstvuje. Ta sprememba računovodske usmeritve je bila obračunana za nazaj. Primerjalni izkazi za leto 20X1 so bili prikazani v prenovljeni obliki, da bi bili skladni s spremenjeno usmeritvijo. Učinek spremembe je povečanje odhodkov za obresti v višini 3.000 (v 20X2) in 2.600 (v 20X1). Začetni nabrani (bilančni) presežki za 20X1 so bili zmanjšani za 5.200, kar je primerjalni znesek, ki se nanaša na obdobja pred 20X1.

Subjekt javnega sektorja—Izkaz prihodkov in odhodkov po dovoljeni drugačni rešitvi (izvleček)

	<u>20X2</u>	<u>20X1</u>	<u>Navidezno</u>	
			<u>20X2</u>	<u>20X1</u>
			<u>(prenovljeni prikaz)</u>	<u>(prenovljeni prikaz)</u>
Presežek iz redne dejavnosti pred obrestmi	30.000	18.000	30.000	18.000
Stroški obresti	(3.000)	–	(3.000)	(2.600)
Nabrani učinek spremembe računovodske usmeritve	(7.800)	–	–	–
Čisti presežek	<u>19.200</u>	<u>18.000</u>	<u>27.000</u>	<u>15.400</u>

ČISTI PRESEŽEK ALI PRIMANJKLJAJ, BISTVENE NAPAKE IN
SPREMEMBE RAČUNOVODSKIH USMERITEV

**Subjekt javnega sektorja—Izkaz sprememb v čistih sredstev/kapitala po
dovoljeni drugačni rešitvi**

	<u>Navidezno</u>			
	<u>20X2</u>	<u>20X1</u>	<u>20X2</u>	<u>20X1</u>
			<u>(prenovljeni prikaz)</u>	<u>(prenovljeni prikaz)</u>
Začetno stanje bilančnih čistih presežkov po prvotnem poročanju	38.000	20.000	38.000	20.000
Sprememba računovodske usmeritve o usredstvovanju stroškov obresti (Pojasnilo 1)	–	–	(7.800)	(5.200)
Prenovljeni prikaz začetnega stanja bilančnih presežkov	38.000	20.000	30.200	14.800
Čisti presežek	19.200	18.000	27.000	15.400
Končno stanje bilančnih presežkov	57.200	38.000	57.200	30.200

Izvilleki iz pojasnil k računovodskim izkazom

5. Prilagoditev za 7.800 je bila napravljena v izkazu prihodkov in odhodkov za leto 20X2, kar je učinek spremembe računovodskega obravnavanja stroškov izposojanja, povezanih s hidroelektrarno v gradnji. Da bi upošteval primerjalno rešitev iz MRSJS 5, subjekt te stroške sedaj obravnava kot odhodke in jih ne usredstvuje. Ta sprememba računovodske usmeritve je bila obračunana za nazaj. Prenovljeno prikazane navidezne informacije, ki predpostavljajo, da se je nova računovodska usmeritev vedno uporabljala, so predstavljene. Začetno stanje bilančnih (nabranih) presežkov v navidezni informaciji za leto 20X1 je bilo zmanjšano za 5.200, kar je prenovljeni primerjalni znesek, ki se nanaša na obdobja pred 20X1.

Primerjava s MRS 8

Mednarodni računovodski standard za javni sektor (MRSJS) 3 – Čisti preseže ali primanjkljaj, bistvene napake in spremembe računovodskih usmeritev je izpeljan predvsem iz mednarodnega računovodskega standarda (MRS) 8 – Čisti poslovni izid v obdobju, bistvene napake in spremembe računovodskih usmeritev. Glavne razlike med MRSJS 3 in MRS 8 so naslednje:

- Dodatne razlage k MRS 8 so vključene v MRSJS 3, da se pojasni uporabnost standardov pri računovodenju subjektov javnega sektorja; na primer razširjena je razprava o uporabi načela delujočega podjetja.
- MRSJS 3 uporablja v določenih primerih drugačno izrazoslovje kot MRS 8. 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«.
- MRSJS 3 vsebuje različne opredelitve strokovnih pojmov kot pa MRS 8 (6. člen).
- Opredelitev izraza »druga (izredna postavka)« se razlikuje od izraza, uporabljenega v MRS 8. Opredelitev vključuje dodatni kriterij in sicer »jih subjekt ne more obvladovati ali nanje vplivati« (6. člen).