

## MRSJS 4 — VPLIVI SPREMEMB DEVIZNIH TEČAJEV

### Potrditev

Ta mednarodni računovodski standard za javni sektor izhaja predvsem iz mednarodnega računovodskega standarda (MRS) 21 – Vplivi sprememb deviznih tečajev, ki ga je izdal Upravni 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 veljavi dokler jih UOMRS ne spremeni ali prekliče. Izvlečki iz MRS 21 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 registrane blagovne znamke IASCF in se ne smejo uporabljati brez njegovega dovoljenja.

## MRSJS 4 — VPLIVI SPREMEMB DEVIZNIH TEČAJEV

## VSEBINA

|   | Člen  |
|---|-------|
| Namen   |       |
| Področje .....  | 1–8   |
| Opredelitve pojmov .....  | 9–15  |
| Sestavljeni subjekt .....   | 10–12 |
| Prihodnje gospodarske koristi ali možne storitve .....                | 13    |
| Podjetja pod nadzorom države .....                                    | 14    |
| Čista sredstva/kapital .....  | 15    |
| Posli v tujih valutah .....   | 16–32 |
| Posli v tujih valutah .....   | 16–19 |
| Poročanje o dogodkih po datumu poročanja (bilance stanja) .....       | 20–21 |
| Pripoznavanje tečajnih razlik .....                                   | 22–32 |
| Čista finančna naložba v enoto v tujini .....                         | 27–29 |
| Dovoljena drugačna rešitev .....                                      | 30–32 |
| Računovodski izkazi enot v tujini .....                               | 33–59 |
| Razvrščanje poslovanja v tujini .....                                 | 33–36 |
| Poslovanje v tujini, ki je del poslovanja poročajočega subjekta ..... | 37–40 |
| Subjekti v tujini .....   | 41–56 |
| Odtujitev subjekta v tujini .....                                     | 55–56 |
| Sprememba razvrstitve poslovanja v tujini .....                       | 57–59 |
| Vse spremembe deviznih tečajev .....                                  | 60    |
| Davčni učinki tečajnih razlik .....                                   | 60    |
| Razkrivanje .....   | 61–65 |
| Prehodne določbe .....  | 66    |
| Datum uveljavitve .....   | 67–68 |
| Primerjava z MRS 21   |       |

*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

Subjekt lahko deluje v tujini na dva načina. Lahko posluje v tujih valutah ali pa posluje v tujini. Z namenom vključiti posle v tujih valutah in poslovanje v tujini v svoje računovodske izkaze, se morajo posli izraziti v lastni poročevalni valuti, računovodski izkazi enot v tujini pa preračunati v poročevalno valuto subjekta.

Glavni vprašanji pri obračunavanju poslov v tujih valutah in poslovanja v tujini sta, kateri menjalni tečaj uporabiti in kako v računovodskih izkazih pripoznati vpliv sprememb menjalnih tečajev.

## Področje

1. **Subjekt, ki pripravlja in predstavlja računovodske izkaze na osnovi računovodenja, zasnovanega na nastanku dogodkov, mora uporabljati ta standard za:**
  - (a) **obračunavanje poslov v tujih valutah (vključno s kasnejšim poročanjem denarnih in nedennarnih postavk); in**
  - (b) **prevedbo računovodskih izkazov poslovanja v tujini, ki se vključijo v računovodske izkaze subjekta s konsolidiranjem (uskupinjevanjem), s sorazmernim konsolidiranjem (uskupinjevanjem) ali s kapitalsko metodo.**
2. Ta standard ne obravnava varovanja pred valutnim tveganjem pri postavkah v tuji valuti, razen razvrščanja tečajnih razlik iz obveznosti v tuji valuti, obračunanih kot varovanje pred tveganjem v čisti naložbi v subjekt v tujini. V tem primeru lahko subjekti uporabljajo ustrezne lokalne računovodske standarde, ki obravnavajo varovanje pred valutnim tveganjem.
3. Navodila glede ostalih vidikov varovanja pred valutnim tveganjem, kot tudi kriteriji za uporabo varovanja pred valutnim tveganjem so podana v Mednarodnem računovodskem standardu 39 (MRS 39) - Finančni inštrumenti: pripoznavanje in merjenje.
4. **Ta standard se uporablja za vse subjekte javnega sektorja 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 v 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.

6. Ta standard ne določa podrobno valute v kateri subjekt predstavlja svoje računovodske izkaze. Kljub temu pa subjekt ponavadi uporablja valuto države v kateri ima sedež. Če uporablja drugačno valuto, zahteva ta standard razkrivanje razlogov za uporabo te druge valute. Ta standard prav tako zahteva razkrivanje razlogov za vsako spremembo poročevalne valute.
7. Ta standard ne obravnava prenovljenega prikazovanja računovodskih izkazov subjekta iz njegove poročevalne valute v drugo valuto za potrebe uporabnikov, ki so vajeni takšne valute ali za podobne namene.
8. Ta standard obravnava predstavljanje prihodkov in odhodkov, ki so rezultat poslov v tuji valuti in prevedbo računovodskih izkazov poslovanja v tujini. Standard ne obravnava predstavljanja denarnih tokov v izkazu denarnih tokov, ki izhajajo iz poslov v tujih valutah in prevedbe denarnih tokov poslovanja v tujini (glejte mednarodni računovodski standard za javni sektor 2 – Izkazi denarnih tokov)

## **Opredelitve pojmov**

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

**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 in možne storitve.

**Pridružen subjekt** je subjekt, v katerem ima investitor (naložbenik) bistven vpliv, in ni ne 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 nebitveno.

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

**Končni tečaj** je dnevni menjalni tečaj dveh valut na dan poročanja.

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

**Vplačila (vložki) lastnikov** pomenijo prihodnje gospodarske koristi ali možne storitve, ki so jih subjektu prispevale zunanje osebe, razen tistih, ki se odražajo na obveznostih 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 pravica 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 pod subjekt, ki ima enega ali več odvisnih subjektov.

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

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

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

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

**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 razporeditve 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.

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

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

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

**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.

**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 storitve 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.

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

**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.

**Denarne postavke** so denar, ki ga ima subjekt, ter terjatve in obveznosti, ki jih bo prejel oziroma plačal v določenih ali določljivih zneskih denarja.

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

**Čista finančna naložba v subjekt v tujini** je delež poročevalskega subjekta v čistih sredstvih/kapitalu tega subjekta.

**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.

**Redne dejavnosti** je 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.

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

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

### **Sestavljeni subjekt (skupina)**

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

13. 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 se uporabljajo 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**

14. 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 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 6 (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**

15. 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 njegovega pomena..

## **Posli v tujih valutah**

### **Začetno pripoznanje**

16. Posel v tuji valuti je posel, ki je izražen v tuji valuti ali pa ga je treba v tuji valuti poravnati, kamor spadajo posli, kjer subjekt:
- (a) kupuje ali prodaja proizvode ali storitve, katerih cene so izražene v tujih valutah;
  - (b) posoja ali si izposoja finančna sredstva, če so zneski obveznosti ali terjatev izraženi v tuji valuti;
  - (c) postane stranka v neizvedeni devizni pogodbi; ali
  - (d) drugače pridobiva ali odtuja sredstva ali povzroča in poravnava obveznosti, izražene v tujih valutah.
17. **Posel v tuji valuti je treba po začetnem pripoznanju v poročevalni valuti evidentirati tako, da se za znesek v tuji valuti uporabi menjalni tečaj med poročevalno valuto in tujo valuto na dan posla.**
18. Menjalni tečaj na dan posla se pogosto označuje kot dnevni tečaj. Iz praktičnih razlogov se pogosto uporablja tečaj, približno enak dejanskemu tečaju na dan posla; na primer povprečni tečaj za teden ali mesec se lahko uporablja pri vseh poslih v vsaki tuji valuti, do katerih je prišlo v tem obdobju. Toda če se menjalni tečaji bistveno spreminjajo, je uporaba povprečnega tečaja v obdobju nezanesljiva.
19. Spremembe menjalnih tečajev lahko vplivajo na denar in denarne ekvivalente (ustreznike), ki so v lasti subjekta ali, ki jih subjekt dolguje. Predstavitev takšnih tečajnih razlik obravnava MRSJS 2. Čeprav te spremembe ne predstavljajo denarnih tokov, se vpliv tečajnih razlik na denar in denarne ekvivalente (ustreznike) izkazuje v izkazu denarnih tokov, da se uskladi stanje denarja in denarnih ekvivalentov (ustreznikov) na začetku in na koncu poslovnega obdobja. Ti zneski so predstavljeni ločeno od denarnih tokov iz poslovanja, financiranja in investiranja (naložbenja) in vključujejo morebitne razlike, če so bili ti denarni tokovi izkazani po menjalnih tečajih ob koncu poslovnega obdobja.

### **Poročanje o dogodkih po datumu poročanja**

20. **Ob vsakem datumu poročanja morajo biti:**

- (a) **denarne postavke v tujih valutah predstavljene po končnem tečaju;**
  - (b) **nedenarne postavke, ki so knjižene po izvorni vrednosti v tuji valuti, preračunane po menjalnem tečaju na dan posla; in**
  - (c) **nedenarne postavke, ki so knjižene po pošteni vrednosti v tuji valuti, preračunane po menjalnih tečajih na dan, ko je bila ta vrednost določena.**
21. Knjigovodska vrednost postavke se določi skladno z ustreznim mednarodnim računovodskim standardom za javni sektor. Na primer nekateri finančni instrumenti in opredmetena osnovna sredstva se lahko izmerijo po pošteni vrednosti ali po izvorni vrednosti. Če se knjigovodska vrednost določi na podlagi izvorne vrednosti ali poštene vrednosti, se tako določeni zneski postavk v tujih valutah v skladu s tem standardom preračunajo v poročevalno valuto.

#### **Pripoznavanje tečajnih razlik**

22. V členih od 24. do 28. je določena računovodska rešitev, ki jo zahteva ta standard glede tečajnih razlik pri poslih v tujih valutah. Ti členi vsebujejo primerjalno rešitev (benchmark treatment) za tečajne razlike, ki izhajajo iz velike devalvacije ali razvrednotenja valute, proti kateri ni praktičnih sredstev za varovanje pred tveganjem in ki vpliva na obveznosti, ki jih ni mogoče poravnati in so nastale neposredno pri nedavnem nakupu sredstev, zaračunanih v tuji valuti. Dovoljena drugačna rešitev za tečajne razlike je predstavljena v 31. členu.
23. Ta standard ne ukvarja z računovodskim obravnavanjem varovanja pred valutnim tveganjem pri postavkah v tuji valuti, razen razvrščanja tečajnih razlik iz obveznosti v tuji valuti, obračunanih kot varovanje čistih naložb v subjekt v tujini pred tveganjem. Smernice v zvezi z varovanjem pred valutnim tveganjem, kot tudi merila za uporabo varovanja pred valutnim tveganjem obravnava MRS 39.
24. **Tečajne razlike, ki se pojavljajo pri poravnavanju denarnih postavk ali pri poročanju denarnih postavk subjekta po tečajih, drugačnih od tistih, po katerih so bile evidentirane v obdobju ob začetnem pripoznanju ali preračunane v prejšnjih računovodskih izkazih, je treba pripoznati kot prihodke ali kot odhodke v obdobju, v katerem se pojavijo, razen tečajnih razlik, ki jih je treba obravnavati v skladu s 27. in 29. členom.**

25. Tečajna razlika nastane, če se spremeni menjalni tečaj med dnevom posla in dnevom poravnave katere koli denarne postavke, ki izhaja iz posla v tuji valuti. Če se posel poravna v istem obračunskem obdobju, v katerem se pojavi, se vse tečajne razlike pripoznajo v tistem obdobju. Toda če se posel poravna v naslednjem obračunskem obdobju, se tečajna razlika, pripoznana v vsakem vmesnem obdobju do dneva poravnave, ugotovi s spremembo menjalnega tečaja v tistem obdobju.
26. Obravnavanje sprememb menjalnih tečajev tujih valut v izkazu denarnih tokov je predstavljeno v 19. členu.

#### Čista finančna naložba v subjekt v tujini

27. **Tečajne razlike, ki se pojavijo pri denarni postavki, ki je del čiste finančne naložbe subjekta v subjekt v tujini, je treba v računovodskih izkazih subjekta, do odtujitve čiste finančne naložbe, izkazati kot čista sredstva/kapital, ob odtujitvi pa se morajo tečajne razlike pripoznati kot prihodek ali odhodek, v skladu s 55. členom.**
28. Subjekt ima lahko denarno postavko v obliki terjatve ali obveznosti do subjekta v tujini. Postavka, katere poravnava ni niti načrtovana niti verjetna v bližnji prihodnosti, je po svojem bistvu povečanje ali zmanjšanje čiste finančne naložbe subjekta v takšen subjekt v tujini. Takšne denarne postavke lahko vključujejo dolgoročne terjatve ali posojila.
29. **Tečajne razlike, ki se pojavijo pri obveznosti v tuji valuti, obračunani kot varovanje čiste finančne naložbe subjekta v subjekt v tujini pred valutnim tveganjem, se v računovodskih izkazih subjekta obravnavajo kot čista sredstva/kapital do odtujitve čiste finančne naložbe, ob odtujitvi pa se morajo tečajne razlike pripoznati kot prihodek ali odhodek, v skladu s 55. členom.**

#### Dovoljena drugačna rešitev

30. Primerjalna rešitev za tečajne razlike iz 31. člena je podrobno obrazložena v 24. členu.
31. **Tečajne razlike lahko izhajajo iz velike devalvacije ali razvrednotenja valute, proti kateri ni praktičnih možnosti za varovanje pred valutnim tveganjem in ki vpliva na obveznosti, ki jih ni mogoče poravnati in so nastale neposredno pri nedavnem nakupu sredstev, zaračunanih v tuji valuti. Takšne tečajne razlike je treba vključiti v knjigovodsko vrednost ustreznega sredstva.**
32. Tečajne razlike niso vključene v knjigovodsko vrednost sredstva, če subjekt lahko poravna ali zavaruje obveznost v tuji valuti, ki izhaja iz nakupa sredstva. Toda izgube iz naslova tečajnih razlik so del stroškov, ki jih je

mogoče neposredno pripisati sredstvu, kadar obveznosti ni mogoče poravnati in ni praktičnih sredstev za varovanje pred tveganjem, na primer če zaradi deviznih kontrol prihaja do zamud pri pridobivanju tuje valute. Zato je treba ob dovoljeni drugačni rešitvi nabavno vrednost sredstva, zaračunanega v tuji valuti, obravnavati kot znesek poročevalne valute, ki ga mora subjekt končno plačati, da bi poravnal svoje obveznosti, ki izvirajo neposredno iz nedavne nabave sredstva.

## **Računovodski izkazi poslovanja v tujini**

### **Razvrstitev poslovanja v tujini**

33. Metoda, ki se uporabi za prevedbo računovodskih izkazov poslovanja v tujini, je odvisna od tega, kako se le-to financira in posluje v razmerju s poročevalnim subjektom. V ta namen se poslovanje v tujini razvršča kot »poslovanje v tujini, ki je sestavni del poslovanja poročajočega subjekta« ali »subjekti v tujini«.
34. Poslovanje v tujini, ki je sestavni del poslovanja poročajočega subjekta, deluje kot podaljšek poročajočega subjekta. Tako ima lahko na primer obrambno ministrstvo več baz v tujini, ki delujejo v korist države. Obrambne baze lahko vodijo glavnino svojega poslovanja v poročevalni valuti, ki je tudi valuta poročajočega subjekta. Osebjne vojske tako lahko na primer prejema glavnino plače v poročevalni valuti in le majhen del v lokalni valuti. Nabava dobrin in ostale opreme lahko v glavnem poteka preko poročajoče enote, pri tem se le majhen del poslov odvija v lokalni valuti. Drug primer je univerzitetno središče tuje javne univerze, ki ga upravlja in vodi domača univerza. V takšnih primerih ima lahko sprememba menjalnega tečaja poročevalne valute za valuto tuje države takojšen učinek na denarni tok poročajoče enote iz poslovanja. Sprememba menjalnega tečaja torej bolj vpliva na posamezne denarne postavke, ki so v lasti enote v tujini, kot na čisto naložbo poročajoče enote v tem poslovanju.
35. Nasprotno pa subjekt v tujini zbira denar in druge denarne postavke, povzroča odhodke, ustvarja prihodke in morda najema posojila, vse pretežno v tamkajšnji lokalni valuti. Prav tako lahko sklepa posle v tujih valutah kot tudi posle v poročevalni valuti. Nekateri subjekti v tujini, ki so v lasti države in ki poslujejo neodvisno od vladnih agencij, vključujejo turistične agencije, družbe, ki se ukvarjajo z odkrivanjem nafte, trgovinske odbore in subjekte, ki se ukvarjajo z radijskim oddajanjem. Takšni subjekti so lahko ustanovljeni kot podjetja pod nadzorom države. Če pride do spremembe menjalnega tečaja med poročevalno valuto in lokalno valuto države v kateri je subjekt, to nima neposrednega vpliva na sedanje in prihodnje denarne tokove iz poslovanja tujega, niti poročajočega subjekta. Sprememba menjalnega tečaja ima večji vpliv na čisto naložbo v tuji

subjekt kot posamezne denarne ali nedendarne postavke, ki so v lasti tujega subjekta.

36. Značilnosti, da poslovanje v tujini bolj predstavlja subjekt v tujini kot pa poslovanje v tujini, ki je sestavni del poslovanja poročajočega subjekta, so naslednje:
- (a) medtem ko poročajoči subjekt lahko kontrolira poslovanje v tujini, se dejavnosti poslovanja v tujini izvaja s precejšnjo stopnjo samostojnosti glede na tiste v poročajočem subjektu;
  - (b) posli s poročajočim subjektom niso velik del dejavnosti poslovanja v tujini;
  - (c) dejavnosti poslovanja v tujini se financirajo pretežno samostojno ali s posojili v tujini in ne toliko s pomočjo poročajočega subjekta;
  - (d) stroški dela, materiala in drugih sestavin proizvodov ali storitev iz poslovanja v tujini se plačujejo ali poravnava večinoma v tamkajšnji valuti in ne v poročevalni valuti;
  - (e) prihodki iz poslovanja v tujini so večinoma v drugih valutah, ne v poročevalni; in
  - (f) denarni tokovi poročajočega subjekta so bolj ločeni od vsakodnevnih dejavnosti poslovanja v tujini kot pa, da bi nanje neposredno vplivale te dejavnosti .

Ni nujno, da obstajajo vse zgoraj navedene značilnosti, da bi lahko opredelili poslovanje v tujini kot subjekt v tujini. Ustrezna razvrstitev vsakega poslovanja načeloma lahko temelji na dejanskih informacijah, ki se nanašajo na našete značilnosti. V nekaterih primerih opredelitev poslovanja v tujini bodisi kot subjekt v tujini bodisi kot sestavni del poslovanja poročajočega subjekta ni jasna in je za ustrezno razvrstitev potrebna presoja.

#### **Poslovanje v tujini, ki je sestavni del poslovanja poročajočega subjekta**

37. **Računovodske izkaze poslovanja v tujini, ki je sestavni del poslovanja poročajočega subjekta, je treba preračunati z uporabo standardov in postopkov navedenih v členih 16. do 32., kot da bi bilo poslovanje v tujini del poslov poročajočega subjekta.**
38. Posamezne postavke v računovodskih izkazih poslovanja v tujini se preračunajo, kot da je knjiženje vseh poslov opravi poročajoči subjekt sam.
39. Nabavna vrednost in amortizacija opredmetenih osnovnih sredstev se preračunata z uporabo menjalnega tečaja na dan nakupa sredstva ali – če je sredstvo evidentirano po pošteni vrednosti – z uporabo menjalnega tečaja,

kakršen je bil na dan vrednotenja. Vrednost zalog se preračuna po menjalnih tečajih, ki so veljali, ko so se te zaloge nabavile. Iztržljiva vrednost sredstva se preračuna z uporabo menjalnega tečaja, kakršen je bil, ko se je ugotavljala njegova čista iztržljiva vrednost. Na primer če je čista iztržljiva vrednost kake postavke v zalogi določena v tuji valuti, jo je treba preračunati z uporabo menjalnega tečaja, ki je veljal, ko je bila čista iztržljiva vrednost ugotovljena. Uporabljeni tečaj je potemtakem navadno končni tečaj. Prilagoditev utegne biti potrebna za zmanjšanje knjigovodske vrednosti sredstva v računovodskih izkazih poročajočega subjekta na njegovo čisto iztržljivo vrednost, celo če takšna prilagoditev ni potrebna v računovodskih izkazih poslovanja v tujini. Druga možnost pa je, da je treba prilagoditev v računovodskih izkazih poslovanja v tujini razveljaviti v računovodskih izkazih poročajočega subjekta.

40. Iz praktičnih razlogov se pogosto uporablja tečaj, približno enak dejanskemu tečaju na dan posla; na primer povprečni tečaj za teden ali mesec se lahko uporablja pri vseh poslih v vsaki tuji valuti, ki se je pojavila v tem obdobju. Vendar če se menjalni tečaji bistveno spreminjajo, je uporaba povprečnega tečaja v obdobju nezanesljiva.

### Subjekti v tujini

41. **Pri prevedbi (preračunavanju) računovodskih izkazov subjekta v tujini za vključitev v svoje računovodske izkaze, mora poročajoč subjekt upoštevati naslednje postopke:**
- (a) **sredstva in obveznosti, tako denarne kot nedenarne, ki jih ima subjekt v tujini, je treba preračunati po končnem tečaju;**
  - (b) **posamezne prihodke in odhodke subjekta v tujini je treba preračunati po menjalnih tečajih, ki so veljali na dan izvedbe poslov, razen če subjekt v tujini poroča v valuti hiperinflacijskega gospodarstva, ko je posamezne prihodke in odhodke treba preračunati po končnem tečaju; in**
  - (c) **vse nastale tečajne razlike je treba razvrstiti kot čista sredstva/kapital, dokler čista finančna naložba ni odtujena.**
42. Navodila v zvezi s prenovljenimi prikazi računovodskih izkazov subjektov v tujini, ki poročajo v valuti hiperinflacijskega gospodarstva, so podana v 52. členu.
43. Pri prevedbi denarnih tokov, tj. denarnih vplačil in denarnih izplačil tujega subjekta za vključitev v izkaz denarnih tokov, mora poročajoči subjekt ravnati v skladu s postopki navedenimi v MRSJS 2. MRSJS 2 zahteva, da se morajo denarni tokovi tujega odvisnega subjekta preračunati iz tuje valute v poročevalno valuto po tečajih, ki so veljali na dan nastanka

denarnega toka. MRSJS 2 prav tako ponazarja predstavitev nerealiziranih dobičkov in izgub nastalih zaradi sprememb deviznih tečajev za denar in denarne ekvivalente (ustreznike) v tuji valuti, ki so v lasti ali dolgovanju subjekta.

44. Zaradi praktičnih razlogov se za prevedbo posameznih prihodkov in odhodkov poslovanja v tujini pogosto uporablja tečaj, ki je približek dejanskih menjalnih tečajev, na primer povprečni tečaj obdobja.
45. Posledica prevedbe računovodskih izkazov subjekta v tujini je priznavanje tečajnih razlik, ki izhajajo iz:
  - (a) preračunavanja prihodkov in odhodkov po menjalnih tečajih na dneve poslov ter sredstev in dolgov po končnem tečaju;
  - (b) preračunavanja začetne čiste finančne naložbe v subjekt v tujini po menjalnem tečaju, ki se razlikuje od tistega, po katerem je bila vključena v poročilo prej; in
  - (c) drugih sprememb v čistih sredstvih/kapitalu v subjektu v tujini.

Takšne tečajne razlike se ne pripoznajo kot prihodki ali odhodki v obdobju, ker imajo spremembe menjalnih tečajev zelo majhen vpliv ali neposredno ne vplivajo na sedanje in prihodnje denarne tokove iz poslovanja bodisi subjekta v tujini bodisi poročajočega subjekta. Če je subjekt v tujini konsolidiran (uskupinjen), toda ni v celoti v lasti obvladujočega subjekta, se nabrane tečajne razlike, ki izhajajo iz prevedbe in pripadajo manjšinskemu kapitalu, razporedijo in predstavijo kot del manjšinskega kapitala v konsolidirani (skupinski) bilanci stanja.

46. Vsako dobro ime, ki izhaja iz pridobitve (prevzema) subjekta v tujini, ter vsaka prilagoditev poštene vrednosti knjigovodskim vrednostim sredstev in obveznosti, ki se pojavljajo pri pridobitvi takšnega subjekta v tujini, se obravnavajo bodisi kot:
  - (a) sredstva in obveznosti subjekta v tujini in se preračunajo po končnem tečaju v skladu z 41. členom; ali
  - (b) sredstva in obveznosti poročajočega subjekta, ki so že izraženi v poročevalni valuti ali nedenarne postavke v tuji valuti, predstavljene z uporabo menjalnega tečaja na dneve poslov v skladu z členom 20(b)
47. Vključevanje računovodskih izkazov subjekta v tujini v računovodske izkaze poročajočega subjekta poteka po običajnih postopkih konsolidacije (uskupinjevanja), kot je izločitev saldov in poslov v skupini (glejte MRSJS 6, in MRSJS 8).

48. Kljub temu se tečajna razlika, ki izhaja iz denarne postavke v skupini, pa naj je kratkoročna ali dolgoročna, ne more izločiti s pobotanjem z ustreznim zneskom, ki se pojavlja pri drugih saldih iz medsebojnih razmerij v skupini, zato ker denarna postavka predstavlja obveznost preračuna ene valute v drugo in ob nihanju valut izpostavlja poročajoči subjekt dobičku ali izgubi iz naslova tečajnih razlik. Tako se v konsolidiranih (skupinskih) računovodskih izkazih poročajočega subjekta takšna tečajna razlika še nadalje pripoznava kot prihodek ali odhodek ali – če izhaja iz okoliščin, opisanih v členih 27. in 29. – se razvršča kot čista sredstva/kapital vse do odtujitve čiste finančne naložbe.
49. Če so računovodski izkazi subjekta v tujini sestavljeni na drug datum poročanja kot izkazi poročajočega subjekta, jih subjekt v tujini pogosto pripravi za vključitev v računovodske izkaze poročajočega subjekta po stanju na isti datum kot poročajoč subjekt. Če to ni mogoče, dovoljuje MRSJS 6 uporabo računovodskih izkazov, ki so sestavljeni na različne datume poročanja, če razlika med njimi ne presega treh mesecev.
50. Če obstaja razlika med datumom poročanja poročevalnega subjekta in subjekta v tujini, se sredstva in obveznosti subjekta v tujini preračunajo po menjalnem tečaju na datum poročanja subjekta v tujini.
51. Kadar je to primerno, se opravijo prilagoditve za bistvena gibanja menjalnih tečajev do datuma poročanja poročajočega subjekta v skladu z MRSJS 6 in MRSJS 7 – Obračunavanje finančnih naložb v pridružene subjekte.
52. **Računovodske izkaze subjekta v tujini, ki poroča v valuti hiperinflacijskega gospodarstva, je treba preračunati v skladu s standardom, ki obravnava računovodsko poročanje v hiperinflacijskih gospodarstvih, preden se preračunajo v poročevalno valuto poročajočega subjekta. Če gospodarstvo preneha biti hiperinflacijsko ter subjekt v tujini več ne pripravlja in predstavlja računovodskih izkazov v skladu s standardom, ki obravnava računovodsko poročanje v hiperinflacijskih gospodarstvih, mora uporabiti zneske, izražene v merski enoti veljavni na dan prenehanja, kot izvirne vrednosti za prevedbo v poročevalno valuto poročajočega subjekta.**
53. V hiperinflacijskem gospodarstvu izgublja denar kupno moč tako hitro, da bi bilo zavajajoče primerjati zneske iz opravljenih poslov in drugih poslovnih dogodkov, ki se zgodijo v različnih trenutkih ali celo v istem obračunskem obdobju.
54. O hiperinflaciji pričajo naslednje značilnosti gospodarskega okolja v državi:

- (a) prebivalstvo daje prednost ohranjanju premoženja v obliki nedenarnih sredstev ali v obliki razmeroma stabilne tuje valute. Zneske domače valute takoj investira, da bi ohranilo kupno moč;
- (b) prebivalstvo ne obravnava denarnih postavk v domači valuti, temveč v razmeroma stabilni tuji valuti. Tudi cene so pogosto navedene v tej tuji valuti;
- (c) pri prodaji in nakupu na odloženo plačilo veljajo cene, ki upoštevajo pričakovano zmanjšanje kupne moči v času kreditiranja, čeprav je to obdobje kratko;
- (d) obrestne mere, plače in cene so vezane na indeks rasti cen; in
- (e) kumulativna stopnja inflacije se v treh letih približa 100 % ali to stopnjo celo preseže.

#### Ukinitev subjekta v tujini

- 55. **Ob ukinitvi subjekta v tujini se nabrani znesek tečajnih razlik, ki je bil odložen in se nanaša na ta subjekt v tujini, pripozna kot prihodek ali kot odhodek v istem obdobju, v katerem je pripoznan dobiček ali izguba iz naslova ukinitve.**
- 56. Subjekt lahko odtuji svoj delež v subjektu v tujini s prodajo, odpravo, izplačilom kapitalskega deleža ali opustitvijo celote ali dela takšnega subjekta. Plačilo dividende je del ukinitve le, če pomeni donos od finančne naložbe. V primeru delne ukinitve se všteje v dobiček ali izgubo le sorazmerni del s tem povezanih nabranih tečajnih razlik. Odpis knjigovodske vrednosti subjekta v tujini ni delna ukinitve. Tako se ob odpisu ne pripozna noben del odloženih dobičkov ali izgub iz tečajnih razlik.

#### Sprememba razvrstitve poslovanja v tujini

- 57. **Če se spremeni razvrstitev poslovanja v tujini, je treba postopke prevedbe, ki so bili uporabljeni pri prenovljeni razvrstitvi, uporabljati od dneva spremembe razvrstitve.**
- 58. Sprememba v načinu financiranja in delovanja poslovanja v tujini v razmerju do poročajočega subjekta lahko privede do spremembe razvrstitve takšnega poslovanja v tujini.
- 59. Če se poslovanje v tujini, ki je sestavni del poslovanja poročajočega subjekta, prerazvrsti v subjekt v tujini, se tečajne razlike pri prevedbi nedenarnih sredstev na dan prerazvrstitve opredelijo kot čista sredstva/kapital. Če se subjekt v tujini prerazvrsti v poslovanje v tujini, ki je sestavni del poslovanja poročajočega subjekta, je treba prevedene zneske nedenarnih postavk na dan spremembe obravnavati kot izvirne nabavne

vrednosti teh postavk v obdobju spremembe in naslednjih obdobjih. Časovno razmejene tečajne razlike se ne pripoznajo kot prihodki ali odhodki, dokler takšno poslovanje ni ukinjeno.

## Vse spremembe menjalnih tečajev

### Davčni učinki tečajnih razlik

60. Poročevalni subjekti, ki so zavezanci za davek od dobička, morajo v zvezi z obravnavo davčnih učinkov dobičkov in izgub iz naslova opravljenih poslov v tuji valuti in pri prevedbi računovodskih izkazov poslovanja v tujini, upoštevati določbe MRS 12 – Davek iz dobička.

## Razkrivanje

61. **Subjekt mora razkriti:**
- (a) znesek tečajnih razlik, pripoznanih v čistem presežku ali primanjkljaju v obdobju;
  - (b) čiste tečajne razlike, ki so razvrščene kot posebna sestavina čistih sredstev/kapitala, in uskladitev zneska takšnih tečajnih razlik na začetku in koncu obdobja; in
  - (c) znesek tečajnih razlik, ki se pojavijo v obdobju in so vštete v knjigovodski vrednosti sredstev v skladu z dovoljeno drugačno rešitvijo iz 31. člena.
62. Če je poročevalna valuta drugačna od valute države, v kateri ima subjekt sedež, je treba razkriti razlog za uporabo druge valute. Prav tako je treba razkriti razlog za kakršno koli spremembo poročevalne valute.
63. Če se spremeni razvrstitev bistvenega poslovanja v tujini, mora subjekt razkriti:
- (a) vrsto spremembe v razvrstitvi;
  - (b) razlog za spremembo;
  - (c) vpliv spremembe v razvrstitvi na čista sredstva/kapital; in
  - (d) vpliv na čisti presežek ali primanjkljaj za vsako prej predstavljeno obdobje, če se je razvrstitev spremenila na začetku najprej predstavljenega obdobja.
64. Če je subjekt ob pridobitvi (pripojitvi) subjekta v tujini pripoznal prilagoditve dobrega imena na pošteno vrednosti, mora razkriti metodo, ki jo je uporabil za prevedbo teh prilagoditev v skladu s členom 46.

65. Priporoča se tudi razkrivanje usmeritve subjekta glede obvladovanja valutnih tveganj.

### **Prehodne določbe**

66. **Ob prvi uporabi tega standarda mora subjekt, razen če znesek ni smiselno določljiv, na začetku obdobja ločeno razvrstiti in razkriti nabrani saldo časovno razmejenih tečajnih razlik, ki so bile v prejšnjih obdobjih razvrščene kot čista sredstva/kapital.**

### **Datum uveljavitve**

67. **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.**
68. Ko subjekt uporablja računovodenje, zasnovano na nastanku dogodkov, kot je to opredeljeno v mednarodnih računovodskih standardih za javni sektor za poročevalske namene po datumu uveljavitve, se ta standard uporablja za letne računovodske izkaze subjekta za obdobja, ki veljajo od ali po datumu uporabe.

## Primerjava z MRS 21

Mednarodni računovodski standard za javni sektor (MRSJS) 4 – Učinki sprememb deviznih tečajev je izpeljan predvsem iz mednarodnega računovodskega standarda (MRS) 21 – Učinki sprememb deviznih tečajev. Glavne razlike med MRSJS 4 in MRS 21 so naslednje:

- v MRSJS 4 so v primerjavi z MRS 21 dodane določene razlage z namenom pojasniti uporabnost standardov za računovodstvo javnih subjektov,
- MRSJS 4 v nekaterih primerih uporablja drugačno izrazoslovje kot MRS 21. Najpomembnejši primeri so uporaba izrazov »subjekt«, »prihodek«, izkaz prihodkov in odhodkov” in “čista sredstva/kapital” v MRSJS 4. Ustrezni izrazi v MRS 21 so »podjetje«, »prihodek«, »izkaz poslovnega izida« in »kapital«.
- MRSJS 4 vsebuje drugačne definicije za strokovno izrazoslovje kot MRS 21 (9. člen).
- MRSJS 4, člen 31 določa, da se morajo tečajne razlike, ki so posledica znatnega razvrednotenja določene valute pod določenimi okoliščinami usredstviti kot del sredstva iz katerega so nastale. MRS 21 pa vsebuje dodatno zahtevo, da takšno usredstvenje ne more presegati nižje nadomestitvene vrednosti in poplačljivega zneska sredstva. Odbor bo to vprašanje obravnaval v prihodnjem standardu, ki bo obravnaval oslabitev.