

## **MRSJS 8—RAČUNOVODSKO POROČANJE DELEŽEV V SKUPNIH VLAGANJIH (PODVIĞIH)**

### **Potrditev**

Ta mednarodni računovodski standard za javni sektor izhaja predvsem iz mednarodnega računovodskega standarda (MRS) 31, Deleži v skupnih vlaganjih (podvigih), 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 nadomestila SMRS. Mednarodni računovodski standardi, ki jih je izdal SMRS, ostajajo v veljavi dokler jih UOMRS ne spremeni ali prekliče. Izvlečki iz MRS 31 so v tej publikaciji Odbora za javni sektor, ki deluje v okviru Mednarodnega združenja 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 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 8—RAČUNOVODSKO POROČANJE DELEŽEV V SKUPNIH VLAGANJIH (PODVIGIH)

### VSEBINA

	Člen
Področje.....	1–4
Opredelitve pojmov .....	5–17
Obvezujoči dogovor .....	6–9
Sestavljeni subjekt (skupina).....	10–12
Oblike skupnih vlaganj (podvigov).....	13–14
Prihodnje gospodarske koristi ali možne storitve.....	15
Podjetje pod nadzorom države .....	16
Čista sredstva/kapital.....	17
Skupaj obvladovano poslovanje .....	18–22
Skupaj obvladovana sredstva.....	23–29
Skupaj obvladovani subjekti.....	30–50
Konsolidirani (skupinski) računovodski izkazi vlagatelja .....	36–49
Primerjalna rešitev - sorazmerno konsolidiranje (uskupinjevanje) .....	36–42
Druga dovoljena rešitev-Kapitalska metoda.....	43–45
Izjeme od primerjalne in druge dovoljene rešitve .....	46–49
Ločeni računovodski izkazi vlagatelja .....	50
Posli med vlagateljem in skupnim vlaganjem.....	51–53
Poročanje o deležih v skupnih vlaganjih v investitorjevih (naložbenikovih) računovodskih izkazih .....	54–55
Izvajalci skupnih vlaganj .....	56–57
Razkrivanje.....	58–62
Prehodne določbe.....	63–65
Datum uveljavitve.....	66–67
Primerjava z MRS 31	

*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 obračunavanju sredstev, dolgov, prihodkov in odhodkov skupnega vlaganja (podviga) v računovodskih izkazih vlagatelja in investitorja (naložbenika) ne glede na sestavo ali obliko, v katerih se posli skupnega vlaganja (podviga) izvajajo.**
2. Ta standard se uporablja pri obračunavanju deležev v skupnih vlaganjih (podvigih).
- 3. Ta standard se uporablja za vse subjekte javnega sektorja razen za podjetja pod nadzorom države.**
4. Podjetja pod nadzorom države morajo ravnati v skladu z mednarodnimi računovodskimi standardi (MRS), ki jih izdaja Odbor za mednarodne računovodske standarde. Smernica Odbora za javni sektor številka 1, »Računovodsko poročanje podjetij pod nadzorom države« določa, da morajo MRS upoštevati vsa podjetja, ne glede ali delujejo v zasebnem ali javnem sektorju. Skladno s tem smernica številka 1 priporoča, da morajo podjetja pod nadzorom države predstavljati računovodske izkaze v vseh bistvenih pogledih v skladu z MRS.

## **Opredelitve pojmov**

- 5. V tem standardu so uporabljeni naslednji 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 ali možne storitve.

**Pridružen subjekt** je subjekt, kjer ima investitor (naložbenik) bistveni vpliv in ni niti odvisni subjekt niti investitorjevo (naložbenikovo) skupno vlaganje (skupni podvig).

**Denarna sredstva** sestavljajo gotovina in vloge na vpogled.

**Denarni tokovi** so pritoki in odtoki denarja in denarnih ustreznikov.

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

**Vplačila (vloži) 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** pomenijo 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** (za namen tega standarda) 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 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 razdelitve 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 (podvigu)** je pogodbeni oseba v skupnem vlaganju (podvigu) in ne obvladuje tega skupnega vlaganja.

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

**Skupno vlaganje (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.

**Sorazmerno konsolidiranje (uskupinjevanje)** je metoda obračunavanja in poročanja, pri kateri je vlagatelj del v vsakem sredstvu,

**obveznostih, prihodkih in odhodkih skupaj obvladovanega subjekta povezan s podobnimi postavkami v vlagateljevih računovodskih izkazih ali izkazan kot posebna postavka v vlagateljevih računovodskih izkazih.**

**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.**

**Vlagatelj je oseba v skupnem vlaganju (podvigu) in ima skupno obvladovanje nad tem skupnim vlaganjem.**

### Obvezujoči dogovor

6. Obstoj obvezujočega dogovora razlikuje deleže, ki zajemajo skupno obvladovanje, od naložb v pridružene subjekte, v katerih ima investitor (naložbenik) bistveni vpliv (glej Mednarodni računovodski standard za javni sektor (MRSJS) 7 - Obračunavanje naložb v pridružene subjekte). Za namen tega standarda zajema dogovor vse obvezujoče dogovore med vlagatelji. Po vsebini dogovor prinaša osebam podobne pravice in obveznosti kot bi bile v obliki pogodbe. Na primer dve ministrstvi lahko skleneta formalni dogovor za prevzem skupnega vlaganja (podviga), vendar dogovor ne predstavlja pravne pogodbe, ker v tem pravnem redu posamezna ministrstva niso ločeni pravni subjekti s pravico sklepanja pogodb. Posli, ki nimajo obvezujočega dogovora kot podlage za skupno obvladovanje, niso skupno vlaganje (skupni podvigi) za namene tega standarda.
7. Dogovor je lahko razviden na različne načine, na primer na podlagi pogodbe med vlagatelji ali zapisnikov razprav med vlagatelji. V nekaterih primerih je dogovor vključen v veljavno zakonodajo, členih ali drugih podzakonskih predpisih skupnega vlaganja (podviga). Ne glede na obliko je dogovor ponavadi pisen in opredeljuje zadeve kot so:
  - (a) dejavnost, trajanje in obveznosti poročanja skupnega vlaganja (podviga);
  - (b) imenovanje upravnega odbora ali ustreznega organa upravljanja skupnega vlaganja (podviga) in glasovalne pravice vlagateljev;
  - (c) kapitalski vložki (vplačila) vlagateljev in
  - (d) vlagateljeve delitve učinkov, prihodkov, stroškov, presežkov ali primanjkljajev ter denarnih tokov skupnega vlaganja (podviga).

8. Dogovor povzroča skupno obvladovanje nad skupnim vlaganjem (podvigom). Takšna zahteva zagotavlja, da noben posamezen vlagatelj enostransko ne obvladuje poslov. Dogovor opredeljuje tiste odločitve na področjih, ki so bistvena za cilje skupnega vlaganja (podviga) in zahtevajo odobritev vseh vlagateljev, in tiste odločitve, ki zahtevajo odobritev določene večine vlagateljev.
9. Dogovor lahko določa enega vlagatelja kot izvajalca ali poslovodnika skupnega vlagana (podviga). Izvajalec ne obvladuje skupnega vlaganja (podviga), temveč deluje v okviru finančnih in poslovnih usmeritev, ki so jih vlagatelji sprejeli v skladu z dogovorom in so prenesene izvajalcu. Če ima izvajalec pravico postavljati finančne in poslovne usmeritve poslovanja, potem obvladuje vlaganje (podvig) in je vlaganje (podvig) odvisni subjekt izvajalca in ne skupno vlaganje (skupni podvig).

### Sestavljeni subjekt

10. Izraz »sestavljeni subjekt« se v tem standardu uporablja za potrebe računovodskega poročanja za skupino subjektov, ki jo sestavljajo obvladujoči subjekt in odvisni subjekti.
11. Drugi izrazi, ki so občasno uporabljeni kot gospodarski subjekt so »upravni subjekt«, »finančni subjekt«, »uskupinjen subjekt« in »skupina«.
12. Sestavljeni subjekt lahko pomeni tako podjetja, ki zasledujejo socialne usmeritve kot tudi tržne namene. Na primer, ministrstvo pristojno za stanovanjske zadeve je lahko sestavljeni subjekt, ki vključuje subjekte, ki zagotavljajo stanovanja po neprofitnih najemninah, kot tudi subjekte, ki zagotavljajo stanovanja na tržnih podlagah.

### Oblike skupnih vlaganj (podvigov)

13. Mnogo subjektov javnega sektorja uvaja skupna vlaganja (podvige) zaradi izvedbe raznolikih poslov. Narava teh poslov sega od tržnih vlaganj (podvigov) do preskrbe brezplačnih javnih storitev. Pogoji skupnega vlaganja (podviga) so določeni v pogodbi ali drugem obvezujočem dogovoru in ponavadi določajo začetno vlogo vsakega skupnega vlagatelja ter delež prihodkov ali drugih koristi (če sploh so) in stroškov vsakega skupnega vlagatelja
14. Skupna vlaganja (podvigi) imajo različne oblike in sestavo. Ta standard opredeljuje tri značilne vrste – skupaj obvladovano poslovanje, skupaj obvladovana sredstva in skupaj obvladovane subjekte, kar se vse običajno označuje in ustreza opredelitvi skupnih vlaganj (podvigov). Za vse skupne vlaganja (podvige) veljata tile značilnosti:
  - (a) dva ali več vlagateljev zavezuje sporazum in

- (b) sporazum vzpostavlja skupno obvladovanje.

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

15. Sredstva zagotavljajo subjektom način doseganja njihovih namenov. Sredstva, ki se uporabljajo za dobavo blaga in storitev, v skladu z nameni subjekta, vendar neposredno ne ustvarjajo čistih denarnih pritokov, so pogosto opredeljena kot »možne storitve«. Sredstva, ki so uporabljena za ustvarjanje čistih denarnih pritokov, so pogosto opredeljena kot »prihodnje gospodarske koristi«. S ciljem vključiti vse namene za katere se lahko uporabljajo sredstva, se v tem standardu uporablja izraz »prihodnje gospodarske koristi ali možne storitve« za opis vseh bistvenih značilnosti sredstev.

### **Podjetja pod nadzorom države**

16. Podjetja pod nadzorom države vključujejo tako gospodarska podjetja, kot so javne gospodarske službe in finančna podjetja, kot so finančne 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 v storitve bodisi brez plačila ali po bistveno nižji ceni. MSRJS 6 »Konsolidirani (skupinski) računovodski izkazi in obračunavanje finančnih naložb v odvisne subjekte« podaja navodila glede ugotavljanja obvladovanja za namene računovodskega poročanja in ali je v zvezi s tem potrebno ugotoviti ali podjetje pod nadzorom države obvladuje drugi subjekt javnega sektorja.

### **Čista sredstva /kapital**

17. Izraz »čista sredstva/kapital« se v tem standardu uporablja za preostalo vrednost v bilanci stanja (sredstva manj obveznosti). Čista sredstva/kapital so lahko pozitivna ali negativna. Namesto izraza »čista sredstva/kapital« se lahko uporabljajo tudi drugi izrazi, če je njihov pomen jasen.

### **Skupaj obvladovano poslovanje**

18. Delovanje nekaterih skupnih vlaganj (podvigov) zahteva uporabo sredstev in drugih dejavnikov vlagateljev, ne pa ustanovitev družbe, partnerstva ali drugega subjekta, ali finančnega ustroja, ločenega od vlagateljev. Vsak vlagatelj uporablja lastna opredmetena osnovna sredstva in skrbi za lastne zaloge. Pri tem se mu pojavljajo lastni stroški in obveznosti, skrbi pa tudi za lastne finance, kar predstavlja njegove lastne obveznosti. Dejavnosti skupnega vlaganja (podviga) lahko opravljajo zaposleni pri vlagatelju, skupaj s podobnim delovanjem samega vlagatelja. Pogodba o skupnem

vlaganju (podvigu) običajno določa način delitve prihodkov od prodaje skupnih proizvodov ali storitev in skupaj nastalih stroškov med vlagatelji.

19. Za skupaj obvladovano poslovanje gre na primer, ko dva ali več vlagateljev združi(ta) svoje poslovanje, dejavnike in znanje za skupno proizvodnjo, trženje in prodajanje kakega proizvoda, na primer letala. Vsak od vlagateljev opravlja različne dele proizvodnega procesa. Vsak vlagatelj prevzame lastne stroške in je udeležen v prihodkih od prodaje letala, pri čemer je delež določen v skladu s pogodbenim sporazumom. Nadaljnji primer sta dva subjekta, ki združita poslovanje, dejavnike in znanje zaradi skupnega izvajanja storitve, kot je nega starostnikov, v skladu s pogodbenim sporazumom, kjer lokalna uprava ponuja storitve na domu, lokalna bolnišnica pa zdravstveno oskrbo. Vsak vlagatelj prevzema svoje stroške in svoj delež prihodkov, kot so zaračunani stroški uporabnikom in donacije države, katerih delež je določen v skladu s pogodbenim sporazumom.
20. **Glede na svoj delež v skupaj obvladovanem poslovanju vlagatelj pripozna v svojih ločenih računovodskih izkazih in posledično v svojih konsolidiranih (skupinskih) računovodskih izkazih:**
- (a) **sredstva, ki jih obvladuje, in obveznosti, ki jih prevzame; in**
  - (b) **odhodke, ki nastanejo pri njem, in svoj del prihodkov, ki jih zasluži pri prodaji ali prejme od proizvodov ali storitev iz skupnega vlaganja (podviga).**
21. Ker vlagatelj v svojih ločenih računovodskih izkazih pripoznava sredstva, obveznosti, prihodke (če sploh so) in odhodke, ki so posledično tudi v konsolidiranih (skupinskih) računovodskih izkazih, niso potrebne prilagoditve ali drugi postopki konsolidiranja (uskupinjevanja) v zvezi s temi postavkami, kadar vlagatelj predstavlja konsolidirane (skupinske) računovodske izkaze.
22. Za skupno vlaganje (podvig) samo niso potrebne ločene računovodske evidence, pa tudi računovodskih izkazov zanje ni potrebno pripravljati. Kljub temu pa vlagatelji lahko pripravljajo poslovodske obračune, da lahko ocenjujejo dosežke skupnega vlaganja (podviga).

### **Skupaj obvladovana sredstva**

23. Pri nekaterih skupnih vlaganjih (podvigih) gre za skupno obvladovanje in pogosto skupno lastništvo vlagateljev nad enim ali več sredstvi, ki so ga (jih) prispevali v skupno vlaganje (skupni podvig) ali pridobili zanj ter slednjemu tudi služi(jo). Taka sredstva naj bi vlagateljem prinašala koristi.

Vsak vlagatelj ima svoj del v celotni količini proizvodov iz omenjenih sredstev, vsak pa tudi prevzame nase dogovorjeni del stroškov.

24. Pri takih skupnih vlaganjih (podvigih) ne gre za ustanovitev družbe, partnerstva ali drugega subjekta, ali finančni ustroj, ki bi bil ločen od vlagateljev. Vsak vlagatelj obvladuje svoj del prihodnjih gospodarskih koristi ali možnih storitev na podlagi svojega dela skupaj obvladovanih sredstev.
25. Nekatere dejavnosti javnega sektorja vključujejo skupaj obvladovana sredstva. Lokalna uprava na primer z zasebnim sektorjem sklene sporazum o izgradnji ceste s cestnino. Cesta daje državljanom izboljššan dostop med gospodarskimi objekti lokalne uprave in pristaniškimi zmogljivostmi, hkrati pa omogoča sodelovanje zasebnega sektorja z neposrednim dostopom med proizvodnimi obrati in pristaniščem. Sporazum med lokalno upravo in družbo zasebnega sektorja določa delež prihodkov in odhodkov vsake osebe v zvezi s cesto oziroma cestnino. Temu ustrezno ima vsak vlagatelj gospodarske koristi ali možne storitve iz skupaj obvladovanega sredstva in prevzema dogovorjen delež stroškov obratovanja ceste. Podobno gre pri številnih dejavnostih v industriji nafte in plina ter pri pridobivanju rudnin za uporabo skupaj obvladovanih sredstev. Številne naftne družbe na primer skupaj obvladujejo in izkoriščajo naftovod. Vsak vlagatelj uporablja naftovod za transport svojih proizvodov, zato pa prevzame dogovorjeni del stroškov obratovanja naftovoda. Drug primer skupaj obvladovanih sredstev je, ko dve podjetji skupaj obvladujeta nepremičnino, vsak pa dobiva svoj delež najemnine zanjo in prevzame dogovorjeni del stroškov.
26. **Glede na delež v skupaj obvladovanih sredstvih vlagatelj v svojih ločenih računovodskih izkazih in posledično v svojih konsolidiranih (skupinskih) računovodskih izkazih pripozna:**
- (a) **svoj delež v skupaj obvladovanih sredstvih, ki so razvrščena glede na vrsto sredstev;**
  - (b) **vse obveznosti, ki so nastale pri njem;**
  - (c) **svoj delež obveznosti, ki jih je prevzel skupaj z drugimi vlagatelji v zvezi s skupnim vlaganjem (podvigom);**
  - (d) **vse prihodke od prodaje ali uporabe svojega dela učinkov skupnega vlaganja (podviga), skupaj s svojim deležem odhodkov, nastalim v skupnem vlaganju (podvigu); in**
  - (e) **vse odhodke, nastale pri njem v zvezi z njegovim deležem v skupnem vlaganju (podvigu).**

27. Glede na svoj delež v skupaj obvladovanih sredstvih vsak vlagatelj vključi v svoje računovodske evidence (razvide) ter pripozna v svojih ločenih računovodskih izkazih in posledično v svojih konsolidiranih (skupinskih) računovodskih izkazih:
- (a) svoj del v skupaj obvladovanih sredstvih, ki so razvrščena glede na vrsto sredstev in ne kot finančna naložba. Na primer del v skupaj obvladovani cesti je razvrščen med opredmetena osnovna sredstva;
  - (b) vse obveznosti, ki se mu pojavijo v tej zvezi, na primer tiste, nastale pri financiranju njegovega dela sredstev;
  - (c) svoj del obveznosti, ki jih je prevzel skupaj z drugimi vlagatelji v zvezi s skupnim vlaganjem (podvigom);
  - (d) vse prihodke od prodaje ali uporabe svojega dela učinkov iz skupnega vlaganja (podviga) skupaj s svojim delom odhodkov, nastalih v skupnem vlaganju (podvigu); in
  - (e) vse odhodke, nastale pri njem v zvezi z njegovim deležem v skupnem vlaganju (podvigu), na primer tiste, ki se nanašajo na financiranje njegovega dela sredstev in prodajo njegovega dela učinkov.
28. Ker vlagatelj v svojih ločenih računovodskih izkazih pripozna sredstva, obveznosti, prihodke in odhodke, posledično pa tudi v svojih konsolidiranih (skupinskih) računovodskih izkazih, v zvezi z naštetimi postavkami niso potrebne prilagoditve ali drugi postopki konsolidiranja (uskupinjevanja), kadar vlagatelj predstavlja konsolidirane (skupinske) računovodske izkaze.
29. Obravnavanje skupaj obvladovanih sredstev kaže bistvo in gospodarsko stvarnost, običajno pa tudi pravno obliko skupnega vlaganja (podviga). Ločeni računovodski izkazi za skupno vlaganje (skupni podvig) se lahko omejujejo zgolj na tiste odhodke, ki nastanejo skupaj pri vseh vlagateljih in si jih ti med seboj razdelijo glede na dogovorjene deleže. Za skupno vlaganje (skupni podvig) ni treba pripravljati računovodskih izkazov, čeprav lahko vlagatelji pripravljajo poslovodske obračune, da lahko presojujejo uspešnost skupnega vlaganja (podviga).

### **Skupaj obvladovani subjekti**

30. Skupaj obvladovani subjekt je skupno vlaganje (skupni podvig), pri katerem gre za ustanovitev družbe, partnerstva ali drugega subjekta, v katerem ima vsak vlagatelj svoj delež. Takšen subjekt posluje tako kot drug subjekt, le da pogodbeni sporazum med vlagatelji določa skupno obvladovanje dejavnosti takšnega subjekta.

31. Skupaj obvladovani subjekt obvladuje sredstva skupnega vlaganja (podviga), prevzema obveznosti in odhodke ter ustvarja prihodke. Pogodbe lahko sklepa v svojem imenu in pridobiva finančna sredstva za namene dejavnosti skupnega vlaganja (podviga). Vsak vlagatelj ima pravico do deleža v izidih skupaj obvladovanega subjekta, čeprav gre pri nekaterih skupaj obvladovanih subjektih tudi za delitev učinkov skupnega vlaganja (podviga).
32. Običajen primer skupaj obvladovanega subjekta je, ko dva subjekta združita svoje poslovanje na določenem področju zagotavljanja storitev, tako da preneseta ustrezna sredstva in obveznosti v skupaj obvladovani subjekt. Drug primer nastane, ko začne subjekt poslovati v tujini z vlado ali drugim zastopniškim organom v tamkajšnji državi, pri čemer gre za ustanovitev ločenega subjekta, ki ga skupaj obvladujeta subjekt in državna uprava ali drugi zastopniški organ v tuji državi.
33. Številni skupaj obvladovani subjekti so podobni skupnim vlaganjem (podvigom), ki so omenjeni kot skupaj obvladovano poslovanje ali skupaj obvladovana sredstva. Na primer vlagatelji lahko prenesejo skupaj obvladovano sredstvo, kot je cesta, v skupaj obvladovan subjekt iz davčnih in drugih razlogov, podobno lahko vlagatelji prispevajo v skupaj obvladovan subjekt, s katerim bodo skupaj poslovali. V nekaterih primerih skupaj obvladujočega poslovanja gre tudi za ustanavljanje skupaj obvladujočega subjekta, ki se ukvarja z določenim delom dejavnosti na primer z oblikovanjem, trženjem, prodajo in poprodajnimi storitvami proizvoda.
34. Skupaj obvladovani subjekt vodi lastne računovodske evidence (razvide) ter pripravlja in predstavlja računovodske izkaze tako kot drugi subjekti v skladu z ustreznimi računovodskimi standardi.
35. Vsak vlagatelj navadno prispeva v skupaj obvladovani subjekt denarna ali druga sredstva. Ti prispevki so vključeni v računovodske evidence (razvide) vlagatelja in pripoznani v ločenih računovodskih izkazih kot finančna naložba v skupaj obvladovan subjekt.

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

### **Primerjalna rešitev—sorazmernokonsolidiranje ( uskupinjevanje)**

36. Vlagatelj pripozna svoj delež v skupaj obvladovan subjekt v svojih konsolidiranih (skupinskih) računovodskih izkazih ob uporabi ene izmed dveh oblik poročanja za sorazmerno konsolidiranje (uskupinjevanje).

37. Ko vlagatelj pripozna delež v skupaj obvladovan subjekt, je bolj nujno, da pojasni bistvo in gospodarsko stvarnost sporazuma kot pa določeno zasnovo ali obliko skupnega vlaganja (podviga). V skupaj obvladovanem subjektu vlagatelj obvladuje svoj del prihodnjih gospodarskih koristi ali možne storitve na podlagi svojega dela sredstev in obveznosti vlaganja (podviga). Omenjeno bistvo in gospodarska stvarnost se kažeta v konsolidiranih (skupinskih) računovodskih izkazih vlagatelja, ko ta pripozna svoje deleže v sredstvih, obveznostih, prihodkih in odhodkih skupaj obvladovanega subjekta, pri čemer uporabi eno izmed dveh oblik poročanja za sorazmerno konsolidiranje (uskupinjevanje), ki sta opisani v 39. členu.
38. Uporaba sorazmernega konsolidiranja (uskupinjevanja) pomeni, da je v vlagateljevi konsolidirani (skupinski) bilanci stanja vključen njegov del sredstev, ki jih obvladuje skupaj z drugimi, pa tudi njegov del obveznosti, za katerega je odgovoren skupaj z drugimi. Vlagateljev konsolidirani (skupinski) izkaz prihodkov in odhodkov vključuje njegov del prihodkov in odhodkov skupaj obvladovanega subjekta. Številni postopki, ki so ustrezni pri sorazmernem konsolidiranju (uskupinjevanju), so podobni postopkom za konsolidiranje (uskupinjevanje) finančnih naložb v odvisne subjekte, ki so opisani v MRSJS 6.
39. Za uveljavitev sorazmernega konsolidiranja (uskupinjevanja) se lahko uporabijo različne oblike poročanja. Vlagatelj lahko postavko za postavko združi svoj del vsakega od sredstev, obveznosti, prihodkov in odhodkov skupaj obvladovanega subjekta s podobnimi postavkami v svojih konsolidiranih (skupinskih) računovodskih izkazih. Združi lahko na primer svoj del zalog skupaj obvladovanega subjekta s svojimi zalogami in svoj del opredmetenih osnovnih sredstev skupaj obvladovanega subjekta s svojimi opredmetenimi osnovnimi sredstvi. Druga možnost, ki je vlagatelju na voljo, je vključitev posameznih postavk za njegov del sredstev, obveznosti, prihodkov in odhodkov skupaj obvladovanega subjekta v njegove konsolidirane (skupinske) računovodske izkaze. Na primer ločeno lahko prikaže svoj del kratkoročnih sredstev skupaj obvladovanega subjekta kot del kratkoročnih sredstev sestavljenega subjekta (skupine); svoj del v opredmetenih sredstvih skupaj obvladovanega subjekta kot del opredmetenih sredstev sestavljenega subjekta (skupine). Pri obeh oblikah poročanja gre za poročanje povsem enakih zneskov čistih prihodkov in odhodkov; obe obliki sta sprejemljivi za namene tega standarda.
40. Ne glede na to, katera oblika se uporabi za uveljavitev sorazmernega konsolidiranja (uskupinjevanja), ni ustrezno medsebojno pobotati katerihkoli sredstev ali obveznosti, tako da se odštejejo druge obveznosti ali sredstva, oziroma katerihkoli prihodkov ali odhodkov, tako da se odštejejo drugi odhodki ali prihodki, razen kadar obstaja zakonska pravica za

pobotanje in pobotanje pomeni pričakovanje glede udenarjenja sredstva ali poravnave obveznosti.

41. **Vlagatelj preneha uporabljati sorazmerno konsolidiranje (uskupinjevanje) tisti dan, ko preneha sodelovati pri obvladovanju skupaj obvladovanega subjekta.**
42. Vlagatelj preneha uporabljati sorazmerno konsolidiranje (uskupinjevanje) tisti dan, ko preneha veljati sodelovanje pri obvladovanju skupaj obvladovanega subjekta. To se na primer lahko zgodi, ko vlagatelj svoj delež odtuji ali ko začnejo veljati za skupaj obvladovani subjekt zunanje omejitve, zaradi katerih ne more več dosežati svojih ciljev.

#### **Druge dovoljena rešitev—kapitalska metoda**

43. **Vlagatelj v svojih konsolidiranih (skupinskih) računovodskih izkazih pripozna svoj delež v skupaj obvladujočem subjektu ob uporabi kapitalske metode.**
44. Nekateri vlagatelji pripoznajo svoje deleže v skupaj obvladovanih subjektih z uporabo kapitalske metode, ki je opisana v MRSJS 7. Uporabo kapitalske metode zagovarjajo tisti, ki trdijo, da ni ustrezno združiti obvladovanih postavk s skupaj obvladovanimi postavkami, pa tudi tisti, ki menijo, da imajo vlagatelji v skupaj obvladovanem subjektu bistven vpliv, ne pa skupno obvladovanje. Ta standard ne priporoča uporabe kapitalske metode, ker sorazmerno konsolidiranje (uskupinjevanje) bolje odseva bistvo in gospodarsko stvarnost vlagateljevega deleža v skupaj obvladovanem subjektu – torej obvladovanje vlagateljevega deleža prihodnjih gospodarskih koristi in možnih storitev. Kljub temu pa ta standard dovoljuje uporabo kapitalske metode kot drugačno možno rešitev pri pripoznavanju deležev v skupaj obvladovanih subjektih.
45. **Vlagatelj preneha uporabljati kapitalsko metodo tisti dan, ko preneha sodelovati pri obvladovanju skupaj obvladovanega subjekta ali nima več bistvenega vpliva v njem.**

#### **Izjeme od primerjalne in druge dovoljene rešitve**

46. **Naslednji deleži se obračunajo kot finančna naložba:**
  - (a) **delež v skupaj obvladovanem subjektu, ki je bil pridobljen in v lasti izključno z namenom kasnejše odtujitve v bližnji prihodnosti; in**
  - (b) **delež v skupaj obvladovanem subjektu, ki posluje v okviru strogih dolgoročnih omejitev, ki vlagatelju bistveno zmanjšajo zmožnost prenosa sredstev ali oskrbe z drugimi nefinančnimi koristmi.**

47. Navodila za obračunavanje finančnih naložb dajejo mednarodni in/ali nacionalni računovodski standardi.
48. Uporaba tako sorazmernega konsolidiranja (uskupinjevanja) kot kapitalske metode ni ustrezna, če je delež v skupaj obvladovanem subjektu bil pridobljen in je v lasti izključno z namenom kasnejše odtujitve v bližnji prihodnosti. Neustrezna je tudi, če skupaj obvladovani subjekt posluje v okviru strogih dolgoročnih omejitev, ki vlagatelju bistveno zmanjšajo zmožnost prenosa sredstev ali oskrbe z drugimi nefinančnimi koristmi.
49. **Vlagatelj od dneva, ko skupaj obvladovani subjekt postane obvladovani subjekt vlagatelja, obračuna svoj delež v skladu z MRSJS 6.**

#### **Ločeni računovodski izkazi vlagatelja**

50. V nekaterih državah vlagatelj predstavlja ločene računovodske izkaze da zadosti zakonskim in drugim zahtevam. Takšni ločeni računovodski izkazi so pripravljene zaradi zadostitve številnih potreb zato, ker se uporabljajo različni računovodski običaji v različnih državah. Ta standard ne napotuje na prednosti katerekoli obravnave.

#### **Posli med vlagateljem in skupnim vlaganjem (podvigom)**

51. Če vlagatelj prispeva ali proda sredstva skupnemu vlaganju (podvigu), mora pripoznavanje vsakega dela dobička ali izgube iz omenjenega posla odražati vsebino posla. Medtem ko skupno vlaganje (skupni podvig) obdrži sredstva in če vlagatelj prenese bistvena tveganja in koristi, povezane z lastništvom, vlagatelj pripozna le tisti del dobička ali izgube, ki se nanaša na deleže drugih vlagateljev. Vlagatelj pripozna znesek vsake izgube, če prispevek ali prodaja dokazujeta zmanjšanje čiste iztržljive vrednosti kratkoročnih sredstev ali izgubo zaradi oslabitve.
52. Če vlagatelj kupi od skupnega vlaganja (podviga) sredstva, ne pripozna svojega deleža v dobičku skupnega vlaganja (podviga) iz tega posla, dokler ne preproda omenjenih sredstev nepovezani osebi. Vlagatelj pripozna svoj delež v izgubi, ki je posledica omenjenih poslov, enako kot dobiček, le da izgubo, ki pomeni zmanjšanje čiste iztržljive vrednosti kratkoročnih sredstev ali izgubo zaradi oslabitve, pripozna takoj.
53. Da bi vlagatelj ocenil, ali posel med njim in skupnim vlaganjem (podvigom) dokazuje oslabitev kakega sredstva, ugotovi nadomestljivo vrednost sredstva v skladu z ustreznimi navodili o oslabitvah sredstev. Pri ugotavljanju vrednosti v uporabi se ocenijo prihodnji denarni tokovi iz

sredstva na podlagi neprekinjene uporabe sredstva in njegove končne odtujitve iz skupnega vlaganja (podviga).

### **Poročanje o deležih v skupnih vlaganjih ( podvigih) v naložbenikovih računovodskih izkazih**

54. **Investitor (naložbenik) v skupnem vlaganju (podvigu), ki ni vključen v skupno obvladovanje vendar ima bistven vpliv, obračunava svoj delež v skupnem vlaganju ( podvigu) v skladu z MRSJS 7.**
55. Mednarodni računovodski standard (MRS) 39 - Finančni instrumenti: Pripoznavanje in merjenje daje navodila za obračunavanje deležev v skupna vlaganja (skupne podvige), kjerinvestitor (naložbenik) nima skupnega obvladovanja ali bistvenega vpliva.

### **Izvajalci skupnih vlaganj (podvigov)**

56. **Izvajalci ali poslovodniki skupnega vlaganja (podviga) obračunavajo vse honorarje v skladu z ustreznimi standardi, ki opredeljujejo obračunavanje prihodkov iz menjalnih poslov.**
57. Eden ali več vlagateljev lahko deluje kot izvajalec ali poslovodnik skupnega vlaganja (podviga). Izvajalci običajno prejmejo za svoje delo honorar, takšne honorarje skupno vlaganje (skupni podvig) obračuna kot odhodke.

### **Razkrivanje**

58. **V skladu z ustreznimi standardi, ki obravnavajo rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva, vlagatelj razkrije:**
  - (a) **skupni znesek naslednjih pogojnih obveznosti, razen če je verjetnost izdatka ob poravnavi nejasna, ločeno od zneska drugih pogojnih obveznosti:**
    - (i) vsako pogojno obveznost, do katere pride pri vlagatelju v zvezi z njegovimi deleži v skupnih vlaganjih (podvigih), in njegov del v vsaki pogojni obveznosti, do katere pride skupaj z drugimi vlagatelji;
    - (ii) svoj del v pogojnih obveznostih skupnih vlaganj (podvigov) samih, za katere je pogojno odgovoren; in
    - (iii) tiste pogojne obveznosti, do katerih pride, ker je vlagatelj pogojno odgovoren za obveznosti drugih vlagateljev v skupnem vlaganju (podvigu); in
  - (b) **jedrnat opis naslednjih pogojnih sredstev in, kjer je možno, ocena finančnega vpliva, kjer je pritok gospodarskih koristi ali možnih storitev verjeten:**

- (i) **vs a pogojna sredstva vlagatelja, ki izvirajo v zvezi z njegovimi deleži v skupnih vlaganjih (podvigih), in njegov delež pri vsakem pogojnem sredstvu, ki izvira skupno z drugimi vlagatelji; in**
  - (ii) **njegov delež pogojnih sredstev skupnih vlaganj (podvigov) samih.**
- 59. **Vlagatelj razkrije celotni znesek naslednjih dolgoročnih obvez, ki se nanašajo na njegove deleže v skupnih vlaganjih (podvigih), in to ločeno od drugih prevzetih obvez:**
  - (a) **vse vlagateljve dogoročne obveze, ki se nanašajo na njegove deleže v kapitalu skupnega vlaganja (podviga), in njegov delež v dolgoročnih obvezah, ki jih je prevzel skupaj z drugimi vlagatelji; in**
  - (b) **svoj delež dolgoročnih obvez, ki so jih prevzela skupna vlaganja (podvigi) sami.**
- 60. **Vlagatelj razkrije seznam in opis deležev v bistvenih skupnih vlaganjih (podvigih) ter svoj del lastniških deležev v skupaj obvladovanih subjektih. Vlagatelj, ki svoje deleže v skupaj obvladovanih subjektih pripozna postavko za postavko, če gre za sorazmerno konsolidiranje (uskupinjevanje), ali na podlagi kapitalske metode, razkrije tudi celotne zneske vseh kratkoročnih sredstev, nekratkoročnih sredstev, kratkoročnih obveznosti, nekratkoročnih obveznosti, prihodkov in odhodkov, ki se nanašajo na njegove deleže v skupnih vlaganjih (podvigih).**
- 61. **Vlagatelj, ki ne pripravlja konsolidiranih (skupinskih) računovodskih izkazov, ker nima odvisnih subjektov, razkrije zahtevane podatke iz 58., 59. in 60. člena (kjer je uporabno).**
- 62. **Za vlagatelja, ki ne pripravlja konsolidiranih (skupinskih) računovodskih izkazov, ker nima odvisnih subjektov, je ustrezno, da razkrije enake podatke o svojih deležih v skupnih vlaganjih (podvigih) kot vlagatelj, ki pripravlja konsolidiranje (skupinske) računovodske izkaze.**

### **Prehodne določbe**

- 63. **Kjer se uporablja primerjalna rešitev po tem standardu, subjektom ni potrebno izločiti stanj in poslov med seboj, njihovim odvisnim subjektom in skupaj obvladovanimi subjekti za poročevalna obdobja, ki se pričnejo na datum znotraj treh let po datumu prvega uporabe tega standarda.**

64. Subjekti, ki uporabljajo ta standard, lahko imajo več odvisnih ali skupaj obvladovanih subjektov z bistvenim številom poslov med temi subjekti. Ugotavljanje vseh poslov in stanj, ki jih je potrebno izločiti, je lahko težavno zaradi priprave računovodskih izkazov. Zaradi tega 63. člen omogoča začasno oprostitev zahteve za izločanje vseh stanj in poslov med subjekti in njihovimi skupaj obvladovanimi subjekti.
65. **Če subjekti uporabijo prehodne določbe iz 63. člena, morajo razkriti dejstvo, da niso bila vsa stanja in posli med subjekti izločeni.**

### **Datum uveljavitve**

66. **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.**
67. 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 31**

Mednarodni računovodski standard za javni sektor (MRSJS) 8 - Računovodsko poročanje deležev v skupnih podvigih je izpeljan predvsem iz mednarodnega računovodskega standarda (MRS) 31 - Deleži v skupnih vlaganjih (podvigih). Glavne razlike med MRSJS 8 in MRS 31 so naslednje:

- Dodatne razlage k MRS 31 so vključene v MRSJS 8, da se pojasni uporabnost standardov pri računovodenju subjektov javnega sektorja.
- MRSJS 8 uporablja v določenih primerih drugačno izrazoslovje kot MRS 31. Najpomembnejši primeri so uporaba izrazov »subjekt«, »prihodek«, »izkaz prihodkov in odhodkov«, »bilanca stanja« in »čista sredstva/kapital« v MRSJS 8. Enakovredni izrazi v MRS 31 so »podjetje«, »dohodek«, »izkaz poslovnega izida« in »kapital«.
- MRSJS 8 vsebuje različne opredelitve strokovnih pojmov kot pa MRS 31 (5. člen).
- MRSJS 8 vsebuje različno opredelitev skupnega vlaganja (podviga) kot MRS 31. Pojem 'pogodbeni sporazum' je bil nadomeščen z 'obvezujoči sporazum'.
- MRSJS 8 vsebuje prehodne določbe, ki dovoljujejo subjektom, ki uporabljajo primerjalno rešitev, da ne izločijo vseh stanj in poslov med subjekti znotraj sestavljenega subjekta za obdobja poročanja, ki se pričnejo na datum znotraj treh let po datumu prvega prevzema tega standarda.