

## **MRSJS 7—OBRAČUNAVANJE FINANČNIH NALOŽB V PRIDRUŽENE SUBJEKTE**

### **Potrditev**

Ta mednarodni računovodski standard za javni sektor izhaja predvsem iz mednarodnega računovodskega standarda (MRS) 28 – 'Obračunavanje finančnih naložb v pridružena 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 28 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](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 7—OBRAČUNAVANJE FINANČNIH NALOŽB V PRIDRUŽENE SUBJEKTE

### VSEBINA

	Člen
Področje.....	1–5
Opredelitve pojmov .....	6–17
Naložbena metoda.....	7
Sestavljeni subjekt (skupina).....	8–10
Kapitalska metoda.....	11
Prihodnje gospodarske koristi ali možne storitve.....	12
Podjetja pod nadzorom države .....	13
Čista sredstva/kapital.....	14
Bistveni vpliv .....	15–17
Konsolidirani (skupinski) računovodski izkazi.....	18–22
Ločeni računovodski izkazi investitorja (naložbenika).....	23–28
Uporaba kapitalske metode.....	29–37
Izgube zaradi oslabitve.....	37
Davki od dohodkov.....	38
Pogojne obveznosti.....	39
Razkrivanje.....	40–42
Datum uveljavitve.....	43–44
Primerjava z MRS 28	

*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, uporabi ta Standard pri naložbeniku za finančne naložbe v pridružene subjekte, kjer finančna naložba v pridruženi subjekt privede do lastniškega deleža v obliki lastništva delnic ali druge formalne sestave kapitala.**
2. Ta standard daje podlage za obračunavanje lastniških deležev v kapitalu pridruženega subjekta, kjer finančna naložba v drug subjekt povzroča naložbeniku tveganja in nagrade povezane z lastniškim deležem. Ta standard se uporablja samo pri finančnih naložbah v formalne sestave kapitala (ali njegovih ekvivalentov) investitorja (naložbenika). Formalna sestava kapitala predstavlja delež v kapitalu ali enakovredno obliko enotnega kapitala kot so naložbe v vzajemne sklade, vendar lahko vključuje tudi druge kapitalske sestave, v katerih je naložbenikov delež v kapitalu zanesljivo izmerjen. Zanesljive izmere lastniškega deleža v kapitalu ni možno pridobiti, kjer je sestava kapitala slabo opredeljena.
3. Nekatera vplačila subjektov javnega sektorja se lahko omenjajo kot 'finančne naložbe', vendar ne predstavljajo lastniškega deleža v kapitalu. Na primer subjekt javnega sektorja lahko opravi pomembno investicijo (naložbo) pri razvoju bolnišnice, ki je v lasti in jo upravlja dobrodelna ustanova. Ker so takšni prispevki po naravi nepovratni, mu omogočajo udeležbo v poslovanju bolnišnice, dobrodelna ustanova pa je odgovorna za uporabo javnega denarja. Vplačila subjekta javnega sektorja ne utemeljujejo lastniškega deleža, saj bi dobrodelna ustanova lahko iskala alternativno financiranje in bi s tem preprečila subjektu javnega sektorja udeležbo v poslovanju bolnišnice. Zato subjekt javnega sektorja ni izpostavljen tveganjem niti ne uživa nagrad, ki so povezane z lastniškim deležem v kapitalu.
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 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 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, v katerem ima investitor (naložbenik) bistven vpliv in ki ni niti odvisni subjekt niti investitorjevo (naložbenikovo) skupno vlaganje (skupni podvig).

**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.

**Naložbena metoda** je metoda obračunavanja, pri kateri se investicija (naložba) evidentira po nabavni vrednosti. Izkaz prihodkov in odhodkov kaže prihodke iz finančne naložbe, samo kolikor jih investitor (naložbenik) prejme pri razdelitvi skupnih čistih presežkov od investiranca (naložbenca), ki so nastali po datumu, ko je bila finančna naložba pridobljena.

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

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

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

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

**Podjetje pod nadzorom države** je subjekt z naslednjimi značilnostmi:

(a) je pooblaščen za poslovanje v svojem imenu;

- (b) so mu bile dodeljene finančne in poslovne pristojnosti, da lahko posluje;
- (c) prodaja blago in storitev drugim subjektom pod običajnimi pogoji poslovanja z namenom doseči dobiček ali pokriti celotne stroške;
- (d) ni odvisen od stalnega financiranja s strani države, da bi bil delujoči subjekt (razen pri premišljenih nakupih izločkov); in
- (e) ga obvladuje subjekt javnega sektorja.

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

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

Obveznosti so sedanje obveze subjekta, ki so rezultat preteklih dogodkov in katerih poravnavanje bo povzročilo 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.

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 odločanju o finančnih in poslovnih usmeritvah investiranja (naložbenca), vendar brez obvladovanja teh usmeritev.

#### Naložbena metoda

7. Po naložbeni metodi naložbenik evidentira finančno naložbo po nabavni vrednosti. Naložbenik pripozna prihodke samo v obsegu do katerega je

upravičen pri razdeljevanju bilančnega čistega presežka investiranca (naložbenca), nastalega po dnevu pridobitve naložbe. Upravičenja, ki so dospela ali so bila prejeta in presegajo omenjene presežke, se upoštevajo kot vračilo finančne naložbe in se pripoznajo kot zmanjšanje nabavne vrednosti finančne naložbe.

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

8. Izraz »sestavljeni subjekt« se v tem standardu uporablja za potrebe računovodskega poročanja za skupino subjektov, ki jo sestavljajo obvladujoči subjekt in katerikoli odvisni subjekti.
9. Drugi izrazi, ki so občasno uporabljeni kot sestavljeni subjekt so »upravni subjekt«, »finančni subjekt«, »konsolidiran (uskupinjen) subjekt« in »skupina«.
10. 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 (skupina), ki vključuje subjekte, ki zagotavljajo stanovanja po neprofitnih najemninah, kot tudi subjekte, ki zagotavljajo stanovanja po tržnih pogojih.

### **Kapitalska metoda**

11. Po kapitalski metodi se finančna naložba najprej evidentira po nabavni vrednosti, knjigovodska vrednost pa se poveča ali zmanjša, tako da se pripozna investitorjev (naložbenikov) delež v čistem presežku ali primanjkljaju naložbe po datumu pridobitve. Razporeditve, prejete od investiranca (naložbenca), zmanjšujejo knjigovodsko vrednost finančne naložbe. Prilagoditve knjigovodski vrednosti so morda prav tako potrebne, zaradi sprememb investitorjevega (naložbenikovega) sorazmernega deleža v kapitalu, investiranca (naložbenca), kot posledica sprememb investirančevega (naložbenčevega) kapitala, ki niso vključene v izkaz prihodkov in odhodkov. Med takimi spremembami so tudi tiste, ki so posledica prevrednotenja opredmetenih osnovnih sredstev in finančnih naložb, tečajnih razlik in prilagoditev zaradi razlik, ki nastanejo pri poslovnih združitvah.

### **Prihodnje gospodarske koristi ali možne storitve**

12. Sredstva zagotavljajo subjektom način doseganja njihovih nemenov. 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 javna 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 nekatere omejene obveznosti opravljanja javne službe, v skladu s katerimi morajo nekaterim posameznikom in organizacijam v skupnosti zagotavljati blago in v 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**

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.

### **Bistveni vpliv**

15. Bistveni vpliv investitorja (naložbenika) nad investirancem (naložbencem), je stvar presoje, ki temelji na vrsti razmerja med investitorjem (naložbenikom) in investirancem (naložbencem), ter opredelitvi bistvenega vpliva v tem standardu. Ta standard se uporablja samo za tiste pridružene subjekte, v katerih ima subjekt lastniški delež.
16. Obstoj bistvenega vpliva investitorja (naložbenika) je običajno možno dokazati na enega ali več naslednjih načinov:
- (a) zastopstvo v upravnem odboru ali ustreznem organu upravljanja investiranca (naložbenca);
  - (b) sodelovanje v procesih oblikovanja usmeritev
  - (c) pomembni posli med investitorjem (naložbenikom) in investirancem (naložbencem);
  - (d) medsebojna izmenjava vodilnega osebja; ali
  - (e) zagotavljanje bistvenih strokovnih informacij.

17. Če ima naložbenik lastniški delež v obliki delnic in ima neposredno ali posredno prek odvisnih subjektov v lasti 20 % ali več glasovalnih pravic investiranca (naložbenca), velja predpostavka, da ima investitor (naložbenik) bistveni vpliv, razen če je mogoče nedvoumno dokazati, da temu ni tako. Velja tudi obratno: če ima investitor (naložbenik) neposredno ali posredno prek odvisnih subjektov v lasti manj kot 20 % glasovalnih pravic investiranca (naložbenca), velja predpostavka, da investitor (naložbenik) nima bistvenega vpliva, razen če je tak vpliv mogoče nedvoumno dokazati. Pomemben ali večinski delež drugega investitorja (naložbenika) še ne izključuje možnost, da ima nek naložbenik bistveni vpliv.

### **Konsolidirani (skupinski) računovodski izkazi**

18. **Finančna naložba v pridruženi subjekt mora biti v konsolidiranih (skupinskih) računovodskih izkazih obračunana po kapitalski metodi, razen kadar se finančna naložba pridobi in poseduje zgolj z namenom odtujitve v bližnji prihodnosti. V tem primeru je finančna naložba obračunana po naložbeni metodi.**
19. Pripoznavanje prihodkov na podlagi vplačil ni nujno ustrezno merilo prihodkov, ki jih investitor (naložbenik) ustvari na podlagi finančne naložbe v pridruženi subjekt, saj so lahko sredstva, prejeta z razporeditvijo malo povezana z dosežki pridruženega subjekta. Kjer pridruženi subjekt nima dobičkonosne namene, bo uspešnost naložbe ugotovljena s kazalniki kot so stroški izločkov in celovito nudenje storitev. Ker ima investitor (naložbenik) bistven vpliv nad investirancem (naložbencem), je investitor (naložbenik) v precejšnji meri odgovoren za uspešnost poslovanja pridruženega subjekta in temu posledično za dobičkonostnost svoje naložbe. Investitor (naložbenik) obračuna svoje upraviteljstvo z razširitvijo obsega svojih konsolidiranih (skupinskih) računovodskih izkazov, tako da vključi svoj delež v čistem presežku ali primanjkljaju pridruženega subjekta in tako zagotovi analizo zaslužkov in naložb, na podlagi katerih je mogoče izračunati uporabnejše kazalnike. Uporaba kapitalске metode zato ponuja več informativnega poročanja o čistih sredstvih/kapitalu in čistem presežku ali primanjkljaju naložbenika.
20. Finančna naložba v pridruženi subjekt se obračuna po naložbeni metodi, če ta posluje v okviru strogih dolgoročnih omejitev, ki bistveno zmanjšujejo njegovo zmožnost prenesti sredstva ali zagotavljati druge nefinančne koristi investitorju (naložbeniku) ali komu drugemu v njegovem imenu. Finančne naložbe v pridruženi subjekt se obračunavajo po naložbeni metodi tudi takrat, ko je finančna naložba pridobljena in se poseduje izključno z namenom odtujitve v bližnji prihodnosti.

21. **Naložbenik mora prenehati uporabljati kapitalsko metodo od dne, ko:**
- (a) nima več bistvenega vpliva na pridruženi subjekt, obdrži pa bodisi vso finančno naložbo bodisi njen del; ali
  - (b) uporaba kapitalske metode ni več ustrezna, ker pridruženi subjekt posluje v okviru strogih dolgoročnih omejitev, ki bistveno zmanjšajo njegovo zmožnost prenesti sredstva ali zagotavljati druge nefinančne koristi naložbeniku ali komu drugemu v njegovem imenu.

**Knjigovodska vrednost finančne naložbe na omenjeni datum je v naslednjem obdobju obravnavana kot nabavna vrednost finančne naložbe.**

22. Subjekt ne sme uporabljati kapitalske metode, če stroge dolgoročne omejitve vplivajo na preprečevanje ali pomembno preprečevanje investiranja (naložbenca), da prenese sredstva ali zagotavlja druge nefinančne koristi investitorju (naložbeniku). Kjer pridruženi subjekt nima namen doseganja dobička (na primer urad za socialno skrbstvo), pridruženemu subjektu mogoče tudi ni možno prenesti sredstev investitorju (naložbeniku), vendar je lahko kljub temu zmožen nuditi storitve koristnikom v skladu z nameni investitorja (naložbenika).

### **Ločeni računovodski izkazi investitorja (naložbenika)**

23. **Finančna naložba v pridruženi subjekt, vključena v ločene računovodske izkaze investitorja (naložbenika), ki izdaja konsolidirane (skupinske) računovodske izkaze, se:**
- (a) obračuna po kapitalski metodi ali naložbeni metodi, katerakoli je uporabljena za pridruženi subjekt v investitorjevih (naložbenikovih) konsolidiranih (skupinskih) računovodskih izkazih; ali
  - (b) obračuna kot finančna naložba.
24. Navodila za obračunavanje finančnih naložb dajejo mednarodni in/ali nacionalni računovodski standardi.
25. Pripravljanje konsolidiranih (skupinskih) računovodskih izkazov samo zase ne odpravi potrebe po investitorjevih (naložbenikovih) ločenih računovodskih izkazih.
26. **Finančna naložba v pridruženi subjekt, ki je vključen v računovodskih izkazih investitorja (naložbenika), ki ne izdaja konsolidiranih (skupinskih) računovodskih izkazov, se:**

- (a) **obračuna po kapitalski metodi ali naložbeni metodi, katerakoli bi bila ustrezna za pridruženi subjekt, če bi investitor (naložbenik) izdajal skupinske računovodske izkaze; ali**
  - (b) **obračuna kot finančna naložba.**
27. Navodila za obračunavanje finančnih naložb dajejo mednarodni in/ali nacionalni računovodski standardi.
28. Investitorju (naložbeniku), ki ima finančne naložbe v pridružene subjekte, ni potrebno izdati konsolidiranih (skupinskih) računovodskih izkazov, ker nima obvladujočih subjektov. Ustrezno je, da tak investitor (naložbenik) zagotovi enake informacije o svojih finančnih naložbah v pridruženi subjekt kot tisti subjekti, ki izdajajo konsolidirane (skupinske) računovodske izkaze.

### Uporaba kapitalske metode

29. Mnogi postopki, ki so ustrezni za uporabo kapitalske metode, so podobni postopkom konsolidiranja (uskupinjevanja), ki jih določa MRSJS 6. Poleg tega so širše zamisli, na katerih so zasnovani postopki konsolidiranja (uskupinjevanja) pri pridobitvi odvisnega subjekta, uveljavljene pri pridobitvah finančnih naložb v pridružene subjekte.
30. **Kjer je pridruženi subjekt obračunan po kapitalski metodi, se neuresničeni presežki in primanjkljaji iz poslov med investitorjem (naložbenikom ali njegovimi odvisnimi subjekti) in pridruženimi subjekti izločijo v obsegu investitorjevega (naložbenikovega) deleža v pridruženem subjektu. Neuresničeni primanjkljaji se ne izločijo, če posli dajejo dokaze o oslabitvi prenesenih sredstev.**
31. Finančna naložba v pridruženi subjekt se obračuna po kapitalski metodi od dne, od katerega ustreza opredelitvi pridruženega subjekta. Navodila za obračunavanje morebitne razlike (pozitivne ali negativne) med nabavno vrednostjo pridobitve in investitorjevega (naložbenikovega) deleža v poštenih vrednostih ugotovljivih čistih sredstev pridruženega subjekta daje Mednarodni računovodski standard (MRS) 22 - Poslovne združitve. Opravi se ustrezna prilagoditev investitorjevega (naložbenikovega) deleža presežkov ali primanjkljajev po pridobitvi z obračunom:
- (a) amortizacije amortizirljivih sredstev na podlagi njihove poštene vrednosti; in
  - (b) amortizacije razlike med nabavno vrednostjo finančne naložbe in investitorjevim (naložbenikovim) deležem v poštenu vrednosti ugotovljivih čistih sredstev.

32. Pri uporabi kapitalske metode uporablja investitor (naložbenik) najnovejše računovodske izkaze pridruženega subjekta, ki so navadno pripravljene na isti datum kot računovodski izkazi investitorja (naložbenika). Če se datumi poročanja investitorja (naložbenika) in pridruženega subjekta razlikujejo, pridružen subjekt pogosto zaradi potreb investitorja (naložbenika) pripravi računovodske izkaze na isti datum, kot so pripravljene računovodski izkazi investitorja (naložbenika). Če je to nepraktično, je dovoljeno uporabiti računovodske izkaze, pripravljene na različni datum poročanja. Načelo doslednosti zahteva, da sta dolžina poročevalskih obdobj in morebitna razlika v datumih poročanja iz obdobja v obdobje enaki.
33. Če se uporabljajo računovodski izkazi z različnimi datumi poročanja, so potrebne prilagoditve za učinke morebitnih bistvenih dogodkov ali drugih poslovnih dogodkov med investitorjem (naložbenikom) in pridruženim subjektom, ki nastanejo med datumom računovodskih izkazov pridruženega subjekta in datumom investitorjevih (naložbenikovih) računovodskih izkazov.
34. Investitorjevi (naložbenikovi) računovodski izkazi se navadno pripravljajo tako, da upoštevajo enotne računovodske usmeritve za podobne posle in druge poslovne dogodke v podobnih okoliščinah. V mnogih primerih, ko pridružen subjekt uporablja računovodske usmeritve, drugačne od tistih, ki jih uporablja investitor (naložbenik) za podobne posle in druge poslovne dogodke v podobnih okoliščinah, se opravijo ustrezne prilagoditve računovodskim izkazom pridruženega subjekta, če jih investitor (naložbenik) koristi pri uporabi kapitalske metode. Če omenjenih prilagoditev dejansko ni možno izračunati, se to dejstvo običajno razkrije.
35. Če ima pridružen subjekt pomembne nabrane prednostne delnice, katerih lastniki so zunaj sestavljenega subjekta, investitor (naložbenik) izračuna svoj delež čistih presežkov ali primanjkljajev po prilagoditvi prednostnih dividend, ne glede na to ali so bile dividende napovedane (objavljene) ali ne.
36. Če je po kapitalski metodi investitorjev (naložbenikov) delež v primanjkljajih pridruženega subjekta enak ali večji kot knjigovodska vrednost finančne naložbe, investitor (naložbenik) običajno preneha vključevati svoj delež v nadaljnjih primanjkljajih. Finančna naložba se izkaže z vrednostjo 'nič'. Dodatni primanjkljaji se pripoznajo v obsegu, za katerega ima investitor (naložbenik) obveznosti ali je opravil plačila v imenu pridruženega subjekta, da bi izpolnil obveze pridruženega subjekta, za katere je investitor (naložbenik) jamčil ali se kako drugače zavezal. Če pridružen subjekt kasneje izkazuje presežek, investitor (naložbenik) znova vključuje svoj delež čistega presežka šele potem, ko je njegov delež čistega presežka enak deležu nepripoznanih čistih primanjkljajev.

### **Izgube zaradi oslabitve**

37. Če je kako znamenje, da utegne finančna naložba v pridruženi subjekt biti oslabiljena, upošteva subjekt ustrezne mednarodne in/ali nacionalne standarde v zvezi z obračunavanjem takšnih oslabitev.

### **Davki od dohodkov**

38. Navodila za obračunavanje davkov od dohodkov v zvezi z finančnimi naložbami v pridružene subjekte daje MRS 12 - Davki od dohodkov.

### **Pogojne obveznosti**

39. V skladu z ustreznimi standardi, ki urejajo rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva, investitor (naložbenik) razkrije:
- (a) svoj delež v pogojnih obveznostih pridruženega subjekta, pri katerih je tudi pogojno odgovoren;
  - (b) tiste pogojne obveznosti, ki nastanejo, ker je investitor (naložbenik) solidarno odgovoren za vse obveznosti pridruženega subjekta; in
  - (c) njegov delež v pogojnih sredstvih pridruženega subjekta.

## Razkrivanje

40. **Potrebna so naslednja razkritja:**
- (a) seznam in opis bistvenih pridruženih subjektov, vključno z razmerjem lastniškega deleža in, če je različno, z razmerjem glasovalnih pravic; in
  - (b) metode, uporabljene pri obračunavanju omenjenih finančnih naložb.
41. **Finančne naložbe v pridružene subjekte, obračunane po kapitalski metodi, je treba razvrstiti kot nekratkoročna sredstva in jih razkriti kot ločeno postavko v bilanci stanja. Investitorjev (naložbeniko) delež v čistem presežku ali primanjkljaju iz take finančne naložbe je treba razkriti kot ločeno postavko v izkazu prihodkov in odhodkov. Ločeno je treba razkriti tudi investorjev (naložbenikov) delež v drugih (izrednih) postavkah ali postavkah iz prejšnjih obdobj.**
42. MRSJS 1 - Predstavljanje računovodskih izkazov tudi zahteva, da se delež čistega presežka ali primanjkljaja pridruženega subjekta, obračunan po kapitalski metodi računovodskega obravnavanja, predstavi v izkazu prihodkov in odhodkov.

## Datum uveljavitve

43. **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.**
44. 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 28

Mednarodni računovodski standard za javni sektor (MRSJS) 7 - Obračunavanje finančnih naložb v pridružene subjekte” je izpeljan predvsem iz mednarodnega računovodskega standarda (MRS) 28 - Obračunavanje finančnih naložb v pridružena podjetja.” Glavne razlike med MRSJS 7 in MRS 28 so naslednje:

- Dodatne razlage k MRS 28 so vključene v MRSJS 7, da se pojasni uporabnost standardov pri računovodenju subjektov javnega sektorja.
- MRSJS 7 se uporablja za vse finančne naložbe v pridružene subjekte, v katerih je investitor (naložbenik) imetnik lastniških deležev pridruženega subjekta v obliki delničarstva ali druge formalne sestave kapitala. MRS 28 ne vsebuje podobnih zahtev lastniškega deleža. Ni verjetno, da se bi se lahko uporabilo računovodenje po kapitalski metodi, razen če ima pridruženi subjekt formalno ali drugače zanesljivo izmerljivo sestavo kapitala.
- MRSJS 7 uporablja v določenih primerih drugačno izrazoslovje kot MRS 28. Najpomembnejši primeri so uporaba izrazov »subjekt«, »prihodek«, »izkaz prihodkov in odhodkov« in »čista sredstva/kapital« v MRSJS 7. Enakovredni izrazi v MRS 28 so »podjetje«, »dohodek«, »izkaz poslovnega izida« in »kapital«.
- MRSJS 7 vsebuje različne opredelitve strokovnih pojmov kot pa MRS 28 (6. člen).
- Tako kot MRS 28 tudi ta standard omogoča, da se finančna naložba v pridruženi subjekt vključi v ločene računovodske izkaze investitorja (naložbenika), ki izdaja konsolidirane (skupinske) računovodske izkaze, po nabavni vrednosti ali jih obračuna z uporabo kapitalske metode. Mednarodni računovodski standard 28 tudi omogoča, da se takšne finančne naložbe v pridružena podjetja obračunavajo kot finančna sredstva, ki so razpoložljiva za prodajo in opisana v Mednarodnem računovodskem standardu 39 'Finančni instrumenti: Pripoznavanje in merjenje'. Primerjalno ta standard dovoljuje, da se takšne finančne naložbe obračunavajo na enak način kot druge finančne naložbe v računovodskih izkazih investitorja (naložbenika).