

MRSJS 6—SKUPINSKI RAČUNOVODSKI IZKAZI IN OBRAČUNAVANJE FINANČNIH NALOŽB V ODVISNE SUBJEKTE

Potrditev

Ta mednarodni računovodski standard za javni sektor izhaja predvsem iz mednarodnega računovodskega standarda (MRS) 27 (preoblikovan 1994) – 'Konsolidirani (skupinski) računovodski izkazi in obračunavanje finančnih naložb v odvisna podjetja', 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 veljavi dokler jih UOMRS ne spremeni ali prekliče. Izvlečki iz MRS 27 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, 7. nadstropje, 166 Fleet Street, London EC4A 2DY, Združeno kraljestvo Velike Britanije in Severne Irske.

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 registrane blagovne znamke IASCF in se ne smejo uporabljati brez njegovega dovoljenja.

**MRSJS 6—KONSOLIDIRANI (SKUPINSKI)
RAČUNOVODSKI IZKAZI IN OBRAČUNAVANJE
FINANČNIH NALOŽB V ODVISNE SUBJEKTE**

VSEBINA

	člen
Področje	1–7
Opredelitve pojmov	8–14
Sestavljeni subjekt (skupina)	9–11
Prihodnje gospodarske koristi ali možne storitve	12
Podjetja pod nadzorom države	13
Čista sredstva/kapital	14
Predstavljanje konsolidiranih (skupinskih) računovodskih izkazov	15–20
Področje konsolidiranih (skupinskih) računovodskih izkazov	21–38
Vzpostavljanje obvladovanja drugega subjekta za namene računovodskega poročanja	26–38
Obvladovanje za namene računovodskega poročanja	28–32
Regulatorne pravice in pravice naročanja	33
Ugotavljanje obstoja obvladovanja za namene računovodskega poročanja	34–38
Postopki konsolidiranja (uskupinjevanja)	39–52
Obračunavanje finančnih naložb v odvisne subjekte v ločenih računovodskih izkazih obvladujočega subjekta	53–56
Razkrivanje	57
Prehodne določbe	58–60
Datum uveljavitve	61–62
Primerjava z MRS 27	

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.

Področje

- 1. Subjekt, ki pripravlja in predstavlja računovodske izkaze na osnovi računovodenja, zasnovanega na nastanku dogodkov, naj uporabi ta Standard pri pripravi in predstavitvi konsolidiranih (skupinskih) računovodskih izkazov sestavljenega subjekta (skupine).**
- 2. Ta standard naj se tudi uporablja pri obračunavanju finančnih naložb v odvisne subjekte v posameznih računovodskih izkazih obvladujočega subjekta.**
- Konsolidirani (skupinski) računovodski izkazi se nanašajo na pojem 'računovodski izkazi', kot jih opredeljuje Uvod k mednarodnim računovodskim standardom za javni sektor. Zato se konsolidirani (skupinski) računovodski izkazi pripravljajo v skladu z mednarodnimi računovodskimi standardi za javni sektor.
- 4. Ta standard se uporablja pri pripravi in predstavitvi konsolidiranih (skupinskih) računovodskih izkazov in obračunavanju finančnih naložb v odvisne subjekte, in to za vse subjekte javnega sektorja razen za podjetja pod nadzorom države.**
- 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.
- Ta standard določa zahteve pri pripravi in predstavitvi konsolidiranih (skupinskih) računovodskih izkazov ter obračunavanje finančnih naložb v odvisne subjekte v posamičnih računovodskih izkazih obvladujočega subjekta. Čeprav podjetja pod nadzorom države niso zavezana upoštevati ta standard pri svojih računovodskih izkazih, se določbe tega standarda uporabljajo tam, kjer podjetje javnega sektorja ni pod nadzorom države in ima eno ali več odvisnih podjetij, ki so podjetja pod nadzorom države. V teh primerih se ta standard upošteva pri konsolidiranju (uskupinjevanju)

podjetij pod nadzorom države v računovodskih izkazih sestavljenega subjekta (skupine) ter pri obračunavanju finančnih naložb v podjetja pod nadzorom države v ločenih računovodskih izkazih obvladujočega subjekta.

7. Ta standard ne ureja:
- (a) metod obračunavanja pri združitvah subjektov ter njihov vpliv na konsolidiranje (uskupinjevanje), vključno z dobrim imenom iz naslova združitve subjektov (navodila za obračunavanje združitve subjektov so podana v mednarodnem računovodskem standardu (MRS) 22, - Poslovne združitve);
 - (b) obračunavanje finančnih naložb v pridružene subjekte (glej mednarodni računovodski standard za javni sektor (MRSJS) 7, - Obračunavanje finančnih naložb v pridružene subjekte); in
 - (c) obračunavanje finančnih naložb v skupna vlaganja (skupne podvige) (glej MRSJS 8 - Računovodsko poročanje deležev v skupnih vlaganjih).

Opredelitve pojmov

8. V tem standardu so uporabljeni naslednji 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 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 iz katerih se pričakuje, da bodo subjektu prinašali prihodnje gospodarske koristi ali možne storitve.

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

Denarna sredstva sestavljajo gotovina in vloge na vpogled.

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

Vplačila (vložki) lastnikov pomenijo prihodnje gospodarske koristi ali možne storitve, ki so jih subjektu prispevale zunanje osebe, razen tistih, 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 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.

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

Sestavljeni subjekt (skupina) 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/kapitala subjekta, v katerega vlaga. Izkaz prihodkov in odhodkov odraža investitorjev (naložbenikov) delež v poslovnem izidu subjekta, v katerega vlaga.

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

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.

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

Skupno obvladovanje je z zavezujočim sporazumom dogovorjena delitev obvladovanja kake dejavnosti.

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 odtok 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 ali posredno preko odvisnih subjektov.

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

Čisti presežek/primanjkljaj sestavljata naslednji sestavini:

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

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.

Bistven vpliv (za namen tega standarda) je moč sodelovanja pri odločitvah o finančnih in poslovnih usmeritvah investiranja (naložbenca), vendar brez obvladovanja ali skupnega obvladovanja teh usmeritev.

Sestavljeni subjekt (skupina)

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

Prihodnje gospodarske koristi ali možne storitve

12. 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

13. 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 javnih služb, v skladu s

katerimi morajo nekaterim posameznikom in organizacijam v skupnosti zagotavljati blago in storitve bodisi brez plačila ali po bistveno nižji ceni. Ta standard 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

14. 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 konsolidiranih (skupinskih) računovodskih izkazov

15. **Obvladujoči subjekt, ki ni opredeljen kot obvladujoči subjekt v 16. členu, mora predstavljati konsolidirane (skupinske) računovodske izkaze.**
16. **Obvladujočemu subjektu, ki je odvisni subjekt v celotni lasti ali v skoraj celotni lasti, ni potrebno predstavljati konsolidiranih (skupinskih) računovodskih izkazov pod pogojem, da uporabniki takšnih računovodskih izkazov z malo verjetnostjo obstajajo oziroma je njihovim potrebam po informacijah zadoščeno s konsolidiranimi (skupinskimi) računovodskimi izkazi obvladujočega subjekta; ali v primeru, da je v skoraj celotni lasti in obvladujoči subjekt pridobi odobritev lastnikov manjšinskega deleža. Takšen obvladujoči subjekt mora razkriti razloge za nesestavitev konsolidiranih (skupinskih) računovodskih izkazov skupaj s podlagami za obračunavanje odvisnih subjektov v njegovem posmičnem računovodskem izkazu. Razkriti se mora tudi ime in sedež obvladujočega subjekta, ki izdaja konsolidirane (skupinske) računovodske izkaze.**
17. Uporabniki računovodskih izkazov obvladujočega subjekta se običajno ukvarjajo in morajo biti informirani o finančnih zadevah sestavljenega subjekta (skupine) kot celote. Tej potrebi služijo konsolidirani (skupinski) računovodski izkazi, ki predstavljajo informacije o sestavljenem subjektu (skupini) kot enem subjektu, ne glede na pravna razmerja med posameznimi pravnimi subjekti.
18. Obvladujoči subjekt, ki je sam v celotni lasti drugega subjekta, ne predstavlja vedno konsolidiranih (skupinskih) računovodskih izkazov, ko takšne računovodske izkaze morda ne zahteva obvladujoči subjekt in je potrebam drugih uporabnikov zadoščeno s konsolidiranimi (skupinskimi)

računovodskimi izkazi njegovega obvladujočega subjekta. Kljub temu v javnem sektorju marsikateri obvladujoči subjekti, ki so v celotni lasti ali skoraj celotni lasti, predstavljajo ključne sektorje ali aktivnosti države in namen tega standarda ni izključiti takšne subjekte iz pripravljanja konsolidiranih (skupinskih) računovodskih izkazov. V tem primeru informacijskim potrebam določenih uporabnikov ni zadoščeno s konsolidiranimi (skupinskimi) računovodskim izkazi samo na celotni državni ravni. V mnogih državah so vlade to spoznale in so z zakonom predpisale računovodski okvir poročanja za takšne subjekte.

19. V nekaterih državah obvladujočemu subjektu ni potrebno predstavljati konsolidiranih (skupinskih) računovodskih izkazov, če je skoraj v celotni lasti drugega subjekta in obvladujoči subjekt pridobi odobritev lastnikov manjšinskega deleža. V skoraj celotni lasti velikokrat pomeni, da ima obvladujoči subjekt v lasti 90 % ali več glasovalnih pravic.
20. V nekaterih primerih bo sestavljeni subjekt (skupina) vključeval posredno odvisne subjekte. Zgled je Ministrstvo za zdravstvo kot najvišji obvladujoči subjekt, ki ima lahko posredno odvisne subjekte v zdravstvu na lokalni ali regionalni ravni. Odgovornost predložitve obračunov in zahteve za poročanje lahko v vsaki državi določajo, kateri subjekti so zavezani (ali so iz tega izključeni) pripravljati konsolidirane (skupinske) računovodske izkaze. Kjer ni posebnih zahtev poročanja za posredno odvisne subjekte pri pripravi konsolidiranih (skupinskih) računovodskih izkazov, za katere je verjetno da obstajajo uporabniki, posredno odvisni subjekti pripravljajo in izdajajo konsolidirane (skupinske) računovodske izkaze.

Področje konsolidiranih (skupinskih) računovodskih izkazov

21. **Obvladujoči subjekt, ki izdaja konsolidirane (skupinske) računovodske izkaze, mora konsolidirati (uskupiniti) vse odvisne subjekte, tako tuje kot domače, razen tistih, ki so navedeni v 22. členu.**
22. **Odvisni subjekt se izključi iz konsolidiranja (uskupinjevanja), če:**
 - (a) **je obvladovanje predvideno začasno, ker je bil odvisen subjekt pridobljen in v lasti izključno z namenom, da se ga kasneje v bližnji prihodnosti odtuji; ali**
 - (b) **posluje v okviru strogih zunanjih dolgoročnih omejitev, ki preprečujejo obvladujočemu subjektu koristi iz njegovega delovanja.**
23. Takšni odvisni subjekti se naj obravnavajo kot da bi bili naložba. MRS 39 – Finančni instrumenti: Pripoznavanje in merjenje daje navodila za obravnavanje naložb.

24. Zgled začasnega obvladovanja je odvisni subjekt, ki je bil pridobljen z zanesljivim načrtom odtujitve v kratkem roku. To se lahko zgodi, če je sestavljeni subjekt (skupina) pridobljen in se en subjekt znotraj njega odtuji, ker so njegove aktivnosti različne od aktivnosti pridobitelja. Začasno obvladovanje tudi nastopi, če obvladujoči subjekt namerava odstopiti obvladovanje nad odvisnim subjektom drugemu subjektu — na primer nacionalna vlada namerava prenesti svoj delež v odvisnem subjektu na lokalno samoupravo. Za uporabo te izjeme mora obvladujoči subjekt biti očitno zavezan formalnemu načrtu o odtujitvi ali prenehanju obvladovanja subjekta, ki je predmet začasnega obvladovanja. Za uporabo izjeme v več kot enem zaporednem obdobju poročanja mora obvladujoči subjekt dokazati neprekinjen namen odtujitve ali prenehanje obvladovanja subjekta, ki je predmet začasnega obvladovanja. Subjekt je dokazano zavezan k odtujitvi ali prenehanju obvladovanja drugega subjekta, če ima formalni načrt o tem in dejansko ne obstaja možnost preklica tega načrta.
25. Subjekt je lahko predmet strogih omejitev, ki preprečujejo drugemu subjektu koristi iz njegovih aktivnosti. Kot primer lahko tuja vlada zapleni poslovna sredstva odvisnega subjekta v tujini. Pod temi pogoji ni verjetnosti za obstoj obvladovanja in postopki konsolidiranja (uskupinjevanja) iz tega standarda se ne uporabljajo.

Vzpostavljanje obvladovanja drugega subjekta za namene računovodskega poročanja

26. Ugotavljanje obvladovanja drugega subjekt za namene računovodskega poročanja je stvar presoje, ki temelji na opredelitvi pojma obvladovanja v tem standardu in okoliščinah, ki veljajo v posamičnem primeru. Tako je potrebno upoštevati naravo razmerja med dvema subjektoma. Posebej je še potrebno upoštevati dva dejavnika iz opredelitve pojma obvladovanja. Ta dejavnika sta moč (moč postavljati finančne in poslovne usmeritve drugega subjekta) in korist (ki predstavlja zmožnost obvladujočega subjekta, da ima koristi od poslovanja drugega subjekta).
27. Za namene vzpostavitve obvladovanja mora imeti obvladujoči subjekt koristi od poslovanja drugega subjekta. Subjekt ima lahko na primer koristi od poslovanja drugega subjekta v smislu razdeljevanja njegovih presežkov (kot so dividende) in je izpostavljen tveganju morebitnih izgub. V drugih primerih subjekt nima nobenih finančnih koristi, ampak ima lahko koristi zaradi svoje zmožnosti usmerjati drugega in tako dosega svoje namene. Za subjekt je možno tudi, da ima finančne in nefinančne koristi od poslovanja drugega subjekta. Tako lahko podjetje pod nadzorom države izplačuje obvladujočemu subjektu dividende, hkrati pa mu omogoča dosega nekatere od njegovih socialno-političnih ciljev.

Obvladovanje za namene računovodskega poročanja

28. Za namene računovodskega poročanja izhaja obvladovanje iz subjektove moči voditi finančne in poslovne usmeritve drugega subjekta, pri tem pa ni nujno, da ima večinski delež ali drugi kapitalski delež v njem. Moč obvladovanja mora biti takoj izvršljiva, kar pomeni, da mora imeti subjekt to moč podeljeno na podlagi zakona ali druge formalne oblike dogovora. Moč obvladovanja ni takoj izvršljiva, če zahteva spremembo zakonodaje ali ali dogovarjanje o novih pogojih, da bi lahko učinkovala. To je potrebno razlikovati od dejstva, da izvrševanje moči obvladovanja drugega subjekta ni odvisno od verjetnosti ali naključja to moč udejanjiti.
29. Podobno tudi obstoj obvladovanja ne zahteva od subjekta, da odgovarja za upravljanje (ali udeležbo) v vsakodnevnom poslovanju drugega subjekta. V mnogih primerih subjekt udejanji moč obvladovanja drugega subjekta samo, če obstaja kršitev ali preklic pogodbe med obvladujočim subjektom in njegovim odvisnim subjektom.
30. Ministrstvo ima lahko na primer lastniški delež v subjektu, ki upravlja z železnicami in posluje kot podjetje pod nadzorom države. Slednje lahko posluje samostojno in se ne opira na financiranje države, vendar je povečalo kapital z bistvenimi zadolžitvami, ki so garantirana s strani vlade. Železniško podjetje že več let ni izplačal dividende vladi. Vlada ima pravico imenovati in odpoklicati večino članov upravnega odbora železniškega podjetja. Vlada ni nikoli udejanjila pravice odpoklica članov upravnega odbora in je tudi nenaklonjena to storiti zaradi občutljivosti volivcev zaradi vmešavanja prejšnje vlade v poslovanje železniškega omrežja. V tem primeru je pravica obvladovanja takoj izvršljiva, vendar ob obstoječih razmerjih med odvisnim in obvladujočim subjektom ni nastopil dogodek, ki bi utemeljeval obvladujočemu subjektu udejanjanje pravice nad odvisnim subjektom. Posledično obvladovanje obstaja zaradi zadostne moči obvladovanja, tudi če se obvladujoči subjekt odloči ne udejanjiti to pravico.
31. Obstoj posameznih zakonodajnih pravic sam po sebi ne prepreči subjektu biti obvladovan od drugega subjekta. Na primer Urad za vladno statistiko ima običajno statusno pravico poslovati neodvisno od vlade ter ima lahko pravico pridobivati informacije in poročati o svojih ugotovitvah ne da bi predhodno zahtevala odobritev vlade ali drugega organa. Obstoj obvladovanja ne zahteva od subjekta imeti odgovornost nad vsakodnevnom poslovanjem drugega subjekta ali nad načinom opravljanja strokovnih opravil (funkcij) subjekta.
32. Pravica enega subjekta upravljati sprejemanje odločitev v zvezi z finančnimi in poslovnimi usmeritvami drugega subjekta sama po sebi ni zadostna pri zagotavljanju obstoja obvladovanja kot je opredeljeno po tem standardu. Obvladujoči subjekt mora biti zmožen upravljati sprejemanje odločitev na način, ki mu omogoča imeti koristi od dejavnosti, na primer

omogočati drugemu subjektu sodelovati z njim kot del sestavljenega subjekta (skupine) pri uresničevanju njegovih namenov. Zaradi tega bodo iz opredelitve "obvladujoči subjekt" in "odvisni subjekt" izključena razmerja, ki ji ne ustrezajo, na primer likvidacijski upravitelj in subjekt, ki se likvidira, ter razmerja med posojilodajalci in posojilojemalci. Podobno se tudi razmerja med skrbnikom in skrbniškim subjektom, ki ne presegajo običajne odgovornosti skrbnika, ne smatrajo kot obvladovanje skrbniškega subjekta za namene tega standarda.

Regulatorne pravice in pravice naročanja

33. Vlade in njene agencije imajo pravico urejati obnašanje mnogih subjektov z uporabo svojih suverenih in zakonodajnih pravic. Regulatorne pravice in pravice naročanja ne predstavljajo obvladovanja za namene računovodskega poročanja. Da zagotovimo, da računovodski izkazi subjektov javnega sektorja vključujejo samo tiste dejavnike, ki jih obvladujejo in od katerih lahko imajo koristi, se pojem obvladovanja za namene tega standarda ne nanaša na:

- (a) zakonske pravice vzpostavljati regulatorni okvir v katerem poslujejo subjekti ter nalagati pogoje in sankcije za njihovo poslovanje. Takšne pravice ne predstavljajo obvladovanja subjekta javnega sektorja nad sredstvi, ki jih uporabljajo taki subjekti. Na primer urad za nadzor nad onesnaževanjem okolja ima pravico prekiniti poslovanje subjektov, ki ne izpolnjujejo okoljevarstvenih predpisov. Vendar ta pravica ne pomeni obvladovanja, ker ima urad za nadzor nad onesnaževanjem samo to pravico reguliranja; ali
- (b) subjekte, ki so gospodarsko odvisni od subjekta javnega sektorja. To je kadar subjekt obdrži pravico odločati o tem, ali bo sprejel sredstva ali posloval s subjektom javnega sektorja, ima končno pravico postavljati svoje finančne in poslovne usmeritve, zato ga ne obvladuje subjekt javnega sektorja.. Na primer ministrstvo lahko vpliva na finančne in poslovne usmeritve subjekta, ki je odvisen od njegovega financiranja (kot je npr. dobrodela ustanova), ali na dobičkonosno usmerjen subjekt, katerega poslovanje je ekonomsko odvisno od njega. Podobno ima ministrstvo določene pravice kot kupec, vendar nima pravice postavljati finančne in poslovne usmeritve subjekta..

Ugotavljanje obstoja obvladovanja za namene računovodskega poročanja

34. Subjekti javnega sektorja lahko ustanovijo druge subjekte za doseganje nekaterih svojih namenov. V nekaterih primerih je obvladovanje subjekta nedvoumno in je subjekt zaradi tega konsolidiran (uskupinjen), v nekaterih primerih pa obvladovanje ni nedvoumno, zato 35. in 36. člen dajeta navodila kako ugotavljati obstoj obvladovanja za namene računovodskega poročanja.

35. Pri pregledu razmerja med dvema subjektoma se domneva obstoj obvladovanja, če obstaja vsaj eden od pogojev pravic in eden od pogojev koristi, navedenih v nadaljevanju, razen če obstaja nedvoumni dokaz obvladovanja s strani drugega subjekta.

Pogoji pravic

- (a) Subjekt ima neposredno ali posredno preko obvladovanih subjektov večino glasovalnih pravic v drugem subjektu.
- (b) Subjekt ima ali priznано ali izvršljivo pravico v okviru obstoječe zakonodaje imenovati ali odpoklicati večino članov upravnega organa v drugem subjektu.
- (c) Subjekt ima pravico odločati ali vplivati na odločanje z večino glasov, ki bodo z verjetnostjo odločali na skupščini drugega subjekta.
- (d) Subjekt ima pravico odločati z večino glasov na sestankih upravnega odbora ali enakovrednega upravnega organa.

Pogoji koristi

- (a) Subjekt ima pravico ukiniti drug subjekt in prejeti bistveno raven preostalih gospodarskih koristi ali prevzeti bistvene obveznosti. Pogoj koristnosti je na primer izpolnjen, če bi bil subjekt odgovoren za preostanek obveznosti drugega subjekta.
- (b) Subjekt ima pravico izločiti razpolaganje s sredstvi iz drugega subjekta in/ali je odgovoren za določene obveznosti drugega subjekta.

36. Če eden ali več pogojev, ki so naštetih v 35. členu, ne obstaja, potem naslednji dejavniki ali posamično ali skupaj verjetno kažejo na obstoj obvladovanja.

Pokazatelji pravic

- (a) Subjekt ima zmožnost uporabljati veto pri poslovnih načrtih in načrtih naložb v dolgoročna sredstva drugega subjekta.
- (b) Subjekt ima zmožnost uporabljati veto, preglasovati ali spremeniti odločitve upravnega organa drugega subjekta.
- (c) Subjekt ima zmožnost odobriti zaposlitev, ponovno imenovati in odpoklicati ključne zaposlene pri drugem subjektu.

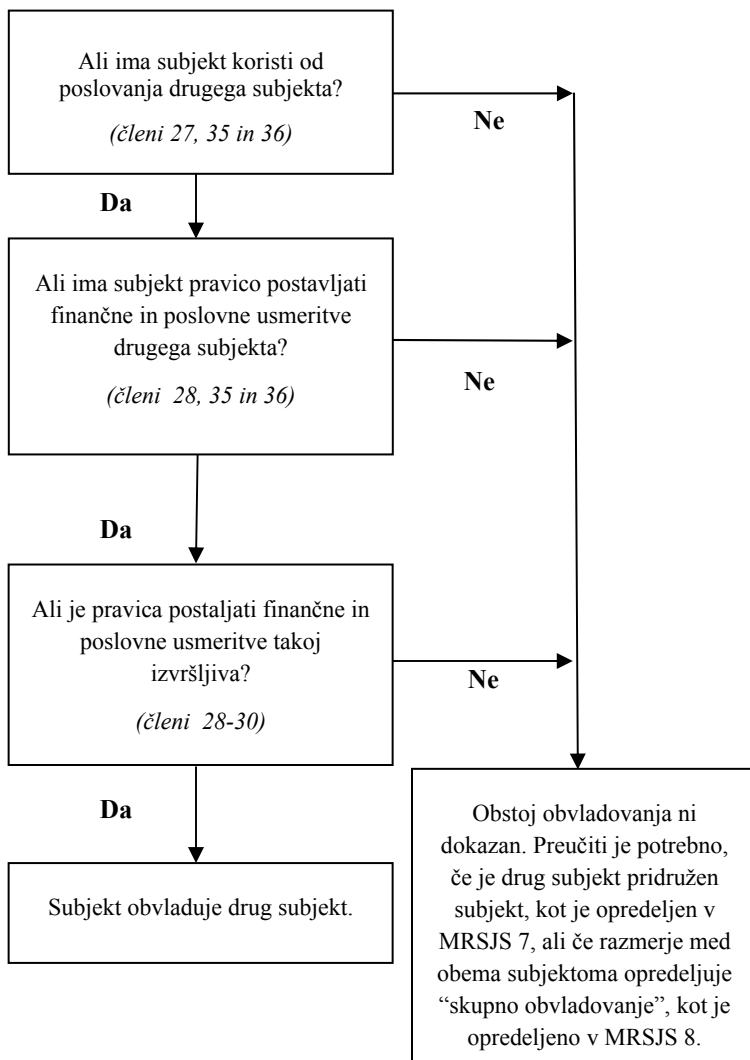
- (d) Mandat drugega subjekta je uveden in omejen z zakonodajo. Subjekt ima "zlato delnico"¹ (ali ekvivalent) v drugem subjektu, ki mu omogoča pravico postavljati finančne in poslovne usmeritve tega drugega subjekta.

Pokazatelji koristi

- (a) Subjekt ima neposredno ali posredno lastništvo nad čistimi sredstvi/kapitalom drugega subjekta s trajno pravico dostopati do teh sredstev/kapitala.
 - (b) Subjekt ima pravico do bistvenega dela čistih sredstev/kapitala drugega subjekta v primeru likvidacije ali razdelitve, ki ni likvidacija.
 - (c) Subjekt je zmožen usmerjati drug subjekt k sodelovanju zaradi doseganja njegovih namenov.
 - (d) Subjekt je izpostavljen preostalim obveznostim drugega subjekta.
37. Naslednji diagram ponazarja osnovne korake, ki so vključeni v ugotavljanje obvladovanja drugega subjekta. Diagram naj se bere skupaj s členi od 26 do 36.

¹ "Zlata delnica" se nanaša na vrsto udeležbe, ki imetniku daje posebne pravice, ki na splošno presegajo pravice, običajno povezane z imetnikovim lastniškim deležem, ali predstavljanjem v upravnih organih.

Ugotavljanje obstoja obvladovanja za namene računovodskega poročanja



38. Včasih je odvisen subjekt izključen iz konsolidiranja (uskupinjevanja), če se njegovo poslovanje razlikuje od poslovanja drugih subjektov v skupini, na primer konsolidiranje (uskupinjevanje) podjetja pod nadzorom države s subjekti iz proračunskega sektorja. Izključitev na tej podlagi ni upravičena, saj vključevanje tako obvladovanih subjektov posreduje boljše in razkrije dodatne informacije v konsolidiranih (skupinskih) računovodskih izkazih o različnih dejavnostih poslovanja obvladovanih subjektov. Na primer razdružena razkritja lahko pomagajo pojasniti bistvo različnih aktivnosti znotraj sestavljenega subjekta (skupine).

Postopki konsolidiranja (uskupinjevanja)

39. Pri pripravi konsolidiranih (skupinskih) računovodskih izkazov so računovodski izkazi obvladujočega subjekta in njegovih odvisnih subjektov združeni po posameznih postavkah tako, da se seštevajo sorodne postavke sredstev, dolgov, čistih sredstev/kapitala, prihodkov in odhodkov. Da konsolidirani (skupinski) računovodski izkazi predstavljajo računovodske informacije o sestavljenem subjektu (skupini) kot da bi šlo za en subjekt, so opravljeni naslednji koraki:
- (a) Knjigovodska vrednost finančne naložbe obvladujočega subjekta v vsakem odvisnem subjektu in delež obvladujočega subjekta v čistih sredstvih/kapitalu vsakega odvisnega subjekta se izloči (MRS 22 daje navodila v zvezi z obravnavanjem morebitno nastalega dobrega imena);
 - (b) Manjšinski deleži v čistem dobičku ali izgubi konsolidiranih (uskupinjenih) obvladovanih subjektov za poročevalsko obdobje se ugotovijo in prilagodijo glede na čisti dobiček ali izgubo sestavljenega subjekta (skupine) tako, da se prikaže tisti čisti dobiček ali izguba, ki pripada lastnikom obvladujočega subjekta; in
 - (c) Manjšinski deleži v čistih sredstvih/kapitalu konsolidiranih (uskupinjenih) obvladovanih subjektov se ugotovijo in predstavijo v konsolidirani (skupinski) bilanci stanja ločeno od dolgov in čistih sredstev/kapitala obvladujočega subjekta. Manjšinski deleži v čistih sredstvih/kapitalu sestojijo iz:
 - (i) Zneska na dan prvotne združitve (MRS 22 daje navodila v zvezi z izračunom tega zneska); in
 - (ii) Spremembe manjšinskega deleža v čistih sredstvih/kapitalu od dneva združitve.
40. Navodila za obračunavanje davkov, ki jih morajo plačati bodisi obvladujoči subjekt bodisi odvisni subjekti v zvezi z razdelitvijo zadržanih dobičkov

odvisnih subjektov obvladujočemu subjektu, se lahko najdejo v MRS 12, "Davki od dohodkov."

41. **Stanja in transakcije med subjekti znotraj sestavljenega subjekta (skupine) pa tudi iz njih izhajajoče neuresničene dobičke je treba v celoti izločiti. Neuresničene izgube, ki izhajajo iz poslov znotraj sestavljenega subjekta (skupine), je treba tudi v celoti izločiti, če stroškov ni možno nadomestiti.**
42. Stanja in posli med subjekti znotraj sestavljenega subjekta (skupine), vključno s prodajami, prenosi in prihodki, ki so temu posledično bili pripoznani ob zagotavljanju namenskih sredstev ali drugemu proračunskemu uporabniku, ter stroški in dividende se v celoti izločijo. Neuresničeni dobički, ki izhajajo iz poslov znotraj sestavljenega subjekta (skupine) in so vključeni v knjigovodski vrednosti sredstev, kot so zaloge ali osnovna sredstva, se v celoti izločijo. Neuresničene izgube, ki izhajajo iz poslov znotraj sestavljenega subjekta (skupine) in zmanjšujejo knjigovodsko vrednost sredstev, se tudi izločijo, če stroškov ni možno nadomestiti. MRS 12 daje navodila v zvezi s časovnouslykajevalimi razlikami, ki izhajajo iz izločitev neuresničenih dobičkov ali izgub iz poslov znotraj sestavljenega subjekta (skupine).
43. **Če so računovodski izkazi, ki se uporabljajo pri konsolidiranju (uskupinjevanju), sestavljeni na različne datume poročanja, je treba opraviti prilagoditve za učinke bistvenih poslov ali druge dogodke, ki nastanejo med temi datumi in datumom računovodskih izkazov obvladujočega subjekta. V vsakem primeru razlika med datumi poročanja ne sme biti večja kot tri mesece.**
44. Računovodski izkazi obvladujočega subjekta in njegovih odvisnih subjektov, uporabljeni pri pripravi konsolidiranih (skupinskih) računovodskih izkazov, so običajno pripravljene na isti datum. Če se datumi poročanja razlikujejo, odvisni subjekt pogosto zaradi potreb konsolidiranja (uskupinjevanja) pripravi računovodske izkaze na isti datum kot sestavljeni subjekt (skupina). Če je takšna priprava nepraktična, se lahko uporabijo računovodski izkazi pripravljene na različen datum poročanja, če razlika med njimi ni večja kot tri mesece. Načelo doslednosti zahteva, da morata biti dolžina poročevalnih obdobj in morebitna razlika v datumih poročanja iz obdobja v obdobje enaki.
45. **Konsolidirani (skupinski) računovodski izkazi se pripravljajo ob uporabi enotnih računovodskih usmeritev za podobne posle in druge poslovne dogodke v podobnih okoliščinah. Če je uporaba enotnih računovodskih usmeritev (drugih od podlag za računovodenje) pri pripravi konsolidiranih (skupinskih) računovodskih izkazov**

nepraktična, je to dejstvo treba razkriti skupaj s tistim delom postavk konsolidiranih (skupinskih) računovodskih izkazov, v zvezi s katerim so bile uporabljene različne računovodske usmeritve.

46. Če član sestavljenega subjekta (skupine) uporablja računovodske usmeritve, ki se razlikujejo od usmeritev sprejetih v konsolidiranih (skupinskih) računovodskih izkazih za podobne posle in dogodke v podobnih okoliščinah, je treba opraviti ustrezne prilagoditve v njegovih računovodskih izkazih, če se uporabljajo pri pripravi konsolidiranih (skupinskih) računovodskih izkazov.
47. Čisti dobiček ali izguba odvisnega subjekta se vključi v konsolidirane (skupinske) računovodske izkaze od dneva, na katerega prične veljati obvladovanje. Dobiček ali izguba iz poslovanja odvisnega subjekta, ki se odtuji, se vključi v konsolidiran (skupinski) izkaz prihodkov in odhodkov do dneva odtujitve, to je datum, na katerega obvladujoči subjekt preneha obvladovati odvisni subjekt. Razlika med iztržkom od odtujitve odvisnega subjekta in knjigovodsko vrednostjo njegovih sredstev, zmanjšanimi za dolgove na datum odtujitve, se pripozna v konsolidiranem (skupinskem) izkazu prihodkov in odhodkov kot čisti dobiček ali izguba iz odtujitve odvisnega subjekta. Zaradi zagotovitve primerljivosti računovodskih izkazov iz enega obračunskega obdobja s tistimi iz naslednjega, je treba pogosto zagotoviti dodatne informacije o vplivu pridobitev in odtujitev odvisnih subjektov v bilanci stanja na datum poročanja ter poslovnem izidu za obračunsko obdobje, pa tudi na ustrezne zneske prejšnjih obdobj.
48. Od dneva, ko subjekt preneha biti opredeljen kot odvisni subjekt in ne postane pridružen subjekt kot je opredeljeno v MRSJS 7 ali skupaj obvladovani subjekt kot je opredeljeno v MRSJS 8, mora biti obravnavan kot finančna naložba. MRS 39 daje navodila za računovodsko obravnavanje finančnih naložb.
49. Knjigovodski znesek finančne naložbe na datum, ko preneha biti odvisni subjekt, se obravnava kot tedanja nabavna vrednost.
50. **Manjšinske deležev kapitalu je treba v konsolidirani (skupinski) bilanci stanja prikazati ločeno od dolgov in čistih sredstev/kapitala obvladujočega subjekta. Tudi manjšinski deleži v čistem dobičku ali izgubi sestavljenega subjekta (skupine) je treba prikazati ločeno.**
51. Izgube, ki se nanašajo na manjšinski delež kapitala konsolidiranega (uskupinjenega) odvisnega subjekta, lahko presegajo manjšinski delež v čistih sredstvih/kapitalu odvisnega subjekta. Presežek in morebitne nadaljnje izgube, ki se nanašajo na manjšinski delež v kapitalu, bremenijo večinski delež, razen v obsegu do katerega ima manjšina zavezujočo obvezo

in je sposobna poravnati izgube. Če odvisni subjekt kasneje izkaže dobičke, se ti v celoti dodelijo večinskemu deležu kapitala, dokler ni poravnan tisti manjšinski delež izgub, ki ga je predhodno prevzela večina.

52. Če ima odvisni subjekt pomembne nabrane prednostne delnice, katerih lastniki so zunaj sestavljenega subjekta (skupine), izračuna obvladujoči subjekt svoj delež čistega dobička ali izgube po prilagoditvi prednostnih dividend odvisnega subjekta, ne glede na to ali so bile dividende objavljene (razkrite) ali ne.

Obračunavanje finančnih naložb v odvisne subjekte v ločenih računovodskih izkazih obvladujočega subjekta

53. **V ločenih računovodskih izkazih obvladujočega subjekta se finančne naložbe v odvisne subjekte, ki so vključene v konsolidirane (skupinske) računovodske izkaze, ali:**
- (a) **obračunajo na podlagi kapitalske metode, kot je opisana v MRSJS 7; ali**
 - (b) **obračunajo kot finančna naložba.**
54. **Odvisne subjekte, ki so izključeni iz konsolidiranja (uskupinjevanja), je treba obravnavati kot finančne naložbe v ločenih računovodskih izkazih obvladujočega subjekta.**
55. Navodila za obračunavanje finančnih naložb dajejo mednarodni in/ali nacionalni računovodski standardi.
56. V številnih državah obvladujoči subjeki predstavljajo ločene računovodske izkaze, da zadostijo zakonskim in drugim zahtevam.

Razkrivanje

57. **Poleg razkritij, ki jih zahteva 16. člen, so potrebna še naslednja razkritja:**
- (a) **V konsolidiranih (skupinskih) računovodskih izkazih je treba razkriti seznam bistvenih odvisnih subjektov, ki vsebuje njihova imena, državo, v katerih poslujejo (če je ta drugačna od države obvladujočega subjekta), razmerje lastniških deležev in – kjer je delež v obliki delnic – razmerje glasovalnih pavic (če se razlikuje od razmerja lastniških deležev);**
 - (b) **V konsolidiranih (skupinskih) računovodskih izkazih, kjer je uporabno, je treba razkriti:**
 - (i) **Razloge, zaradi katerih odvisni subjekt ni konsolidiran (uskupinjen);**

- (ii) **Ime odvisnega subjekta, v katerem je obvladujoči subjekt imetnik lastniških deležev in/ali ima glasovalne pravice v višini 50 %, skupaj s pojasnilom obstoja obvladovanja;**
 - (iii) **Ime vsakega subjekta, v katerem je lastniški delež večji od 50 %, vendar ne obvladuje subjekta, skupaj s pojsnilom neobstoja obvladovanje; in**
 - (iv) **Vpliv pridobitev in odtujitev odvisnih subjektov v bilanci stanja na datum poročanja, na poslovni izid obdobja poročanja in na ustrezne zneske iz prejšnjih obdobj; in**
- (c) **V ločenih računovodskih izkazih obvladujočega subjekta opis metode, uporabljene pri obračunavanju finančnih naložb v odvisne subjekte.**

Prehodne določbe

58. **Subjekti niso zavezani se ravnati po zahtevah 41. člena v zvezi z izločitvijo stanj in poslov med subjekti znotraj sestavljenega subjekta (skupine) za obračunska obdobja, ki se pričnejo na datum znotraj treh let po datumu prve uporabe tega standarda.**
59. Obvladujoči subjekti, ki uporabljajo ta standard, lahko imajo več odvisnih subjektov s pomembnim številom poslov med temi subjekti. Nekatere posle in stanja, ki jih je potrebno izločiti za namene priprave konsolidiranih (skupinskih) računovodskih izkazov sestavljenega subjekta (skupine), bo težavno ugotoviti. Zaradi tega 58. člen omogoča oprostitev zahteve za izločanje vseh stanj in poslov med subjekti znotraj sestavljenega subjekta (skupine).
60. **Če subjekti uporabijo prehodne določbe iz 58. člena, morajo razkriti dejstvo, da niso bila vsa stanja in posli, nastali med subjekti znotraj sestavljenega subjekta (skupine), izločeni.**

Datum uveljavitve

61. **Ta mednarodni računovodski standard za javni sektor se prične uporabljati za letne računovodske izkaze za obračunska obdobja, ki se začnejo 1. julija 2001 ali kasneje. Njegova uporaba pred tem datumom je priporočljiva.**
62. 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.

Primerjava z MRS 27

Mednarodni računovodski standard za javni sektor (MRSJS) 6 – Konsolidirani (skupinski) računovodski izkazi in obračunavanje finančnih naložb v odvisne subjekte je izpeljan predvsem iz mednarodnega računovodskega standarda (MRS) 27 - Konsolidirani (skupinski) računovodski izkazi in obračunavanje finančnih naložb v odvisna podjetja.. Glavne razlike med MRSJS 6 in MRS 27 so naslednje:

- Dodatne razlage k MRS 27 so vključene v MRSJS 6, da se pojasni uporabnost standardov pri računovodenju subjektov javnega sektorja.
- MRSJS 6 uporablja v določenih primerih drugačno izrazoslovje kot MRS 27. Najpomembnejši primeri so uporaba izrazov »subjekt«, »prihodek«, »izkaz prihodkov in odhodkov«, »čista sredstva/kapital«, »obvladujoč subjekt« in »odvisni subjekt« v MRSJS 6. Enakovredni izrazi v MRS 27 so »podjetje«, »dohodek«, »izkaz poslovnega izida«, »kapital«, »obvladujoče podjetje« in »odvisno podjetje.«
- MRSJS 6 vsebuje različne opredelitve strokovnih pojmov kot pa MRS 27 (8. člen).
- MRSJS 6 vsebuje prehodne določbe, ki dovoljujejo subjektom, da ne izločijo vseh stanj in poslov med subjekti znotraj sestavljenega subjekta (skupine) za obdobja poročanja, ki se pričnejo na datum znotraj treh let po datumu prvega prevzema tega standarda.