

MRSJS 18—POROČANJE PO ODSEKIH

Potrditev

Ta mednarodni računovodski standard za javni sektor izhaja predvsem iz mednarodnega računovodskega standarda (MRS) 14 (spremenjen 1997) – Poročanje po odsekih, ki ga je izdal Odbor za mednarodne računovodske standarde – SMRS (International Accounting Standards Committee – IASC). Upravni odbor za mednarodne računovodske standarde – UOMRS (International Accounting Standards Board – IASB) in Fundacija Odbora za mednarodne računovodske standarde – FOMRS (International Accounting Standards Committee Foundation - IASCF) sta bila ustanovljena leta 2001 in tako nadomestila SMRS. Mednarodni računovodski standardi, ki jih je izdal SMRS, ostajajo v veljati dokler jih UOMRS ne spremeni ali prekliče. Izvlečki iz MRS 14 so v tej publikaciji Odbora za javni sektor, ki deluje v okviru Mednarodnega združenje računovodskih strokovnjakov (Public Sector Committee), povzeti z dovoljenjem UOMRS.

Potrjeno besedilo MRS je tisto, ki ga je UOMRS objavil v angleščini in ga lahko dobite neposredno pri IASB Publications Department, 7th floor, 166 Fleet Street, London EC4A 2DY, United Kingdom.

E-naslov: publications@iasb.org

Internet: <http://www.iasb.org>

Avtorske pravice za MRS, osnutke za razpravo ter druge publikacije SMRS in UOMRS si pridržuje Fundacija Odbora za mednarodne računovodske standarde (International Accounting Standards Committee Foundation - IASCF).

“IAS,” “IASB,” “IASC,” “IASCF” in “International Accounting Standards” so registrirane blagovne znamke IASCF in se ne smejo uporabljati brez njegovega dovoljenja.

MRSJS 18—POROČANJE PO ODSEKIH**VSEBINA**

	Člen
Namen	
Področje	1–7
Opredelitev pojmov	8–11
Opredelitve iz drugih mednarodnih računovodskih standardov za javni sektor	8
Opredelitev odseka	9–11
Poročanje po odsekih	12–13
Zasnove poročanja	14–16
Področni in območni odseki	17–22
Večstranska členitev odsekov	23
Neustrezne zasnove poročanja	24–26
Opredelitve prihodkov, odhodkov, sredstev, obveznosti in računovodskih usmeritev odseka	27
Pripadajoče postavke odsekov	28–32
Sredstva, obveznosti, prihodki in odhodki odseka	33–42
Računovodske usmeritve odseka	43–46
Skupna sredstva	47–48
Novo prepoznani odseki	49–50
Razkrivanje	51–64
Dodatne informacije po odsekih	65–66
Druge zadeve, ki jih je treba razkrivati	67–73
Nameni poslovanja odseka	74–75
Datum uveljavitve	76–77
Priloga 1— Zgledi razkritij odseka	
Priloga 2—Povzetek zahtevanih razkritij	
Priloga 3—Kakovostne značilnosti računovodskega poročanja	
Primerjava z MRS 14	

Člene tega standarda, ki so natisnjeni s krepkimi črkami, je treba brati v povezavi s pojasnjevalnimi členi tega standarda, ki so natisnjeni v običajni pisavi, ter Uvodom v mednarodne računovodske standarde za javni sektor. Mednarodni računovodski standardi za javni sektor niso namenjeni za uporabo pri nepomembnih postavkah.

Namen

Namen tega standarda je postaviti načela za poročanje o računovodskih informacijah po odsekih. Razkrivanje takih informacij bo:

- (a) pomagalo uporabnikom računovodskih izkazov bolje razumeti pretekle dosežke poslovanja subjekta in prepoznati dejavnike, ki so uporabljeni v glavnih dejavnostih subjekta in
- (b) povečalo preglednost računovodskega poročanja in omogočalo subjektu bolje izpolnjevati svoje obveznosti predložitve obračunov.

Področje

1. **Subjekt, ki pripravlja in predstavlja računovodske izkaze na osnovi računovodenja, zasnovanega na nastanku dogodkov, mora uporabiti ta standard pri predstavljanju informacij odseka.**
2. **Ta standard se uporablja za vse subjekte v javnem sektorju razen za podjetja pod nadzorom države.**
3. Podjetja pod nadzorom države morajo ravnati v skladu z mednarodnimi računovodskimi standardi (MRS), ki jih izdaja Svet za mednarodne računovodske standarde. Smernica Odbora za javni sektor številka 1, »Računovodsko poročanje državnih javnih podjetij« 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.
4. **Ta standard se uporablja v popolnih kompletnih objavljenih računovodskih izkazih, ki so usklajeni z mednarodnimi računovodskimi standardi za javni sektor.**
5. Popolni komplet računovodskih izkazov obsega bilanco stanja, izkaz prihodkov in odhodkov, izkaz denarnih tokov, izkaz sprememb v čistih sredstvih/kapitalu in pojasnila, kot določa MRSJS 1 – Predstavljanje računovodskih izkazov.
6. **Če so tako konsolidirani (skupinski) računovodski izkazi države ali drugega sestavljenega subjekta (skupine) kot tudi ločeni računovodski**

izkazi obvladujočega subjekta predstavljene skupaj, je treba informacije odseka predstaviti samo na podlagi konsolidiranih (skupinskih) računovodskih izkazov.

7. V nekaterih državah so konsolidirani (skupinski) računovodski izkazi države ali drugega sestavljenega subjekta in ločeni računovodski izkazi obvladujočega subjekta zbrani in predstavljeni v enem samem poročilu. V takih primerih poročilo, ki vsebuje konsolidirane (skupinske) računovodske izkaze države ali obvladujočega subjekta, mora predstaviti informacije odseka le na podlagi konsolidiranih (skupinskih) računovodskih izkazov.

Opredelitve pojmov

Opredelitve pojmov iz drugim mednarodnih računovodskih standardov za javni sektor

8. V tem standardu so uporabljeni tile pojmi, katerih pomeni so natančno določeni v mednarodnem računovodskem standardu za javni sektor (MRSJS) 2 – Izkaz denarnih tokov, MRSJS 3 – Čisti presežek ali primanjkljaj v obdobju, bistvene napake in spremembe računovodskih usmeritev in MRSJS 9 – Prihodki iz prodajnih poslov.

Računovodske usmeritve so posebna načela, podlage, dogovori, pravila in praksa, ki jih subjekt upošteva pri pripravljanju in predstavljanju računovodskih izkazov.

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

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

Poslovne dejavnosti je delovanje subjekta, ki ni ne investiranje (naložbenje) niti financiranje.

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.

Izrazi, opredeljeni v drugih mednarodnih računovodskih standardih za javni sektor, imajo enak pomen tudi v tem standardu in so povzeti v razlagalnem slovarju, ki je objavljen posebej.

Opredelitev odseka

9. **Odsek** je prepoznavna dejavnost ali skupina dejavnosti subjekta, o katerem je primerno posebej poročati računovodske informacije za namene ocenjevanja subjektovih preteklih dosežkov pri uresničevanju njegovih namenov in za sprejemanje odločitev o razporejanju sredstev v prihodnosti.
10. Vlade in njihove organizacije obvladujejo pomembna javna sredstva in delujejo z namenom zagotoviti široko paleto blaga in storitev svojim volivcem v različnih zemljepisnih območjih in območjih z različnimi družbeno-ekonomskimi značilnostmi. Od teh subjektov se pričakuje (v nekaterih primerih je tudi formalno zahtevano), da uporabljajo sredstva na učinkovit in uspešen način, da dosegajo namene subjekta. Računovodski izkazi skupine in posameznega subjekta omogočajo pregled nad obvladovanimi sredstvi in obveznostmi, ki nastajajo pri poročajočem subjektu, stroški opravljenih storitev in davčnimi prihodki, razporeditvijo proračunskih sredstev ter povračili stroškov, ki so nastali s financiranjem zagotavljanja teh storitev. Vendar tovrstne zbirne informacije ne dajejo vpogleda v določene namene poslovanja in glavne dejavnosti poročajočega subjekta, dodeljenih sredstev in stroškov teh namenov in dejavnosti.
11. V večini primerov so dejavnosti subjekta tako široke in obsegajo veliko zemljepisnih območij ali območij z različnimi družbeno-ekonomskimi značilnostmi, da je potrebno ločeno poročati o računovodskih in neračunovodskih informacijah posameznih odsekov subjekta, da se zagotovijo potrebne informacije za presojo odgovornosti predložitve obračunov in za namene odločanja.

Poročanje po odsekih

12. **Subjekt mora opredeliti svoje ločene odseke v skladu z zahtevami 9. člena tega standarda in mora predstaviti informacije o teh odsekih v skladu s 51. do 75. členom tega standarda.**
13. V skladu s tem standardom morajo subjekti javnega sektorja opredeliti kot ločene odseke vsako prepoznavno dejavnost ali skupino dejavnosti za katere je treba predstavljati računovodske informacije z namenom ocenjevati preteklo doseganje zastavljenih namenov subjekta in sprejemati odločitve v zvezi z razporejanjem njegovih sredstev. Poleg razkrivanja informacij, kot je določeno v 51. do 75. členu tega standarda, je za subjekte priporočljivo, da razkrivajo dodatne informacije o odsekih, ki so opredeljene v tem standardu, ali pa so potrebne za ugotavljanje odgovornosti predložitve obračunov in za namene odločanja.

Zasnove poročanja

14. V večini primerov bo razvrščanje dejavnosti kot je opredeljeno v proračunskih dokumentih odražalo odseke, o katerih je potrebno poročati organu upravljanja in najvišjemu poslovodstvu subjekta. V večini primerov bo poročanje po odsekih organu upravljanja in najvišjemu poslovodstvu subjekta prav tako odražalo odseke, o katerih se poroča v računovodskih izkazih. Temu je tako, ker bodo organ upravljanja in najvišje poslovodstvo zahtevali informacije o odsekih, ki jim bodo pomagale pri izpolnjevanju njihovih poslovodskih dolžnosti, ocenjevanju uspešnosti doseganja namenov subjekta in sprejemanju odločitev o prihodnjem razporejanju sredstev subjekta.
15. Opredeljevanje dejavnosti, ki jih je potrebno združevati ali ločevati v odseke ter poročati o njih v računovodskih izkazih za potrebe ugotavljanja odgovornosti predložitve obračunov in namene sprejemanja odločitev, vključuje presojanje. Pri oblikovanju sodbe bodo pripravljavci računovodski izkazov upoštevali zadeve kot so:
- (a) namen računovodskega poročanja po odsekih, kot je opredeljeno 9. členu;
 - (b) pričakovanja članov skupnosti in njihovih izvoljenih ali imenovanih predstavnikov v zvezi s ključnimi dejavnostmi subjekta;
 - (c) kakovostne značilnosti računovodskega poročanja, kot so opredeljene v prilogi 2 k MRSJS 1. Te značilnosti so prav tako povzete v prilogi 3 tega standarda. Vključujejo ustreznost, zanesljivost in časovno primerljivost računovodskih informacij o različnih odsekih subjekta. (Te značilnosti temeljijo na kakovostnih značilnostih računovodskih izkazov, kot so opredeljeni v Okvirnih navodilih za pripravljavanje in predstavljavanje računovodskih izkazov, ki jih je izdal Svet za mednarodne računovodske standarde (SMRS)); in
 - (d) ali določen odsek odraža podlago na kateri organ upravljanja ali najvišje poslovodstvo zahteva informacije za ocenjevanje preteklega delovanja subjekta pri doseganju namenov in sprejemanju odločitev o razporejanju sredstev za doseganje namenov v prihodnosti.
16. Na ravni celotne države so računovodske informacije pogosto združene in poročane na način, ki na primer odraža:
- (a) ekonomsko klasifikacijo glavnih dejavnosti, ki jih izvaja država, kot so zdravstvo, izobraževanje, obramba in socialna varnost (te lahko odražajo funkcionalno klasifikacijo za potrebe državne statistike) in glavne gospodarske dejavnosti, jih izvajajo podjetja pod nadzorom države, kot so elektrarne, banke in zavarovalnice, ki so v državni lasti; ali

- (b) portfelj odgovornosti posameznih ministrov ali članov vlade (institucionalna klasifikacija). Ta pogosto, ne pa tudi vedno, odraža razvrščanje v ekonomsko klasifikacijo, navedeno zgoraj pod (a) – razlike se lahko pojavijo, ker lahko portfeljske odgovornosti združujejo več kot eno ekonomsko klasifikacijo ali pa segajo čez več teh klasifikacij.

Področni in območni odseki

17. Vrste odsekov o katerih se poroča organu upravljanja ali najvišjemu poslovodstvu pogosto označujemo kot »področne« ali »območne« odseke. Pojma imata v tem standardu naslednji pomen:
 - (a) področni odsek je tisti prepoznavni del subjekta, ki je vključen v zagotavljanje pripadajočih izlozkov ali v doseganje določenih poslovnih namenov, ki so skladni s splošnim poslanstvom vsakega subjekta; in
 - (b) območni odsek je tisti prepoznavni del subjekta, ki je vključen v zagotavljanje izlozkov ali v doseganje določenih poslovnih namenov na določenem zemljepisnem območju.

18. Ministrstva in vladne organizacije so običajno vodeni po vrsti storitev, saj to odraža način na katerega so določeni glavni vložki, nadzor nad njihovimi rezultati in opredeljene ter načrtovane njihove potrebe po sredstvih. Primer subjekta, ki poroča za notranje potrebe na podlagi vrste storitev ali področnih odsekih, je ministrstvo za šolstvo, katerega organizacijska sestava in notranji poročevalski sistem odraža osnovne, srednješolske in višje oziroma visokošolske izobraževalne dejavnosti ter izloške kot ločene odseke. Takšna podlaga za členitev na odseke se lahko uporablja za notranje potrebe, saj so izkušnje in zmogljivosti, potrebne za doseganje zelenih izlozkov in dosežkov teh obsežnih izobraževalnih dejavnosti, različne. Prav tako ključne finančne odločitve, s katerimi se sooča poslovodstvo, vključujejo odločanje o razporejanju teh izlozkov ali dejavnosti. V takih primerih bo verjetno tudi poročanje za zunanje potrebe, ki temelji na področnih odsekih, ustrezalo zahtevam tega standarda.

19. Pri ugotavljanju, ali so in ali morajo biti izložki (blago in storitve) združeni v odsek za potrebe računovodskega poročanja, je potrebno upoštevati naslednje dejavnike:
 - (a) osnovne namene delovanja subjekta ter blago, storitve in dejavnosti, ki se navezujejo na doseganje vsakega od teh namenov in ali so sredstva razvrščena in načrtovana na osnovi skupin blaga in storitev;
 - (b) vrsto blaga ali storitev ali dejavnosti, ki se izvajajo;

- (c) vrsto proizvodnega procesa in/ali opravljanja storitev ter proces ali način razdeljevanja;
 - (d) vrsto kupcev ali potrošnikov blaga ali storitev;
 - (e) ali to odraža način, na katerega je voden subjekt in računovodske informacije poročane najvišjemu poslovodstvu in organu upravljanja; in
 - (f) če je primerno, naravo okolja reguliranja (na primer ministrstvo ali zakonsko določena oblast) ali sektor vlade (na primer finančni sektor, sektor splošnih zadev ali vlada).
20. Subjekt je lahko organiziran in notranje poroča organu upravljanja in najvišjemu poslovodstvu na regionalni podlagi – ali znotraj oziroma čez nacionalne, državne, lokalne ali druge vrste meja. V takšnih primerih notranji poročevalski sistem odraža območno zasnovano odseka.
21. Območno zasnovano odseka je mogoče uporabiti tam, kjer je na primer organizacijska sestava in notranji poročevalski sistem ministrstva za šolstvo zasnovan na temelju rezultatov dejavnosti izobraževanja v območjih, ker organ upravljanja in glavni direktor ocenjujeta ključne dosežke in sprejemata odločitve o razporejanju sredstev na osnovi dosežkov in potreb območja. Ta zasnova se lahko uporabi, da se ohrani območna avtonomnost izobraževalnih potreb in opravljanja tovrstnih storitev ali ker se pogoji delovanja ali izobraževalni nameni pomembno razlikujejo med območji. Uporabi pa se lahko preprosto zato, ker poslovodstvo verjame, da organizacijska sestava na temelju prenašanja odgovornosti na območja bolje služi doseganju namenov organizacije. V takšnih primerih organ upravljanja in glavni direktor najprej sprejmeta odločitve o razporejanju sredstev, nato pa spremljata poslovanje, na regionalni podlagi. Podrobnejše odločitve o razporejanju sredstev določenim namenskim (funkcijskim) dejavnostim znotraj zemljepisnega območja sprejme območno poslovodstvo, v skladu s izobraževalnimi potrebami tega območja. V takšnih primerih bo verjetno tudi poročanje za zunanje potrebe, ki temelji na območnih odsekih, ustrezalo zahtevam tega standarda.
22. Pri odločanju ali je potrebno računovodske informacije poročati po območjih, je potrebno upoštevati naslednje dejavnike:
- (a) podobnost gospodarskih, socialnih in političnih pogojev v različnih območjih;
 - (b) odnose med osnovnimi nameni subjekta in različnimi območji;
 - (c) ali se značilnosti zagotavljanja storitev in pogoji poslovanja razlikujejo med različnimi območji;

- (d) ali to odraža način, na katerega je voden subjekt in računovodske informacije poročane najvišjemu poslovodstvu in organu upravljanja; in
- (e) posebne potrebe, izkušnje ali tveganja, povezana s poslovanjem v določenem območju.

Večstranska členitev odsekov

23. V nekaterih primerih lahko subjekt poroča organu upravljanja in glavnemu direktorju o prihodkih, odhodkih, sredstvih in obveznostih odseka po več kot eni sestavi odseka, na primer tako po področnih kot območnih odsekih. Poročanje na osnovi obeh vrst odsekov v računovodskih izkazih za zunanje potrebe bo pogosto zagotovilo koristne informacije o tem, ali na doseganje namenov subjekta močno vplivajo tako različno blago ali storitve kot različna zemljepisna območja, na katerih se proizvodi in storitve zagotavljajo. Podobno na ravni celotne države lahko vlada uporabi podlago za razkritje, ki odraža razkritja države, sektorja javnih financ in zasebnega sektorja ter dopolni analize sektorja države na primer z razkritji odseka po glavnih skupinah namenov ali funkcionalni klasifikaciji. V takih primerih se lahko o odsekih poroča ločeno ali v obliki matrike. Poleg tega se lahko uporabi primarna in sekundarna zasnova poročanja po odsekih z omejenimi razkritji pri sekundarnih odsekih.

Neustrezne zasnove poročanja

24. Kot je omenjeno v prejšnjih členih bodo odseki, o katerih se notranje poroča organu upravljanja in najvišjemu poslovodstvu subjekta za namene ocenjevanja preteklih dosežkov poslovanja in odločanja o razporejanju sredstev v prihodnosti, predstavljali tiste, ki so opredeljeni v proračunskih dokumentih, prav tako pa bodo uporabljeni za potrebe zunanjega poročanja v skladu z zahtevami tega standarda. Vendar je lahko v nekaterih primerih notranje poročanje subjekta organu upravljanja in višjemu poslovodstvu tako zasnovano, da združuje in poroča na podlagi, ki razlikuje med prihodki, odhodki, sredstvi in obveznostmi, ki se nanašajo na dejavnosti, odvisne od proračuna, od tržne dejavnosti ali ki razlikuje med proračunskimi uporabniki in podjetji pod nadzorom države. Poročanje informacij odseka v računovodskih izkazih samo na podlagi takšnih odsekov verjetno ne bo zadostilo zahtevam tega standarda. Takšni odseki verjetno ne bodo zagotavljali informacij, ki so ustrezne za uporabnika, na primer o uspešnosti subjekta pri doseganju njegovih glavnih namenov poslovanja.
25. V nekaterih primerih razpršene računovodske informacije, o katerih poroča subjekt organu upravljanja in višjemu poslovodstvu, ne vključujejo informacij o stroških, prihodkih, sredstvih in obveznostih po področnem odseku, območnem odseku ali po drugih dejavnostih. Takšna poročila so

lahko pripravljena na način, ki odraža samo izdatke po posameznih vrstah (na primer za plače, najemnine, material in investicijske izdatke) na podlagi proračunskih postavk v skladu nameni opredeljenimi v proračunu, ali drugimi načini odobritve izdatkov, ki so primerni za subjekt. To se lahko pojavi tam, kjer je namen računovodskega poročanja organu upravljanja in višjemu poslovodstvu zagotavljati skladnost porabe z odobrenimi sredstvi kot pa za namene ocenjevanja preteklih dosežkov poslovanja glavnih aktivnosti subjekta pri doseganju njihovih namenov in odločanju o prihodnjem razporejanju sredstev. Ko je notranje poročanje zasnovano tako, da se poroča le o skladnosti porabe, zunanje poročanje na enaki podlagi organu upravljanja in višjemu poslovodstvu ne bo zadostilo zahtevam tega standarda.

26. Če notranja zasnova poročanja ne zadostuje zahtevam tega standarda za potrebe zunanjega poročanja, mora subjekt opredeliti odseke kot je opredeljeno v 9. členu in razkril informacije, opredeljene členih od 51. do 75.

Opredelitve prihodkov, odhodkov, sredstev, obveznosti do virov sredstev in računovodskih usmeritev odseka

27. V tem standardu so uporabljeni dodatni izrazi, katerih pomeni so natančno določeni:

Prihodki odseka so prihodki, o katerih se poroča v izkazu prihodkov in odhodkov subjekta in jih je mogoče neposredno pripisati odseku, ter ustrezne del prihodkov subjekta, ki ga je mogoče utemeljeno razporediti na odsek, ne glede na to, ali izhaja iz namenskih proračunskih sredstev ali podobnih virov, kot so dotacije, transferi, kazni, plačila za opravljene storitve, iz prodaj zunanjim odjemalcem ali iz poslov z drugimi odseki v istem subjektu. Prihodki odseka ne vključujejo:

- (a) drugih (izrednih) postavk,
- (b) prihodkov od obresti ali dividend, tudi ne obresti od danih predujmov ali posojil drugim odsekom, razen če je poslovanje odseka predvsem finančne narave, ali
- (c) dobičkov iz prodaje finančnih naložb ali dobičkov iz odpisov dolgov, razen če je poslovanje odseka predvsem finančne narave.

Prihodki odseka vključujejo delež subjekta v čistem presežku (primanjkljaju) pridruženih subjektov, skupnih vlaganj (podvigov) ali drugih finančnih naložb, obračunanih po kapitalski metodi, če so takšne postavke vključene v konsolidirani (uskupinjeni) ali celotni prihodek subjekta.

Prihodki odseka vključujejo delež sovlagatelja v skupaj obvladovanem subjektu, ki se obračuna na podlagi sorazmernega konsolidiranja (uskupinjevanja) v skladu s MRSJS 8 – Računovodsko poročanje deležev v skupnih vlaganjih (podvigih).

Odhodki odseka so odhodki, ki izhajajo iz poslovanja odseka in jih je mogoče neposredno pripisati odseku, ter ustrezne del odhodkov subjekta, ki ga je mogoče utemeljeno razporediti na odsek, tudi odhodki, ki se nanašajo na nadomestila za blago in storitve zunanjih oseb, in odhodki, ki se nanašajo na posle z drugimi odseki istega subjekta. Odhodki odseka ne vključujejo:

- (a) drugih (izrednih) postavk,
- (b) obresti, tudi obresti za predujme ali posojila, dobljene od drugih odsekov, razen če je poslovanje odseka predvsem finančne narave,
- (c) izgub pri prodaji finančnih naložb ali izgub iz odpisov terjatev, razen če je poslovanje odseka predvsem finančne narave,
- (d) deleža subjekta v čistih primanjkljajih ali izgubah pridruženih subjektov, skupnih vlaganjih (podvigih) ali drugih finančnih naložbah, obračunanih po kapitalski metodi,
- (e) odhodkov za davek iz dobička ali podobnih odhodkih, ki so pripoznani v skladu z računovodskimi standardi, ki obravnavajo obveznosti plačila davka od dohodka ali podobnega davka, ali
- (f) odhodkov splošnih služb, odhodkov uprave in drugih odhodkov, ki se pojavljajo na ravni subjekta in se nanašajo na subjekt kot celoto. Včasih pa se odhodki pojavijo na ravni subjekta na račun odseka. Takšni odhodki so odhodki odseka, če se nanašajo na njegovo poslovanje in jih je mogoče utemeljeno neposredno pripisati ali jih razporediti nanj.

Odhodki odseka vključujejo delež sovlagatelja v skupaj obvladovanem subjektu, ki se obračuna na podlagi sorazmernega konsolidiranja (uskupinjevanja) v skladu s MRSJS 8.

V zvezi s poslovanjem odseka, ki je predvsem finančne narave, se lahko o prihodkih od obresti in odhodkih za obresti poroča po odsekih v enem pobotnem znesku, le če so takšne postavke pobotane v konsolidiranih (skupinskih) računovodskih izkazih ali računovodskih izkazih subjekta.

Sredstva odseka so tista poslovna sredstva, ki jih uporablja odsek pri svojem poslovanju in jih je mogoče pripisati neposredno njemu ali se lahko utemeljeno razporedijo nanj.

Če prihodki odseka vključujejo prihodke od obresti ali dividend, vključujejo njegova sredstva ustrezne terjatve, posojila, finančne naložbe ali druga sredstva, ki ustvarjajo prihodke.

Sredstva odseka ne vključujejo terjatve za davek od dobička ali podoben davek od dohodka, ki je pripoznana v skladu z računovodskimi standardi, ki obravnavajo obveznosti plačila davka od dohodka ali podobnega davka.

Sredstva odseka vključujejo finančne naložbe, obračunane po kapitalski metodi, le če je čisti presežek (primanjkljaj) iz takšnih finančnih naložb vključen med prihodke odseka. Sredstva odseka vključujejo delež sovlagatelja skupnega vlaganja (podviga) v poslovnih sredstvih skupaj obvladovanega subjekta, obračunan na podlagi sorazmernega konsolidiranja (uskupinjevanja) v skladu s MRSJS 8.

Sredstva odseka se ugotovijo po odštetju ustreznih popravkov vrednosti, o katerih se poroča kot o neposrednih odbitkih v bilanci stanja subjekta.

Obveznosti odseka so tiste poslovne obveznosti, ki izhajajo iz njegovega poslovanja in jih je mogoče pripisati neposredno njemu ali se lahko utemeljeno razporedijo nanj.

Če odsekov odhodek odseka vključuje odhodke za obresti, vključujejo obveznosti odseka z njimi povezane obveznosti, ki se obrestujejo.

Obveznosti odseka vključujejo delež sovlagatelja skupnega vlaganja (podviga) v poslovnih obveznostih skupaj obvladovanega subjekta, obračunan na podlagi sorazmernega konsolidiranja (uskupinjevanja) v skladu s MRSJS 8.

Obveznosti odseka ne vključujejo obveznosti za davek od dobička ali podoben davek od dohodka, ki je pripoznana v skladu z računovodskimi standardi, ki obravnavajo obveznosti plačila davka od dohodka ali podobnega davka.

Računovodske usmeritve odseka so računovodske usmeritve, ki se uporabljajo pri pripravljanju in predstavljanju računovodskih izkazov za skupino ali posamezni subjekt, pa tudi tiste računovodske usmeritve, ki se nanašajo posebej na poročanje po odsekih.

Pripadajoče postavke odsekov

28. Opredelitve prihodkov, odhodkov, sredstev in obveznosti do virov sredstev odseka vključujejo zneske takšnih postavk, ki jih je mogoče neposredno pripisati odseku, in zneske takšnih postavk, ki jih je mogoče utemeljeno razporediti na odsek.
29. Subjekt upošteva svoje ureditev notranjega računovodskega poročanja kot izhodišče za opredeljevanje takšnih postavk, ki jih je mogoče pripisati neposredno odsekom ali utemeljeno razporediti nanje. To pomeni, da obstaja domneva, da je zneske, ugotovljene po odsekih za potrebe notranjega računovodskega poročanja, mogoče neposredno pripisati odsekom ali utemeljeno razporediti nanje za namen merjenja prihodkov, odhodkov, sredstev in obveznosti do virov sredstev odsekov, o katerih se poroča.
30. V nekaterih primerih pa se prihodki, odhodki, sredstva in obveznosti do virov sredstev lahko razporedijo po odsekih za namene notranjega računovodskega poročanja na podlagi, ki je razumljiva poslovodstvu subjekta, utegne pa biti pristranska, poljubna ali težko razumljiva zunanjim uporabnikom računovodskih izkazov. Takšna razporeditev ni utemeljena podlaga za opredelitev prihodkov, odhodkov, sredstev in obveznosti do virov sredstev odseka po tem standardu. Nasprotno, subjekt lahko odloči, da ne bo razporedil kake postavke prihodkov, odhodkov, sredstev in obveznosti do virov sredstev za namene notranjega računovodskega poročanja, celo če za to obstaja utemeljena podlaga. Taka postavka se razporedi v skladu s opredelitvami prihodkov, odhodkov, sredstev in obveznosti do virov sredstev odseka po tem standardu.
31. Subjekti javnega sektorja lahko običajno prepoznajo odhodke za zagotavljanje določenih skupin blaga in storitev ali ki izhajajo iz določenih dejavnosti in sredstev, ki so potrebne za izvajanje teh dejavnosti. Takšne informacije so potrebne za načrtovanje in nadziranje. Vendar je v veliko primerih vladnih organizacij in subjektov javnega sektorja financirano z »omejenim zneskom« proračunskih sredstev ali razporeditvijo namenskih sredstev po proračunskih postavkah, ki odražajo vrsto glavnih skupin odhodkov ali izdatkov. Te »omejene razporeditve« ali razporeditve po proračunskih postavkah niso nujno povezane z določenimi vrstami storitev, namenskimi (funkcijskimi) dejavnostmi ali zemljepisnimi območji. V določenih primerih ne bo mogoče prihodkov neposredno pripisati ali utemeljeno razporediti na odsek. Podobno ne bo mogoče neposredno pripisati ali utemeljeno razporediti nekaterih sredstev, odhodkov in obveznosti do virov sredstev posameznem odseku, ker se nanašajo na veliko število dejavnosti opravljanja storitev po večih odsekih ali pa so neposredno povezani s splošnimi dejavnostmi, ki niso opredeljene kot ločen odsek.

Nepripisani ali nerazporejeni zneski prihodkov, odhodkov, sredstev in obveznosti do virov sredstev bodo pri usklajevanju razkritij segmenta s celotnimi prihodki subjekta prikazani kot nerazporejen znesek, kot to zahteva 64. člen tega MRSJS.

32. Vlade in njihove organizacije lahko s subjekti iz zasebnega sektorja sklepajo dogovore o zagotavljanju blaga in storitev ali o opravljanju drugih dejavnosti. V nekaterih državah so ti dogovori v obliki skupnih vlaganj (podvigov) ali kot naložbe v pridružene subjekte, obračunane po kapitalski metodi. V takšnih primerih bo prihodek odseka vključeval delež odseka v čistem presežku (primanjkljaju), obračunanem po kapitalski metodi, saj je čisti presežek (primanjkljaj), obračunan po kapitalski metodi, del prihodkov subjekta in ga je mogoče neposredno pripisati ali utemeljeno razporediti na odsek. Podobno bodo prihodki in odhodki odseka vključevali delež odseka v prihodkih in odhodkih skupaj obvladovanega odvisnega subjekta, ki je obračunan na podlagi sorazmernega konsolidiranja (uskupinjevanja).

Sredstva, obveznosti do virov sredstev, prihodki in odhodki odseka

33. Sredstva odseka so na primer kratkoročna sredstva, ki se uporabljajo pri poslovanju odseka, opredmetena osnovna sredstev, sredstva, ki so predmet finančnih najemov in neopredmetena sredstva. Če je kaka amortizacije vključena med odhodke odseka, je z njo povezano sredstvo tudi vključeno v sredstva odseka. Med sredstvi odseka ni sredstev, ki jih uporablja subjekt za splošne namene ali za namene svojega glavnega urada, kot na primer:
- (a) pisarniški prostori osrednje administracije in enote za razvoj v izobraževalnem oddelku subjekta niso vključeni v odseke, ki odražajo zagotavljanje storitev izobraževanja v osnovnem, srednjem in višjem oziroma visokem šolstvu; ali
 - (b) parlamentarna ali druga skupščinska zgradba ni vključena v odseke, ki prikazujejo glavna namene (funkcije) področja, kot so izobraževanje, zdravstvo in obramba, ko poročamo na nivoju celotne države.

Sredstva odseka vključujejo poslovna sredstva, ki so skupna dvema ali večim odsekom, če obstaja utemeljena podlaga za njih porazdelitev.

34. Konsolidirani (skupinski) računovodski izkazi države ali drugega subjekta lahko vključujejo subjekte, ki so bili pridobljeni z nakupom, zaradi česar se pojavi dobro ime (napotki za obračunavanje nakupov subjektov so podani v MRS 22 – Poslovne združitve). V takšnih primerih sredstva odseka vključujejo tudi dobro ime, ki ga je mogoče neposredno pripisati ali utemeljeno razporediti na odsek, med odhodke odseka pa je vključena tudi amortizacija dobrega imena.

35. Obveznosti odseka so na primer poslovne in druge obveznosti, odložene obveznosti, predujmi od članov skupnosti za delno subvencionirano blago in storitve v prihodnosti, rezervacije za jamstvo proizvodov iz tržnih dejavnosti subjekta, ter druge obveznosti za blago in storitve. Obveznosti odseka ne vključujejo dobljenih posojil, obveznosti povezanih s sredstvi, ki so predmet finančnega najema, in drugih obveznosti, ki nastanejo bolj zaradi financiranja kot pa zaradi poslovanja. Če so odhodki za obresti vključeni med odhodki odseka, so z njimi povezane obrestonosne obveznosti vključene v obveznosti odseka.
36. Obveznosti odsekov, katerih poslovanje ni pretežno finančne narave, ne vključujejo dobljenih posojil in podobnih obveznosti, kajti prihodki in odhodki odseka ne vključujejo finančnih prihodkov in odhodkov. Nadalje, ker se posojilo običajno odobri na ravni glavnega urada ali centralne posojilnice za širše namene subjekta ali vlade, pogosto ni mogoče obrestonosno obveznost neposredno pripisati ali utemeljeno razporediti na odsek. Če pa je finančno poslovanje opredeljeno kot ločen odsek, kot se lahko primeri na ravni celotne države, bodo odhodki »finančnega« odseka vključevali odhodke obresti in z njimi povezane obrestonosne obveznosti.
37. Mednarodni ali nacionalni računovodski standardi bodo mogoče zahtevali pri subjektih, pridobljenih v nakupu, prilagoditve knjigovodskih vrednosti opredeljivih sredstev in obveznosti (primeri so podani v MRS 22). Merjenje sredstev in obveznosti odseka vključuje kakršnekoli prilagoditve prejšnjih knjigovodskih vrednosti njegovih opredeljivih sredstev in obveznosti, ki jih je pridobil subjekt v poslovni združitvi, obračunani kot nakup, celo če so bile takšne prilagoditve opravljene izključno za namene pripravljanja konsolidiranih (skupinskih) računovodskih izkazov in niso bile evidentirane v ločenih računovodskih izkazih niti obvladujočega niti odvisnega subjekta. Podobno je, če se opredmetena osnovna sredstva prevrednotijo po prevzemu v skladu z drugačno možno računovodsko rešitvijo, ki jo dovoljuje MRSJS 17 – Opredmetena osnovna sredstva; tedaj merjenje sredstev odseka izraža takšno prevrednotenje.
38. V nekaterih državah vlade ali državni subjekti lahko obvladujejo podjetje pod nadzorom države ali drugi subjekt, ki posluje na tržni osnovi in je zavezan za davek od dobička ali podoben davek od dohodka. Takšni subjekti bodo morali upoštevati MRS 12 – Davek iz dobička, ki določa računovodsko obravnavanje davka od dobička ali podobnega davka od dohodka. Ti standardi lahko zahtevajo pripoznavanje terjatev ali obveznosti za davek iz dobička v povezavi s odhodki za davek ali podoben odhodek, ki je pripoznan v tekočem obdobju in povračljiv ali plačljiv v prihodnjih obdobjih. Takšna sredstva in obveznosti niso del sredstev in obveznosti odseka, ker so rezultat celotnega poslovanja celovite davčne politike subjekta. Vendar bodo sredstva, ki predstavljajo terjatev za davek, ki ga

obvladuje davčni organ, vključena v sredstva odseka davčnega organa, če jih je mogoče neposredno pripisati ali utemeljeno razporediti.

39. Nekaj navodil za razporejanje stroškov je mogoče najti v drugih mednarodnih računovodskih standardih za javni sektor. Na primer MRSJS 12 – Zaloge daje navodila za pripisovanje in razporejanje stroškov na zaloge, MRSJS 11 – Pogodbe o gradbenih delih pa dajejo napotke za pripisovanje in razporejanje stroškov na pogodbe. Ta navodila so lahko koristna pri pripisovanju ali razporejanju odhodkov na odseke.
40. MRSJS 2 daje navodila o tem, ali se naj prekoračitve na bančnih računih vključijo kot sestavni del denarnih sredstev ali pa se o njih poroča kot o posojilih.
41. Računovodski izkazi celotne države in določenih drugih odvisnih subjektov bodo zahtevali konsolidiranje (uskupinjevanje) številnih ločenih subjektov kot so ministrstva, agencije in podjetja pod nadzorom države. Pri pripravljanju teh konsolidiranih (skupinskih) računovodskih izkazov bodo posli in stanja med odvisnimi subjekti izločena v skladu s MRSJS 6. Vendar so prihodki, odhodki, sredstva in obveznosti odsekov ugotovljeni preden so stanja in posli med subjekti v skupini izločeni v procesu konsolidiranja (uskupinjevanja), razen do obsega, ko so takšna stanja in posli med subjekti znotraj posameznega odseka.
42. Računovodske usmeritve, uporabljene pri pripravljanju in predstavljanju računovodskih izkazov subjekta kot celote, so tudi temeljne računovodske usmeritve odseka, poleg tega pa vključujejo računovodske usmeritve odseka še usmeritve, ki se posebej nanašajo na poročanje po odsekih, na primer opredeljevanje odsekov, metode določanja cen prenosov med odseki in podlaga za razporejanje prihodkov in odhodkov na odseke.

Računovodske usmeritve odseka

43. **Informacije po odsekih se pripravljajo v skladu z računovodskimi usmeritvami za pripravljanje in predstavljanje računovodskih izkazov za skupino ali subjekt.**
44. Predpostavlja se, da so računovodske usmeritve, ki so se jih organ upravljanja in posloводство subjekta odločili uporabljati pri pripravljanju računovodskih izkazih skupine ali subjekta, tiste, za katere organ upravljanja in posloводство subjekta menijo, da najbolj ustrezajo namenom zunanjega poročanja. Ker je namen informacij po odsekih pomagati uporabnikom računovodskih izkazov bolje razumeti in utemeljeno odločati o subjektu kot celoti, ta standard zahteva, da se pri pripravljanju informacij po odsekih uporabljajo računovodske usmeritve, ki sta jih izbrala organ

upravljanja in poslovodstvo subjekta pri pripravljanju računovodskih izkazov za skupino ali subjekt. To pa ne pomeni, da morajo računovodske usmeritve skupine ali subjekta uporabljati pri odsekih, o katerih se poroča, kot da bi bili ločene samostojne poročevalne enote. Podrobni izračuni, napravljeni pri uporabljanju posamezne računovodske usmeritve na ravni celotnega subjekta, se lahko razporedijo na odseke, če za to obstaja utemeljena podlaga. Na primer zaslužki zaposlencev se pogosto izračunajo za celoten subjekt, toda podatke za subjekt kot celoto je mogoče razporediti na odseke na podlagi podatkov o plačah in demografskih podatkov za odseke.

45. Kot je zapisano v 42. členu, je potrebno računovodske usmeritve, ki obravnavajo samo metode določanja cen prenosov med odseki, posebej razviti. MRSJS 1 zahteva razkrivanje računovodskih usmeritev, ki so potrebne za razumevanje računovodskih izkazov. Skladno s temi zahtevami je treba razkriti tudi posebne računovodske usmeritve o odsekih.
46. Ta standard ne prepoveduje razkrivanja dodatnih informacij po odsekih, pripravljeni na podlagi, ki se razlikuje od računovodskih usmeritev, sprejetih za računovodske izkaze skupine ali subjekta, če:
 - (a) so informacije bistvene za ocenjevanje dosežkov poslovanja in odločanje; in
 - (b) je podlaga za merjenje teh dodatnih informacij jasno opisana.

Skupna sredstva

47. **Sredstva, ki jih skupaj uporabljata dva ali več odsekov, se razporedijo na odseke, če in zgolj če so z njimi povezani prihodki in odhodki prav tako razporejeni na te odseke.**
48. Način razporejanja sredstev, obveznosti do virov sredstev, prihodkov in odhodkov na odseke je odvisen od dejavnikov, kot so narava postavk, delovanje odseka in ustrezna samostojnost odseka. Ni mogoče ali primerno podrobno določiti eno samo podlage za razporejanje, ki bi jo sprejelo celotno podjetje. Tudi ni ustrezno izsiliti razporeditve postavk sredstev, obveznosti do virov sredstev, prihodkov in odhodkov subjekta, ki se nanašajo na dva ali več odsekov skupaj, če je edina podlaga za takšno razporejanje poljubna ali težko razumljiva. Obenem so opredelitve prihodkov, odhodkov, sredstev in obveznosti do virov sredstev odseka medsebojno povezane in mora biti iz tega izhajajoča razporeditev dosledna. Zato se skupaj uporabljana sredstva razporedijo na odseke, če in zgolj če so z njimi povezani prihodki in odhodki prav tako razporejeni na te odseke. Na primer posamezno sredstvo se vključi med sredstva odseka, če in zgolj če je ustrezna amortizacija vključena med odhodke odseka.

Novo prepoznani odseki

49. **Če je nek odsek v obdobju poročanja prvič opredeljen kot nov, je treba preračunati primerjalne podatke, da odražajo informacije o novem ločenem odseku, razen če to ni mogoče.**
50. V različnih razmerah se lahko poroča o novih odsekih v računovodskih izkazih. Tako lahko na primer subjekt spremeni svojo zasnovo notranjega poročanja, da poroča o območnih odsekih namesto o področnih, poslovodstvo pa meni, da je takšna struktura poročanja po odsekih primerna tudi za zunanje poročanje. Subjekt lahko tudi prične z bistvenimi novimi ali dodatnimi dejavnostmi ali poveča obseg, do katerega je določena dejavnost, ki je služila kot notranja podporna dejavnost, pričela zagotavljati storitve zunanjim odjemalcem. V takšnih primerih se lahko prvič poroča o novem odseku v računovodskih izkazih za splošne namene. V takih primerih ta standard zahteva preračun primerjalnih podatkov, da odražajo trenutno sestavo odsekov, kjer je to mogoče.

Razkrivanje

51. **Zahteve po razkrivanju iz 52.-75. člena se uporabljajo pri vsakem odseku.**
52. **Subjekt razkrije prihodke in odhodke za vsak odsek. Poročanje o prihodkih odseka iz namenskih proračunskih sredstev ali podobnih virov, prihodkih odseka od drugih zunanjih virov in prihodkih odseka iz poslov z drugimi odseki je ločeno.**
53. **Subjekt razkrije celotno knjigovodsko vrednost sredstev vsakega odseka.**
54. **Subjekt razkrije celotno knjigovodsko vrednost obveznosti do virov sredstev vsakega odseka.**
55. **Subjekt razkrije celotno nabavno vrednost v obdobju pridobivanja sredstva odseka, za katere se pričakuje, da se bodo uporabljala v več kot enem letu za vsak odsek.**
56. Subjekt se spodbuja, toda od njega se ne zahteva, da razkrije vrsto in znesek vseh prihodkov in odhodkov odseka, ki so tolikšne, takšne in tako pogoste, da je njih razkritje pomembno za pojasnilo dosežkov vsakega odseka v obdobju poročanja.
57. MRSJS 3 zahteva, da ko so postavke prihodkov in odhodkov v čistem presežku (primanjkljaju) iz rednega poslovanja takšne velikosti, vrste ali tako pogoste, da je njih razkritje pomembno za pojasnilo dosežkov

poslovanja subjekta v obdobju, je treba vrsto in znesek takšnih postavk ločeno razkriti. MRSJS 3 ponuja več zgledeov takšnih postavk, tudi odpisov zalog in opredmetenih osnovnih sredstev, rezervacije za prestrukturiranje, odtujitev opredmetenih osnovnih sredstev, privatizacije in druge odtujitve dolgoročnih finančnih naložb, ustavljenega delovanja, pravnih poravnjav in stornov dolgoročnih rezervacij. 56. člen nima namena spremeniti razporeditve katerekoli postavke prihodkov ali odhodkov iz redne v izredno (kot je opredeljeno v MRSJS 3) ali spremeniti merjenja takšnih postavk. Razkritje, ki ga spodbuja omenjeni člen, pa spremeni raven, na kateri se vrednoti bistvenost takšnih postavk za namene razkrivanja od ravni subjekta do ravni odseka.

58. Ta standard ne zahteva razkrivanja rezultata odseka. Vendar, če se rezultat odseka izračunava in razkriva, potem poslovni rezultat ne vključuje finančnih postavk.
59. Subjekt se vzpodbuja, vendar se od njega ne zahteva, da razkrije denarne tokove odseka, ki so skladne z zahtevami MRSJS 2. MRSJS 2 zahteva, da subjekt predstavi izkaz denarnih tokov, ki ločeno poroča o denarnih tokovih iz poslovanja, investiranja (naložbenja) in financiranja. Prav tako zahteva razkrivanje informacij o določenih denarnih tokovih. Razkrivanje informacij o denarnih tokovih za vsak odsek je lahko koristno pri razumevanju celotnega finančnega stanja, plačilne sposobnosti in denarnih tokov subjekta.
60. Subjekt, ki ne razkriva denarnih tokov odseka v skladu s MRSJS 2, se spodbuja, vendar se od njega ne zahteva, da razkrije za vsak odsek, o katerem poroča:
- (a) odhodke odseka iz naslova amortizacije sredstev odseka;
 - (b) druge bistvene nedenarne postavke odhodkov; in
 - (c) bistvene nedenarne postavke prihodkov, vključene med prihodke odseka.

To bo omogočilo uporabnikom ugotavljati glavne vire in področja porabe denarnih sredstev za vsak odsek v obdobju.

61. **Subjekt mora razkriti za vsak odsek seštevke zneskov svojih deležev v čistem presežku (primanjkljaju) pridruženih subjektov, skupnih vlaganj (podvigov) ali drugih finančnih naložb, ki so obračunane po kapitalski metodi, če je skoraj vse takšno delovanje pridruženih subjektov v tistem odseku.**
62. Medtem ko se posamezni seštevke razkrije v skladu s 61. členom, se vsak pridružen subjekt, skupno vlaganje (skupni podvig) ali druga finančna

naložba, obračun(a) po kapitalski metodi, oceni posebej, da bi ugotovili, ali je skoraj vse njegovo (njeno) delovanje v odseku.

63. **Če se seštevek deležev v čistem presežku (primanjkljaju) pridruženih subjektov, skupnih vlaganj (podvigov) ali drugih finančnih naložb, ki so obračunane po kapitalski metodi, razkrije po odsekih, se tudi seštevki finančnih naložb v takšne pridružene subjekte in skupna vlaganja (podvige) razkrijejo po odsekih.**
64. **Subjekt mora predstaviti uskladitev informacij, razkritih za odseke, z celotnimi informacijami v računovodskih izkazih skupine ali posameznega subjekta. Pri predstavitvi uskladitve morajo biti prihodki odsekov usklajeni s prihodki subjekta od zunanjih virov (razkriti je treba tudi znesek prihodkov subjekta od zunanjih virov, ki niso vključeni v prihodke nobenega odseka); odhodki odseka morajo biti usklajeni s primerjalnim merilom odhodkov subjekta; sredstva odsekov morajo biti usklajena s sredstvi subjekta in obveznosti do virov sredstev odsekov z obveznostmi do virov sredstev subjekta.**

Dodatne informacije po odsekih

65. Kot je zapisano v prejšnjih členih, se pričakuje, da bodo odseki običajno zasnovani na temelju glavnih vrst blaga in storitev, ki jih zagotavlja subjekt, programi ali dejavnosti, ki jih izvaja. Razlog temu je, da informacije o teh odsekih omogočajo uporabnikom oceniti dosežke subjekta pri doseganju njegovih ciljev in omogočajo subjektu izpolnjevati njegove dolžnosti. Nekateri organizacije pa na osnovi zemljepisnih področij ali drugih osnovah bolje predstavljajo, katere storitve zagotavljajo in razporejajo sredstva znotraj subjekta in zato uporabljajo to za potrebe računovodskih izkazov.
66. Ta standard zagovarja stališče, da je razkrivanje minimalnih informacij o področnih in območnih odsekih verjetno koristno za uporabnike pri ugotavljanju odgovornosti in sprejemanju odločitev. Zato če subjekt poroča o odsekih na podlagi:
- (a) glavnih vrst blaga in storitev, ki jih zagotavlja, programov ali dejavnosti, ki jih izvaja ali drugih področnih odsekov, se ga vzpodbuja, da za vsak območni odsek, ko poroča v notranjem poročevalskem sistemu organu upravljanja in glavnemu direktorju subjekta, poroča naslednje:

- (i) odhodke odseka;
 - (ii) celotno knjigovodsko vrednost sredstev odseka; in
 - (iii) celotne stroške pridobitve sredstev odseka, za katera je mogoče pričakovati, da bodo uporabljena v več kot letu dni (opredmetena osnovna sredstva in neopredmetena sredstva); in
- (b) Pri območnih odsekih ali drugih podlagah, ki niso zajete v točki (a), se subjekte spodbuja, da tudi poročajo o naslednjih informacijah o odsekih pri vsakem glavnem področnem odseku, kot se poroča v notranjem poročevalskem sistemu organu upravljanja in glavnemu direktorju subjekta:
- (i) odhodki odseka;
 - (ii) celotna knjigovodska vrednost sredstev odseka; in
 - (iii) celotni stroški pridobitve sredstev odseka, za katera je mogoče pričakovati, da bodo uporabljena v več kot letu dni (opredmetena osnovna sredstva in neopredmetena sredstva).

Druge zadeve, ki jih je treba razkrivati

67. **Pri merjenju in poročanju o prihodkih odseka, ki izhajajo iz poslov z drugimi odseki, se prenosi med odseki merijo na podlagi, ki jo subjekt dejansko uporablja. Podlago za določanje cen pri prenosih med odseki in vsako spremembo v tej zvezi je treba razkriti v računovodskih izkazih.**
68. **Spremembe računovodskih usmeritev, ki se uporabljajo pri poročanju po odsekih in pomembno vplivajo na informacije o odsekih, je treba razkriti, informacije o odsekih za prejšnje obdobje pa za primerjalne namene preračunati, razen če to ni mogoče. Takšno razkritje vključuje opis narave sprememb, razlogov za spremembe, dejstvo, da so primerjalne informacije prenovi ali da to ni izvedljivo, in denarno izražen učinek sprememb, če ga je mogoče utemeljeno ugotoviti. Če subjekt spremeni opredelitev svojih odsekov in ne prenovi informacij po odsekih za prejšnje obdobje na novi podlagi, ker to ni mogoče, mora za primerjalne namene predstaviti podatke o odsekih tako na stari kot novi podlagi za oblikovanje odsekov v letu, v katerem se spremeni njihova opredelitev odsekov.**
69. Spremembe računovodskih usmeritev, ki jih sprejme subjekt, so obravnavane v MRSJS 3. MRSJS 3 zahteva, da se računovodske usmeritve spreminjajo samo, če to zahteva zakon ali organizacija za postavljanje

standardov ali če je posledica sprememb ustrežnejše predstavljanje poslov in drugih poslovnih dogodkov v računovodskih izkazih subjekta.

70. Spremembe računovodskih usmeritev, sprejete na ravni subjekta, ki vplivajo na informacije po odsekih, se obravnavajo v skladu s MRSJS 3. Razen če nov mednarodni računovodski standard določa drugače, zahteva MRSJS 3, da se sprememba računovodske usmeritve uporablja za nazaj in da je informacije iz prejšnjega obdobja treba preračunati, razen če to ni izvedljiv (primerjalna rešitev), ali da se nabrane prilagoditve, ki izhajajo iz spremembe, vključijo v ugotovitev čistega presežka (primanjkljaja) subjekta za obravnavano obdobje (dovoljena drugačna rešitev). Če se upošteva primerjalna rešitev, se informacije po odsekih prevrednotijo. Če se upošteva dovoljena drugačna rešitev, se nabrane prilagoditve, vključene v ugotovitev čistega presežka (primanjkljaja), vključene kot postavka prihodkov ali odhodkov odseka, če gre za poslovno postavko, ki jo je mogoče pripisati ali utemeljeno razporediti na odseke. V takem primeru lahko MRSJS 3 zahteva ločeno razkritje, če je postavka tolikšna, takšna in tako pogosta, da je razkritje ustrezno za pojasnitev dosežkov subjekta v obdobju.
71. Nekatere spremembe računovodskih usmeritev se nanašajo posebej na poročanje po odsekih. Take so na primer spremembe opredelitve odsekov ter spremembe podlage za razporejanje prihodkov in odhodkov po odsekih. Takšne spremembe lahko bistveno vplivajo na informacije po odsekih, o katerih se poroča, toda ne vplivajo na celotne računovodske informacije o subjektu, o katerem se poroča. Da bi usposobili uporabnike za razumevanje sprememb in ocen smeri razvoja, se informacije po odsekih za prejšnje obdobje, vključene v računovodske izkaze za primerjalne namene, prenovijo, če je to izvedljivo, da bi odsevale novo računovodsko usmeritev.
72. Po 67. členu je treba za namene poročanja po odsekih meriti posle med odseki na podlagi, ki jo subjekt dejansko uporablja za določanje cen takšnih prenosov. Če subjekt spremeni metodo, dejansko uporabljeno za določanje cen prenosov med odseki, to ni sprememba računovodske usmeritve, zaradi katere bi bilo treba podatke po odsekih za prejšnje obdobje prenoviti v skladu s 68. členom. Po 68. členu pa je treba spremembo razkriti.
73. **Če to ni drugače razkrito v računovodskih izkazih ali drugje v letnem poročilu, subjekt označi:**
- (a) **vrste blaga in storitev v vsakem področnem odseku, o katerem poroča;**
 - (b) **sestavi vsakega območnega odseka; in**

- (c) **če za razporejanje po odsekih niso temeljni niti proizvodi/storitve niti zemljepisna območja, naravo odseka in dejavnosti, ki se v njem odvijajo.**

Nameni poslovanja odseka

74. Če ni drugače razkrito v računovodskih izkazih ali drugje v letnem poročilu, se priporoča subjektu, da razkrije splošne namene poslovanja, vpeljane za vsak odsek na začetku obdobja poročanja in komentar o tem, do katere mere so bili ti nameni doseženi.
75. Namene je treba uporabnikom sporočiti, da lahko ocenijo dosežke subjekta pri doseganju le-teh. Razkrivanje informacij o sestavi vsakega odseka, njihovih namenih zagotavljanja storitev in obsegu, do katerega so njihovi nameni doseženi, bo pripomoglo k tej oceni. Te informacije bodo prav tako omogočale subjektu boljše opravljati svoje dolžnosti predložitve obračunov. V veliko primerih bodo te informacije tudi vključene v letno poročilo kot del poročila organa upravljanja ali glavnega direktorja. V takšnih primerih razkrivanje teh informacijah v računovodskih izkazih ni potrebno.

Datum uveljavitve

76. **Ta mednarodni računovodski standard za javni sektor se prične uporabljati za letne računovodske izkaze za obračunska obdobja, ki se začnejo 1. julija 2003 ali kasneje. Njegova uporaba pred tem datumom je priporočljiva.**
77. Ko subjekt uporablja računovodenje, zasnovano na nastanku dogodkov, kot je to opredeljeno v mednarodnih računovodskih standardih za javni sektor za poročevalske namene po tem datumu uveljavitve, se ta standard uporablja za letne računovodske izkaze subjekta za obdobja, ki veljajo od ali po datumu uporabe.

Priloga 1 – Zgledi razkritij odseka

Ta priloga je samo ponazoritev in ni del standarda. Njegov namen je ponazoriti uporabo standarda, da bi bilo lažje razumeti njegov pomen.

Tabela in pripadajoče pojasnilo, predstavljeni v tej prilogi, prikazujeta primer razkrivanja po odsekih, ki jih ta standard zahteva od izobraževalne ustanove, ki je financirana predvsem iz proračuna, vendar izvaja določene izobraževalne storitve za trg zaposlencem velikih podjetij in sodeluje v projektu ustanovitve zasebne izobraževalne ustanove, ki bo delovala na tržnih osnovah. Ustanova ima nanjo bistven vpliv, vendar je ne obvladuje. Za potrebe ponazoritve primer predstavlja primerjalne podatke za dve leti. Podatke o odsekih je treba razkriti za vsako leto, za katero so predstavljeni računovodski izkazi.

TABELA A—INFORMACIJE O ODSEKIH (v milijonih denarnih enot)

	Osnovno/Srednje		Višje – visoko		Posebne storitve		Druge storitve		Izločitve		Konsolidirano	
	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1
PRIHODKI ODSEKA												
Prihodki iz proračuna	48	40	22	23	10	10	7	7				
Prihodki iz zunanjih virov	5	4	–	–	9	6	–	–				
Prenosi med odseki	<u>10</u>	<u>6</u>	<u>6</u>	<u>7</u>	<u>2</u>	<u>4</u>	<u>2</u>	<u>2</u>				
Skupaj prihodki odseka	<u>63</u>	<u>50</u>	<u>28</u>	<u>30</u>	<u>21</u>	<u>20</u>	<u>9</u>	<u>9</u>	<u>20</u>	19	101	90
ODHODKI ODSEKA												
Stroški dela	(39)	(31)	(13)	(13)	(13)	(13)	(2)	(2)				
Amortizacija	(9)	(7)	(5)	(7)	(5)	(3)	(1)	(1)				
Drugi odhodki	<u>(12)</u>	<u>(11)</u>	<u>(10)</u>	<u>(9)</u>	<u>(5)</u>	<u>(5)</u>	<u>(2)</u>	<u>(2)</u>				
Skupaj odhodki odseka	<u>(60)</u>	<u>(49)</u>	<u>(28)</u>	<u>(29)</u>	<u>(23)</u>	<u>(21)</u>	<u>(5)</u>	<u>(5)</u>	<u>20</u>	<u>19</u>	(96)	(85)
Nerazporejeni skupni odhodki											<u>(7)</u>	<u>(9)</u>
Primanjkljaj iz poslovanja											(2)	(4)
Stroški obresti											(4)	(3)
Prihodki od obresti											2	3
Deleži v presežkih pridruženih subjektov							8	7			8	7
Presežek iz redne dejavnosti											4	3
Izredna izguba: nezavarovana škoda na objektih zaradi potresa		(3)									0	(3)
Čisti presežek											<u>4</u>	<u>0</u>

DRUGE INFORMACIJE											
Sredstva odseka	54	50	34	30	10	10	10	9		108	99
Naložbe v pridružene subjekte (kapitalska metoda)							32	26		32	26
Nerazporejena skupna sredstva										<u>35</u>	<u>30</u>
<i>Konsolidirana(uskupinjena)</i>										<u>175</u>	<u>155</u>
<i>sredstva skupaj</i>											
Obveznosti odseka	25	15	8	11	8	8	1	1		42	35
Nerazporejene obveznosti uprave										<u>40</u>	<u>55</u>
<i>Konsolidirane (uskupinjenje)</i>										<u>82</u>	<u>90</u>
<i>obveznosti skupaj</i>											
Naložbe v dolgoročna sredstva	13	10	9	5	4	0	2	3			
Nedenarni odhodki brez amortizacije	(8)	(2)	(3)	(3)	(2)	(2)	(1)	(1)			
Nedenarni prihodki	–	–	–	–	1	1	–	–			

Pojasnilo — Odseki (vsi zneski so izraženi v milijonih denarnih enot)

Ustanova je organizirana in poroča organu upravljanja na temelju štirih glavnih opravljalnih (funkcijskih) področij: osnovno in srednješolsko izobraževanje, višje in visokošolsko izobraževanje, posebne izobraževalne storitve in druge storitve; vsako področje ima svojega direktorja. Poslovanje odseka posebnih izobraževalnih storitev vključuje tudi storitve na tržni podlagi za zaposlenca velikih podjetij. Pri izvajanju teh storitev zunanjim osebam na tržni podlagi uporablja ta odsek v zameno za plačilo storitve, ki jih zagotavljata odseka osnovnega/srednjega in višjega/visokošolskega izobraževanja. Ti transferji med oseki so izločeni v postopku konsolidiranja (uskupinjevanja).

Informacije o teh odsekih uporablja upravni odbor in najvišje poslovodstvo kot osnovo za ocenjevanje preteklih dosežkov subjekta pri doseganju njegovih namenov in pri sprejemanju odločitev o prihodnjem razporejanju sredstev. Razkrivanje informacij o teh odsekih se tudi smatra primerno za potrebe zunanjega poročanja.

Glavnina poslovanja se odvija na domačem trgu, razen dela programa pomoči, s katerim so se vzpostavile zmogljivosti v vzhodni Evropi za zagotavljanje srednješolskih izobraževalnih storitev. Celotni znesek stroškov, danih v vzhodni Evropi znaša 5 milijonov (4 milijone v letu 20X1). Celotna neodpisana vrednost sredstev izobraževalnih kapacitet v vzhodni Evropi znaša 3 milijone (6,5 milijonov v letu 20X). V letih 20X2 in 20X1 ni bilo nobenih naložb v dolgoročna sredstva v vzhodno Evropo.

Prenosi med odseki: prihodki in odhodki odsekov vključujejo prihodke in odhodke, ki izhajajo iz prenosov med odseki. Takšni prenosni so običajno obračunani v višini stroškov in so izločeni v postopku konsolidiranja (uskupinjevanja). Celoten znesek teh prenosov znaša 20 milijonov (19 milijonov v letu 20X1).

Naložbe v pridružene subjekte so obračunane na osnovi kapitalske metode. Ustanova ima 40 % delnic v podjetju EuroED d.o.o, specializirani izobraževalni ustanovi, ki izvaja izobraževalne storitve na mednarodnem trgu na tržni podlagi preko večstranske pogodbe z agencijo - posojilnico. Naložba je obračunana po kapitalski metodi, Naložba v EuroED d.o.o. in delež v njegovem dobičku so izločene iz sredstev in prihodkih po odsekih.

Vendar so prikazani posebej, v okviru odseka drugih storitev, ki je odgovoren za upravljanje naložbe v pridružen subjekt.

Izredna izguba: zaradi potresa v vzhodni Evropi v novembru 20X1 so se pojavili drugi (izredni) odhodki iz naslova nezavarovanih izobraževalnih kapacitet v višini 3 milijonov

POROČANJE PO ODSEKIH

Celotno poročilo o namenih po posameznih odsekih in obseg, do katerega so bili nameni doseženi, je vključeno v Pregled poslovanja, ki se nahaja drugje v tem poročilu.

Priloga 2 — Povzetek zahtevanih razkritij

Priloga je samo ponazoritev in ni del standarda. Njegov namen je povzeti razkritja, ki so potrebna na osnovi 52. do 75. člena standarda.

[¶xx] se nanaša na člen xx v standardu.

Razkritja

Celotni odhodki po odsekih [¶52]

Celotni prihodki po odsekih [¶52]

Prihodki iz proračuna ali podobne razporeditve po odsekih [¶52]

Prihodki iz zunanjih virov po odsekih [¶52]

Prihodki iz poslov z drugimi odseki po odsekih [¶52]

Neodpisana vrednost sredstev po odsekih [¶53]

Obveznosti do virov sredstev po odsekih [¶54]

Stroški pridobitve sredstev po odsekih [¶55]

Delež v čistem presežku/primanjkljaju[¶61] in naložbah v [¶63] pridruženih subjektih, obračunanih po kapitalski metodi ali skupnih vlaganjih (podvigih) po odsekih (če je skoraj vse v okviru enega odseka)

Uskladitev prihodkov, odhodkov, sredstev in obveznosti do virov sredstev po odsekih [¶64]

Druga razkritja

Podlaga za določanje cen prenosov med odseki in morebitne spremembe v osnovah [¶67]

Spremembe v računovodskih usmeritvah v zvezi z odseki [¶68]

Vrste proizvodov in storitev za vsak področni odsek [¶73]

Sestava vsakega področnega odseka [¶73]

Če za podlago za določitev odsekov niso uporabljeni niti proizvodi/storitve niti zemljepisna območja, vsebina odsekov in dejavnosti, ki se odvijajo v vsakem odseku [¶73]

Priloga 3 — Kakovostne značilnosti računovodskega poročanja

15. člen tega standarda zahteva pripravo računovodskih usmeritev, da zagotovimo da bodo računovodski izkazi dajali informacije, ki izpolnjujejo številne kakovostne značilnosti. Ta priloga povzema kakovostne značilnosti računovodskega poročanja.

Kakovostne značilnosti so lastnosti zaradi katerih so informacije v računovodskih izkazih koristne za uporabnike. Štiri osnovne kakovostne značilnosti so razumljivost, ustreznost, zanesljivost in primerljivost.

Razumljivost

Informacija je razumljiva, ko se lahko od uporabnikov upravičeno pričakuje, da bodo razumeli njen pomen. V ta namen naj bi uporabniki primerno poznali poslovanje subjekta in okolje v katerem deluje ter bili pripravljene proučevati informacije kolikor toliko prizadevno.

Informacije, ki se nanašajo na zapletena vprašanja, se ne sme izpustiti zgolj zato, ker bi jih kaki uporabniki morda ne mogli razumeti

Ustreznost

Informacije so ustrezne za uporabnike, če pomagajo ovrednotiti pretekle, sedanje in prihodnje dogodke oziroma jim pomagajo potrditi ali popraviti pretekle ocene. Da je informacija ustrezna, mora biti tudi pravočasna.

Pomembnost

Na ustreznost informacij vplivata njihova vrsta in pomembnost.

Informacija je pomembna, če njena opustitev ali napačna navedba lahko vpliva na odločitve ali ocenjevanje uporabnikov, narejenih na osnovi računovodskih izkazov. Pomembnost je odvisna od presoje vrste ali velikosti postavke ali napake v določenih okoliščinah opustitve ali napačne navedbe. Tako je pomembnost prag ali razmejitvena točka in ne predvsem kakovostna značilnost, ki jo morajo imeti informacije, če naj bodo koristne.

Zanesljivost

Zanesljive informacije ne vsebujejo pomembnih napak in pristranskih stališč ter se lahko uporabniki zanesejo, da zvesto predstavljajo tisto, kar trdijo, da predstavljajo, ali za kar se lahko upravičeno domneva, da predstavljajo.

Zvesta predstavitev

Če naj informacije odražajo zvesto predstavitev poslov in drugih poslovnih dogodkov, mora biti predstavljena v skladu z vsebino posla ali drugega poslovnega dogodka in ne zgolj v skladu z njihovo pravno obliko.

Prednost vsebine pred obliko

Če naj informacije zvesto predstavljajo posle in druge poslovne dogodke, za katere se trdi, da jih predstavljajo, jih je treba obračunavati in predstavljati v skladu z njihovo vsebino in gospodarsko resničnostjo, ne zgolj v skladu z njihovo pravno obliko. Vsebina poslov ali drugih poslovnih dogodkov ni vedno skladna z njihovo pravno obliko.

Nepristranskost

Informacije so nepristranske, če ne vsebujejo pristranskih stališč. Računovodski izkazi, ki zaradi izbire ali načina predstavitve informacij vplivajo na odločitev ali presojo, da bi dosegli vnaprej določen izid ali posledice, niso nepristranski.

Previdnost

Previdnost je primerna pazljivost pri presojanju, potrebnem za pripravo ocen v razmerah negotovosti, tako da se zagotovi, da sredstva ali prihodki niso prevrednoteni oziroma obveznosti ali odhodki podvrednoteni.

Previdnost pa ne pomeni, da se lahko oblikujejo skrite rezerve ali prevelike rezervacije ali pa se namenoma prikaže premajhen znesek sredstev ali prihodkov, ker računovodski izkazi tako ne bodo nepristranski in zato tudi ne zanesljivi.

Popolnost

Informacije v računovodskih izkazih morajo biti popolne glede pomembnosti in stroškov.

Primerljivost

Informacije v računovodskih izkazih so primerljive, ko lahko uporabniki opredelijo podobnosti in razlike med temi informacijami in informacijami v drugih poročilih.

Primerljivost se nanaša na:

- primerljivost računovodskih izkazov med različnimi subjekti in
- primerljivost računovodskih izkazov istega subjekta v različnih obdobjih.

Pomembna sestavina primerljivosti je obveščенost uporabnikov o računovodskih usmeritvah, uporabljenih pri pripravljanju računovodskih izkazov ter spremembah usmeritev in posledicah teh sprememb.

Ker uporabniki želijo primerjati uspešnost subjekta skozi čas, je pomembno, da računovodski izkazi nudijo informacije za pretekla obdobja.

Omejitve v zvezi z ustreznostjo in zanesljivostjo informacij

Pravočasnost

Če pride pri poročanju do nepotrebnih zamud, lahko informacije izgubijo svojo ustreznost. Za pravočasno zagotavljanje potrebnih informacij je pogosto treba

poročati, še preden je znano vse o posameznem poslu, kar pomeni manjšo zanesljivost. In nasprotno – če se poročanje odloži, dokler niso znani vsi dejavniki, je lahko informacija zelo zanesljiva, vendar nekoristna za uporabnike, ki bi bili med tem že morali sprejeti odločitve. Pri zagotavljanju ravnotežja med ustreznostjo in zanesljivostjo, se je treba vprašati, kako najbolje zagotoviti odločevalske potrebe uporabnikov.

Ravnotežje med koristmi in stroški

Ravnotežje med koristi in stroški je bolj omejitvev kot pa korist. Koristi, ki izhajajo iz informacij, morajo presegati stroške, potrebne za njihovo zagotavljanje. Vendar je ocenjevanje koristi in stroškov v pretežno stvar presoje. Poleg tega stroški vedno nujno ne bremenijo tistih uporabnikov, ki uživajo njihove koristi. Slednje imajo lahko tudi drugi uporabniki, za katere informacije niso pripravljene, in ne le tisti, za katere so bile pripravljene. Zaradi teh razlogov je težko v vsakem primeru preizkusiti stroške in koristi. Vsekakor pa se morajo organi, ki določajo standarde, pa tudi pripravljavci in uporabniki računovodskih izkazov zavedati navedene omejitve.

Ravnotežje med kakovostnimi značilnostmi

V praksi je pogosto nujno doseči ravnotežje med kakovostnimi značilnostmi. Splošni cilj je ustrezno ravnotežje med posameznimi značilnostmi, da bi dosegli namene računovodskih izkazov. Sorazmerni pomen posameznih značilnosti v različnih primerih je stvar strokovne presoje.

Primerjava z MRS 14

Mednarodni računovodski standard za javni sektor (MRSJS) 18 – Poročanje po odsekih je izpeljan predvsem iz mednarodnega računovodskega standarda (MRS) 14 – Poročanje po odsekih. Glavne razlike med MRSJS 18 in MRS 14 so naslednje:

- MRSJS 18 opredeljuje odseke drugače kot MRS 14. MRSJS 18 zahteva od subjektov, da poročajo na podlagi, ki je primerna za ocenjevanje preteklih dosežkov in odločanje o razporejanju sredstev. MRS 14 zahteva poročanje po področnih in območnih odsekih.
- Dodatne razlage k MRS 14 so vključene v MRSJS 18, da se pojasni uporabnost standardov pri računovodenju subjektov javnega sektorja.
- MRS 14 zahteva razkrivanje izidov odsekov, amortizacije sredstev odseka in druge pomembne nedenarne odhodkov. MRSJS 18 ne zahteva razkrivanja izidov odsekov. MRSJS 18 spodbuja, vendar ne zahteva, razkrivanje pomembnih nedenarnih prihodkov, ki so vključeni v prihodke odseka, amortizacijo odseka in druge nedenarne odhodke ali finančne tokove odseka, kot je to opredeljeno v MRSJS 2 – Izkaz denarnih tokov.
- MRSJS 18 ne zahteva razkrivanja informacij o dodatnih oblikah odsekov, vendar spodbuja subjekte k določenem minimalnem razkrivanju po področnih in območnih odsekih.
- MRSJS 18 ne določa vrednostnih mej, ki jih je potrebno upoštevati pri opredeljevanju odsekov, o katerih se poroča.
- MRSJS 18 uporablja v določenih primerih drugačno izrazoslovje kot MRS 14. Najpomembnejši primeri so uporaba izrazov »subjekt«, »prihodek«, »izkaz prihodkov in odhodkov« in »čista sredstva/kapital« v MRSJS 18. Enakovredni izrazi v MRS 14 so »podjetje«, »dohodek«, »izkaz poslovnega izida« in »kapital«.