

MRSJS 20—RAZKRIVANJE POVEZANIH OSEB**Potrditev**

Ta mednarodni računovodski standard za javni sektor izhaja predvsem iz mednarodnega računovodskega standarda (MRS) 24 (preoblikovan 1994) – Razkrivanje povezanih oseb, 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 Odbor za mednarodne računovodske standarde - FOMRS (International Accounting Standards Committee Foundation – IASCF) sta bila ustanovljena leta 2001 in tako nadomestila SMRS. Mednarodni računovodski standardi, ki jih je izdal SMRS, ostajajo v veljavi dokler jih UOMRS ne spremeni ali prekliče. Izvlečki iz MRS 24 so v tej publikaciji Odbora za javni sektor, ki deluje v okviru Mednarodnega združenje računovodskih strokovnjakov (Public Sector Committee), povzeti z dovoljenjem UOMRS.

Potrjeno besedilo MRS je tisto, ki ga je UOMRS objavil v angleščini in ga lahko dobite neposredno pri IASB Publications Department, 7. nadstropje, 166 Fleet Street, London EC4A 2DY, Združeno kraljestvo Velike Britanije in Severne Irske.

E-naslov: publications@iasb.org

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

Avtorske pravice za MRS, osnutke za razpravo ter druge publikacije SMRS in UOMRS si pridržuje Fundacija Odbora za mednarodne računovodkse 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 20—RAZKRIVANJE POVEZANIH OSEB**VSEBINA**

	Člen
Namen	
Področje	1–3
Opredelitev pojmov	4–17
Ožji družinski člani posameznika	5
Ključno poslovodstvo	6–9
Povezane osebe	10–15
Zasluzki ključnega poslovodstva	16
Glasovalna pravica	17
Bistvo povezanih oseb	18–21
Zasluzki ključnega poslovodstva	21
Bistvenost	22
Razkrivanje	23–41
Razkrivanje obvladovanja	25–26
Razkrivanje poslov s povezanimi osebami	27–33
Razkrivanje ključnega poslovodstva	34–41
Datum uveljavitve	42–43
Priloga — Zgledi uporabe standarda	
Primerjava z MRS 24	

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 nepomemnih postavkah.

Namen

Namen tega standarda je opredeliti zahteve pri razkrivanju obstoja razmerij s povezanimi osebami, kjer obstaja obvladovanje, ter razkrivanje informacij o poslih med subjektom in njegovimi povezanimi osebami v določenih okoliščinah. Te informacije so potrebne za namene odgovornosti in za boljše razumevanje finančnega stanja in poslovanja poročajočega subjekta. Osnovna vprašanja pri razkrivanju informacij o povezanih osebah se nanašajo na identificiranje, katere osebe obvladujejo ali bistveno vplivajo na poročajoči subjekt in opredeljevanje, katere informacije je treba razkriti o poslih s temi osebami.

Področje

- 1. Subjekt, ki pripravlja in predstavlja računovodske izkaze na osnovi računovodenja, zasnovanega na nastanku dogodkov, mora uporabiti ta standard pri razkrivanju informacij o razmerjih s povezanimi osebami in določenimi posli z njimi.**
- 2. Ta standard se uporablja za vse subjekte v javnem sektorju razen za podjetja pod nadzorom države.**
- Podjetja pod nadzorom države morajo ravnati v skladu z mednarodnimi računovodskimi standardi (MRS), ki jih izdaja Odbor za mednarodne računovodske standarde. Smernica Odbora za javni sektor številka 1, »Računovodsko poročanje podjetij pod nadzorom države« določa, da morajo MRS upoštevati vsa podjetja, ne glede ali delujejo v zasebnem ali javnem sektorju. Skladno s tem smernica številka 1 priporoča, da morajo podjetja pod nadzorom države predstavljati računovodske izkaze v vseh bistvenih pogledih v skladu z MRS.

Opredelitve pojmov

- 4. V tem standardu so uporabljeni izrazi, katerih pomeni so opredeljeni:**
Ožji družinski člani posameznika so bližnji sorodniki posameznika ali člani posameznikove družine, za katere se lahko pričakuje, da bodo vplivali ali bo nanje vplival ta posameznik v njihovem poslovanju s subjektom.

Ključno osebje posloводства so:

- (a) vsi direktorji ali člani organa upravljanja subjekta; in
- (b) druge osebe, ki imajo pristojnost in odgovornost načrtovati, usmerjati in obvladovati dejavnosti poročajočega subjekta. Kjer je tej zahtevi zadoščeno, so med ključno osebje posloводства vključeni:
 - (i) oseba, ki je član organa upravljanja celotne države, ki ima pristojnost in odgovornost načrtovati, usmerjati in obvladovati dejavnosti poročajočega subjekta;
 - (ii) katerikoli ključni svetovalci takšnega člana; in
 - (iii) razen, če niso vključeni v točko (a), skupina višjega posloводства poročajočega subjekta, vključno s generalnim direktorjem ali stalnim vodjo poročajočega subjekta.

Nadzor pomeni nadziranje aktivnosti subjekta, s pristojnostjo in odgovornostjo obvladovati ali bistveno vplivati na sprejemanje odločitev subjekta o financiranju in poslovanju.

Povezana oseba— osebi se štejeta za povezani, če ima ena možnost obvladovati drugo ali bistveno vplivati nanjo pri odločanju o financiranju in poslovanju ali če sta subjekt, ki je povezana oseba, in drugi subjekt predmet skupnega obvladovanja. Med povezane osebe sodijo:

- (a) subjekt, ki neposredno, ali posredno preko enega ali večih posrednikov, obvladuje poročajoči subjekt ali jih le-ta obvladuje;
- (b) pridruženi subjekt (glejte mednarodni računovodski standard za javni sektor (MRSJS) 7 – Obračunavanje finančnih naložb v pridružene subjekte);
- (c) posamezniki, ki so lastniki neposredno ali posredno deleža v poročajočem subjektu, ki jim daje bistveni vpliv nad subjektom in bližnji člani družine takšnega posameznika;
- (d) ključno osebje posloводства in bližnji člani družine ključnega osebja posloводства; in
- (e) subjekt, pri katerih je znaten del lastniškega deleža neposredno ali posredno v lasti osebe iz (c) ali (d), ali preko katerih lahko takšna oseba bistveno vpliva.

Posel s povezano osebo je prenos sredstev ali obveznosti med povezanimi osebami ne glede na to, ali se zaračuna kaka cena ali ne.

Posle s povezano osebo izključujejo posle s katerimkoli drugim subjektom, ki je povezana oseba samo zaradi ekonomske odvisnosti od poročajočega subjekta ali, oblasti katerega del je.

Zasluzki ključnega posloводства so kakršnakoli denarna nadomestila ali koristi, ki jih ključnemu osebju posloводства neposredno ali posredno nudi poročajoči subjekt za opravljene storitve v vlogi članov organa upravljanja ali kako drugače kot zaposlencem v poročajočem subjektu.

Bistven vpliv (v tem standardu) je moč sodelovanja pri odločanju o finančnih in poslovnih usmeritvah subjekta, vendar ne obvladovati te usmeritve. Bistven vpliva se lahko izraža na več načinov, običajno z zastopstvom v upravnem odboru oziroma podobnem organu ali na primer s sodelovanjem pri sprejemanju odločitev o usmeritvah, pri pomembnih poslih med povezanimi subjekti znotraj sestavljenega subjekta, z izmenjevo vodilnega osebja ali z odvisnostjo od strokovnih informacij. Bistven vpliv si je mogoče pridobiti na podlagi lastniškega deleža, zakona ali sporazuma. Pri lastniškem deležu velja predpostavka, da je bistven vpliv v skladu z opredelitvijo, ki jo vsebuje MRSJS 7 – Računovodsko obravnavanje finančnih naložb v pridružene subjekte.

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.

Ožji družinski člani družine posameznika

5. Pri ugotavljanju ali posameznika opredeliti kot ožjega družinskega člana za potrebe uporabe tega standarda, je potrebno uporabiti presojo. Če ni na razpolago informacij, ki bi temu nasprotovale, kot ta, da je zakonec oziroma drugi sorodnik odtujen od posameznika, potem se predpostavlja za naslednje navedene ožje družinske člane in bližnje sorodnike, da imajo ali so podvrženi takšnemu vplivu in ustrezajo opredelitvi ožjega družinskega člana posameznika:
 - (a) zakonec, zunajzakonski partner, vzdrževani otrok ali sorodnik, ki živi v skupnem gospodinjstvu;
 - (b) stari starši, starši, odrasli (samostojni) otroci, vnuki, bratje ali sestre; in
 - (c) mož ali žena oziroma zunajzakonski partner otroka, starši zakonca, svaki ali svakinje.

Ključno posloводство

6. Ključno posloводство vključuje vse direktorje ali člane organa upravljanja poročajočega subjekta, kjer ima takšen organ pristojnost in odgovornost za

načrtovanje, usmerjanje in obvladovanje dejavnosti subjekta. Na ravni celotne oblasti so člani organa upravljanja izvoljeni ali imenovani predstavniki (na primer predsednik ali guverner, ministri, svetniki in starešine ali njihovi kandidati).

7. Ko je subjekt pod nadzorom predstavnika upravljskega organa vlade, kateri subjekt pripada, je ta posameznik del ključnega posloводства, če nadzorna funkcija vključuje pristojnost in odgovornost načrtovati, usmerjati in obvladovati dejavnosti subjekta. V veliko državah ključni svetovalci takšne osebe mogoče nimajo zadostnih pristojnosti, zakonskih ali drugih, da bi ustrezali opredelitvi ključnega osebja posloводства. V drugih državah pa so ključni svetovalci takšne osebe prav tako lahko ključno osebje posloводства, ker imajo posebno delovno razmerje s posameznikom, ki obvladuje subjekt. Ti imajo tako dostop do privilegiranih informacij in lahko obvladujejo ali bistveno vplivajo na subjekt. Pri določanju ali ključni svetovalci ustreza opredelitvi ključnega osebja posloводства ali povezane osebe, je potrebna presoja.
8. Organ upravljanja, skupaj z generalnim direktorjem in skupino višjega posloводства, ima pristojnost in odgovornost načrtovati in obvladovati dejavnosti subjekta, upravljati s sredstvi subjekta in je odgovoren za doseganje ciljev subjekta. Zato bo osebje ključnega posloводства vključevalo generalnega direktorja in skupino izvršnih direktorjev in višjega posloводства poročajočega subjekta. V nekaterih državah državni uradniki ne bodo imeli zadostnih pristojnosti in odgovornosti, da jih opredelimo kot ključno osebje posloводства (kot je opredeljeno v tem standardu) celotne oblasti poročajočega subjekta. V takšnih primerih bodo ključno osebje posloводства sestavljali le tisti voljeni člani organa upravljanja, ki imajo največjo vodstveno odgovornost; pogosto takšne osebe imenujemo "ministri".
9. Skupina višjega posloводства sestavljenega subjekta (skupine) se lahko sestoji iz posameznikov, ki prihajajo tako iz obvladujočega subjekta in drugih subjektov, ki skupaj sestavljajo sestavljeni subjekt (skupino).

Povezane osebe

10. Pri presojanju vsakega možnega razmerja s povezano osebo je potrebno pozornost dati vsebini razmerja, pred njegovo pravno obliko.
11. Ko imata dva subjekta skupnega člana ključnega posloводства, je potrebno proučiti možnost in oceniti verjetnost, da bo ta oseba lahko vplivala na usmeritve obeh subjektov pri njunem skupnem poslovanju. Vendar samo dejstvo, da obstaja skupni posameznik, ki je član ključnega posloводства, še ne pomeni, da obstaja razmerje s povezano osebo.

12. V tem standardu ne veljajo kot povezane osebe:
- (a) (i) posojilodajalci v sklopu njihovega poslovanja, povezanega s financiranjem; in
 - (ii) sindikati;
- med njihovim običajnim poslovnim sodelovanjem s subjektom na temelju tega sodelovanja (kljub temu, da lahko omejijo svobodo subjekta ali sodelujejo pri sprejemanju odločitev); in
- (b) subjekt, s katerim je izključno v vlogi zastopnika.
13. Razmerja s povezanimi osebami se lahko pojavijo ko je posameznik bodisi član organa upravljanja ali pa je vključen v finančne in poslovne odločitve poročajočega subjekta. Prav tako se lahko razmerja pojavijo preko zunanjih poslovnih odnosov med poročajočim subjektom in povezano osebo. Takšna razmerja bodo pogosto vključevala določeno stopnjo gospodarske odvisnosti.
14. Gospodarska odvisnost, kjer je en subjekt odvisen od drugega, tako da je slednji odvisen od bistvenega obsega financiranja ali prodaje proizvodov ali storitev, sama po sebi verjetno ne bo vodila k obvladovanju ali bistvenemu vplivu, in tako verjetno ne bo povzročila nastanek povezanega razmerja. Tako posamezen kupec, dobavitelj, koncesionar, razpečevalec ali splošni zastopnik, s katerim subjekt javnega sektorja opravlja bistven del svojega poslovanja, zgolj zaradi gospodarske odvisnosti ne bo povezana oseba. Vendar pa bo gospodarska odvisnost, skupaj z drugimi dejavniki, lahko povzročila nastanek bistvenega vpliva in tako povezanega razmerja. Pri ocenjevanju vpliva gospodarske odvisnosti na povezano razmerje je potrebno uporabiti strokovno presojo. Ko je poročajoči subjekt gospodarsko odvisen od drugega subjekta, se prvemu priporoča, da razkrije obstoj takšne odvisnosti.
15. Opredelitev pojma povezane osebe vključuje tudi subjekte, ki so v lasti ključnega poslovodstva, njihovih bližnjih družinskih članov ali glavnih lastnikov (ali podobnega, kjer subjekt nima formalne lastniške strukture) poročajočega subjekta. Opredelitev prav tako vključuje okoliščine v katerih ima ena oseba možnost izvajati bistven vpliv nad drugo. V javnem sektorju ima lahko posameznik ali subjekt odgovornost nadzorovati poročajoči subjekt, kar jima daje bistven vpliv, ne pa tudi možnost obvladovanja, nad finančnimi in poslovnimi odločitvami poročajočega subjekta. Za namene tega standarda je bistven vpliv definiran zato, da vključuje subjekte, ki so predmet skupnega obvladovanja.

Zasluzki ključnega posloводства

16. Zasluzki ključnega posloводства vključujejo izplačila, ki jih dobijo posamezniki od poročajočega subjekta za storitve, ki so si jih zagotovili v svoji vlogi člana upravljalškega organa ali kot zaposlenci. Koristi, ki jih neposredno ali posredno dobijo do subjekta za storitve v kakšni drugi vlogi, ne izpolnjujejo pogojev opredelitve zaslužkov ključnega posloводства v tem standardu. Vendar pa je v 34. členu opredeljena zahteva po razkrivanju določenih drugih koristi. Izplačila ključnemu posloводства izključujejo kakršnekoli pogoje, ki jih dobijo izključno za povračilo stroškov, ki so jih povzročili takšni posamezniki poročajočemu subjektu, kot so na primer povračila stroškov nastanitev, povezane s službenim potovanjem.

 Glasovalna pravica

17. Opredelitev pojma povezana oseba bo vključevala katerekoli posameznike, ki imajo posredno ali neposredno v lasti delež v glasovalni pravici poročajočega subjekta, ki jim omogoča bistven vpliv nad subjektom. Razpolaganje s takim deležem v glasovalni pravici poročajočega subjekta se lahko pojavi, ko ima subjekt javnega sektorja zasnovano podjetja, pri čemer ima minister ali vladna agencija lastniški delež v subjektu.

Bistvo povezanih oseb

18. Povezane osebe obstajajo v javnem sektorju, ker:
- (a) upravne enote upoštevajo splošne usmeritve izvršne oblasti in končno parlamenta ali podobnega organa z izvoljenimi ali imenovanimi uslužbenci, ter delujejo skupaj, da dosežejo usmeritve vlade;
 - (b) ministrstva in vladne agencije pogosto izvajajo aktivnosti, potrebne za doseganje različnih vrst svojih odgovornosti in namenov preko ločenih obvladovanih subjektov in subjektov, na katere bistveno vplivajo; in
 - (c) ministri ali drugi izvoljeni ali postavljeni člani vlade in skupina višjega posloводства lahko bistveno vplivajo na poslovanje ministrstva ali agencije.
19. Razkrivanje razmerij z določenimi povezanimi osebami in posli z njimi ter razmerja, ki spremljajo te posle, so potrebni za namene odgovornosti in omogočajo uporabnikom boljše razumeti računovodske izkaze poročajočega subjekta ker:
- (a) lahko razmerja s povezanimi osebami vplivajo na način, na katerega subjekt posluje z drugimi subjekti pri doseganju svojih posamičnih namenov, na način na katerega sodeluje z drugimi subjekti pri doseganju skupnih ali kolektivnih namenov;

- (b) razmerja s povezanimi osebami lahko subjekt izpostavi tveganjem ali omogočijo priložnosti, ki običajno ne bi obstajale, če razmerja ne bi bilo;
- (c) povezane osebe lahko sklenejo posle, ki jih nepovezane osebe ne bi ali lahko pristanejo na posle ob drugačnih pogojih, kot tistih, ki bi običajno veljali za nepovezane osebe. To se pogosto dogaja v vladnih oddelkih in agencijah, kjer se blago in storitve prenašajo med oddelki po ceni, nižji od polne lastne cene kot del običajnih poslovnih postopkov, skladnimi z doseganjem ciljev poročajočega subjekta in vlade. Od vlad in posameznih subjektov javnega sektorja se pričakuje, da bodo sredstva uporabljali učinkovito, uspešno in na nameravan način in da z davkoplačevalskim denarjem ravnajo čimbolj neoporečno. Obstoj razmerij s povezanimi osebami pomeni, da ena oseba lahko obvladuje ali bistveno vpliva na dejavnost druge osebe. To zagotavlja priložnost, da se posli pojavijo na osnovi, ki lahko pomeni priložnost za eno osebo na račun druge.

20. Razkrivanje določenih vrst poslov s povezanimi osebami, ki se pojavijo in pogoji, pod katerimi so posli opravljeni, omogočajo uporabnikom oceniti vpliv teh poslov na finančni položaj in uspešnost subjekta in njegove sposobnosti opraviti dogovorjene storitve. To razkrivanje prav tako omogoča preglednost poslovanja subjekta s povezanimi osebami.

Zasluzki ključnega posloводства

21. Ključno posloводство je odgovorno za subjekt. Odgovorni so za strateško usmerjanje in upravljanje poslovanja subjekta, s tem pa so jim dana bistvena pooblastila. Njihove plače so pogosto določene v statutu ali s strani neodvisnega sodišča ali drugega organa, neodvisnega od poročajočega subjekta. Vendar pa jim lahko njihove odgovornosti omogočajo vplivati na njim ali njihovim povezanim osebam pritekajoče koristi. Tako ta standard zahteva razkritja povezana z zasluški ključnega posloводства in njihovih ožjih družinskih članov v obdobju poročanja, njim danimi posojili in pogoji pod katerimi so subjektu zagotovili storitve, razen kot člani upravljskega organa ali zaposlenci. Razkritja, potrebna po tem standardu, bodo zagotovila najmanjši primeren obseg preglednosti v zvezi z zasluški ključnega posloводства in njihovih ožjih družinskih članov.

Pomembnost

22. MRSJS 1 – Predstavljanje računovodskih izkazov zahteva ločeno razkrivanje pomembnih postavk. Pomembnost postavke je določena na osnovi njene vrste ali velikosti. Pri ocenjevanju pomembnosti poslov s povezanimi osebami, vrsto razmerja med poročajočim subjektom in povezano osebo ter vrsto posla se lahko zgodi, da je posel pomemben ne glede na svojo velikost.

Razkrivanje

23. V številnih državah zakoni in drugi finančni predpisi zahtevajo, da se v računovodskih izkazih subjektov zasebnega sektorja in podjetij pod nadzorom države razkrijejo informacije o nekaterih skupinah povezanih oseb in poslov s povezanimi osebami. Pozornost velja zlasti poslom s člani posloводства ali organa upravljanja in skupino višjega posloводства, posebno njihovim zaslužkom in posojilom zaradi zaupne odgovornosti članov posloводства, upravnega organa in skupine višjega posloводства, in širokih pooblastil nad uporabo sredstev subjekta. V nekaterih državah so podobne zahteve vključene v statute in predpise, ki urejajo poslovanje subjektov javnega sektorja.
24. Nekateri mednarodni računovodski standardi za javni sektor prav tako zahtevajo razkrivanje poslov s povezanimi osebami. Tako MRSJS 1 zahteva razkrivanje zneskov obveznosti in terjatev do povezanih subjektov, subjektov v skupini, pridruženih subjektov in drugih povezanih oseb. MRSJS 6 – Konsolidirani (skupinski) računovodski izkazi in obračunavanje finančnih naložb v odvisne subjekte in MRSJS 7 zahtevata razkrivanje seznama bistvenih obvladovanih subjektov in pridruženih subjektov. MRSJS 3 – Čisti presežek ali primanjkljaj, bistvene napake in spremembe računovodskih usmeritev zahteva razkrivanje izrednih postav in postavk prihodkov in odhodkov znotraj presežka ali primanjkljaja iz rednega poslovanja, ki so po velikosti, vrsti ali pojavljanju takšni, da je razkrivanje potrebno zaradi pojasnjevanja uspešnosti subjekta v obdobju.

Razkrivanje obvladovanja

25. **Razmerja med povezanimi osebami, je treba razkriti, kjer gre za obvladovanje, pa naj med njimi pride do poslov ali ne.**
26. Da bi si bralec računovodskih izkazov lahko ustvaril mnenje o vplivih razmerij med povezanimi osebami na poročajoči subjekt, je treba ustrezno razkriti razmerja med povezanimi osebami, pri katerih gre za obvladovanje, pa naj pride med njimi do poslov ali ne. To bo vključevalo razkrivanje imen katerihkoli odvisnih subjektov, imen neposrednih obvladujočih subjektov in imen ključnih obvladujočih subjektov, če ti obstajajo.

Razkrivanje poslov s povezanimi osebami

27. **Če med povezanimi osebami pride do poslov, razen poslov, ki se odvijajo v običajnem odnosu dobavitelj ali kupec/prejemnik pod pogoji, ki niso bolj ali manj ugodni od tistih, za katere se upravičeno pričakuje, da jih po subjekt sklenil, če bi posloval s posameznikom ali subjektom pod običajnimi pogoji v enakih okoliščinah, mora poročajoči subjekt razkriti:**
- (a) vsebino razmerij med povezanimi subjekti;

- (b) **vrsto poslov, ki se pojavili; in**
 - (c) **sestavine poslov, ki so potrebne za pojasnitev bistvenosti takšnih poslov v poslovanju in zadostne, da lahko omogočijo računovodskim izkazom, da dajejo ustrezne in zanesljive informacije za sprejemanje odločitev in ugotavljanje odgovornosti.**
28. Podani so zgledi situacij, kjer posli s povezanimi osebami pri poročajočem subjektu lahko privedejo do potrebe po razkritjih:
- (a) opravljanje ali uporabljanje storitev;
 - (b) nakupi ali prenosi/prodaje proizvodov (dokončanih ali nedokončanih);
 - (c) nakupi ali prenosi/prodaje nepremičnin ali drugih sredstev;
 - (d) dogovorih o zastopstvu;
 - (e) dogovori o najemih;
 - (f) prenosi raziskovanja in razvijanja;
 - (g) licenčne pogodbe;
 - (h) financiranje (tudi posojila, vplačila kapitala, subvencij v obliki denarja ali stvarih in druge finančne podpore, vključno s dogovori o delitvi stroškov); in
 - (i) jamstvih in poroštvi.
29. Subjekti javnega sektorja vsakodnevno opravljajo medsebojne posle. Ti posli se lahko opravljajo po nabavni ceni, nižji ceni kot znašajo stroški ali pa brezplačno. Vladna služba za javno upravo lahko na primer brezplačno zagotavlja pisarniške prostore za druge oddelke ali pa en subjekt javnega sektorja deluje kot nabavni zastopnik za druge subjekte javnega sektorja. V nekaterih modelih upravljanja se stroški opravljenih storitev lahko pokrijejo v višini, ki presega celotne stroške. Oddelki so povezane osebe, ker so pod skupnim obvladovanjem in te transakcije ustrezajo opredelitvi poslov s povezanimi osebami. Vendar razkrivanje informacij o poslih med temi subjekti ni potrebno, ko se ti posli skladni s običajnimi poslovnimi odnosi med subjekti in se opravljajo pod običajnimi pogoji in okoliščinah poslovanja. Nerazkrivanje takšnih poslov s povezanimi osebami, kot to določa 27. člen, odraža dejstvo, da subjekti javnega sektorja poslujejo skupaj, da bi dosegli skupne cilje, in priznava da je mogoče v različnih državah uporabiti različne mehanizme pri zagotavljanju storitev s strani subjektov javnega sektorja. Ta standard zahteva razkrivanje poslov s povezanimi osebami samo ko se pojavijo taki posli, ki niso običajni v poslovanju določene države.

30. Informacije o poslih s povezanimi osebami, ki jih je potrebno razkrivati, da se dosežejo cilji računovodskega poročanja za splošne namene, bodo običajno vključevale:
- opis vsebine razmerja med povezanimi osebami v teh poslih. Na primer ali se razmerje pojavlja z obvladujočim subjektom, subjektom pod skupnim obvladovanjem ali s ključnim poslovodstvom;
 - opis poslov z povezanimi osebami znotraj vsake širše skupine poslov in navedba obsega skupin, ali izražena v denarnih zneskih ali kot delež skupine poslov in/ali stanja;
 - povzetek širših rokov in pogojev poslov s povezanimi osebami, vključno z razkritjem ali se ti roki in pogoji razlikujejo od tistih, ki so običajno povezani s podobnimi posli z nepovezanimi osebami; in
 - zneske ali ustrezne deleže odprtih postavk.
31. 34. člen tega standarda zahteva dodatna razkritja o določenih poslih med subjektom in ključnim poslovodstvom in/ali njihovimi ožjimi družinskimi člani.
32. **Postavke podobne vrste je dovoljeno razkrivati zbirno, razen če je ločeno razkrivanje nujno za zagotavljanje primernih in zanesljivih informacij za sprejemanje odločitev in ugotavljanje odgovornosti.**
33. Razkrivanje poslov s povezanimi osebami med člani sestavljenega subjekta ni potrebno v konsolidiranih (skupinskih) računovodskih izkazih, ker le-ti predstavljajo informacije o obvladujočem subjektu in odvisnih subjektih kot enem samem poročajočem subjektu. Posli med povezanimi osebami, ki se pojavijo v okviru skupine, so izločeni v postopku konsolidiranja (uskupinjevanja) v skladu s MRSJS 6. Posli z pridruženimi subjekti, ki so obračunani po kapitalski metodi, se ne izločijo in zato zahtevajo ločeno razkrivanje poslov s povezanimi osebami.

Razkrivanje ključnega poslovodstva

34. **Subjekt mora razkriti:**
- skupni znesek izplačil ključnemu poslovodstvu in število posameznikov, določenih na osnovi polnega časa zaposlitve, prejeta izplačila znotraj te kategorije, pri čemer so ločeno prikazane glavne skupin ključnega poslovodstva in opisi vsake skupine;**
 - skupni znesek vseh drugih izplačil ali nadomestil ključnemu poslovodstvu in njihovim ožjim družinskim članom, ki so jih**

dobili od poročajočega subjekta v poročevalskem obdobju, pri čemer so ločeno prikazani skupni zneski, izplačani:

- (i) **ključnemu poslovodstvu in**
 - (ii) **njihovim ožjim družinskim članom; ter**
- (c) **v zvezi s posojili, ki niso običajno na razpolago osebam, ki niso člani ključnega poslovodstva, in posojili, katerih razpoložljivost ni običajno poznana javnosti, je za vsakega posameznega člana ključnega poslovodstva in vsakega ožjega družinskega člana:**
- (i) **znesek danih posojil v obdobju in pogoji pod katerimi so bila dana;**
 - (ii) **znesek odplačanih posojil v obdobju;**
 - (iii) **končno stanje vseh posojil in terjatev; in**
 - (iv) **kjer posameznik ni direktor ali član organa upravljanja oziroma višjega poslovodstva subjekta, njegovo razmerje z njimi.**
35. 27. člen tega standarda zahteva razkrivanje poslov s povezanimi osebami, ki so se pojavili pod drugačnimi pogoji kot veljajo za običajno poslovanje. Ta standard prav tako zahteva razkrivanje informacij o določenih poslih s ključnim poslovodstvom, opredeljenimi v 34. členu, ne glede ali so se zgodili pod običajnimi pogoji poslovanja subjekta..
36. Člani ključnega poslovodstva so lahko zaposleni za polni ali omejen delovni čas. Število posameznikov, ki so razkriti kot prejemniki zaslužkov v skladu s 34(a) členom, je potrebno oceniti na temelju polnega delovnega časa. Subjekti morajo ločeno razkriti glavne skupine ključnega poslovodstva, ki ga imajo. Ko ima na primer subjekt organ upravljanja, ki je ločen od višjega poslovodstva, je potrebno ločeno razkriti zaslužke za ti dve skupini. Kjer je posameznik član obeh skupin, ga je treba za potrebe tega standarda vključiti v samo eno skupino. Skupine ključnega poslovodstva, ki so opredeljene v pojmu »ključno poslovodstvo«, dajejo napotek, kako določiti njihove skupine.
37. Zaslužki ključnega poslovodstva lahko vključujejo različne neposredne in posredne ugodnosti. Kjer je mogoče stroške teh ugodnosti izmeriti, bodo stroški vključeni v zbirno vrednost razkritega zaslužka. Kjer pa jih ni mogoče izmeriti, je potrebno narediti najboljšo oceno in jo vključiti v zbirno vrednost razkritega zaslužka.
38. Trenutno ne obstaja nobeden mednarodni računovodski standard za javni sektor, ki bi obravnaval merjenje zaslužkov zaposlencev. Usmeritve v zvezi

z merjenjem določenih zaslužkov zaposlencev so podane v mednarodnem računovodskem standardu (MRS) 19 – Zaslužki zaposlencev. Če je v zbirno razkrito vrednost zaslužkov ključnega posloводства obdobja vključen tudi nedenarni zaslužek, ki ga je mogoče zanesljivo izmeriti, je potrebno v pojasnilih k računovodskim izkazom razkriti tudi osnovo za merjenje takšnega nedenarnega zaslužka.

39. Ta standard zahteva razkrivanje določenih informacij o pogojih danih posojil ključnemu poslovodu in njihovim ožjim družinskim članom, ko ta posojila
- (a) niso na razpolago drugim in
 - (b) so lahko na razpolago drugim, vendar pa niso splošno znana javnosti.

Razkrivanje takšnih informacij je potrebno zaradi ugotavljanja odgovornosti. Pri določanju katera posojila zadostujejo zahtevam tega standarda je potrebna presoja. Sodbo je treba sprejeti, ko so pretehtana vsa pomembna dejstva in na način, ki je skladen z doseganjem ciljev računovodskega poročanja.

40. Člen 34.(a) tega standarda zahteva razkrivanje zbirnih zneskov zaslužkov ključnega posloводства. To vključuje direktorje ali člane organa upravljanja in člane višjega posloводства subjekta. Direktorji ali člani organa upravljanja lahko prav tako od subjekta prejemajo zaslužek ali nadomestilo za storitve, ki jih zagotavljajo v vlogi, ki se razlikuje od vloge direktorja ali člana organa upravljanja. 34(b)(i) člen tega standarda zahteva razkrivanje skupnega zneska drugih takšnih zaslužkov ali nadomestil.
41. Ožji družinski člani ključnega posloводства lahko vplivajo ali se nanje vpliva s strani ključnega posloводства pri poslih s poročajočim subjektom. Člen 34(b)(ii) tega standarda zahteva razkrivanje skupnega zneska zaslužkov in nadomestil, danih v obdobju ožjim družinskim članom ključnega posloводства.

Datum uveljavitve

42. **Ta mednarodni računovodski standard za javni sektor se prične uporabljati za letne računovodske izkaze za obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2004 ali kasneje.**
43. 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

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

Razkritja — Vlada X

V računovodskih izkazih Vlade V so navedena naslednja razkritja.

Odvisni subjekti (25. člen)

Vlada obvladuje naslednje subjekte:

Vladne oddelke in agencije: za izobraževanje, socialne zadeve, policijo, pošto, delo in socialne zadeve, obrambo, sodstvo, finančne zadeve, oddelek X, agencijo XYZ (navesti vse oddelke in agencije).

Podjetja pod nadzorom države: državno energetska podjetje, državno agencijo za telekomunikacije (navesti vsa podjetja pod nadzorom države).

(Opomba: Mednarodni računovodski standard za javni sektor (MRSJS) 6 – Konsolidirani (skupinski) računovodski izkazi in obračunavanje finančnih naložb v odvisne subjekte zahteva določena razkritja za bistvene odvisne subjekte).

Posli s povezanimi osebami (27. člen)

Član kabineta je dobil v glavnem mestu v brezplačen najem hišo. Najemnine hiš, podobne tej, ki jo je dobil v najem minister, znašajo približno Z denarnih enot na leto. Namestitev ni del plače ministra, vlada pa tudi običajno ne zagotavlja zastoj namestitve ministrom. Vendar je bilo v tem primeru potrebno zagotoviti namestitev ministra v glavnem mestu.

Partner drugega člana kabineta je dobil v brezplačno uporabo osebno vozilo. Najemnine vozil, podobnih temu, znašajo običajno K denarnih enot na leto. Vlada običajno ne zagotavlja osebnih vozil v brezplačno uporabo zakonskim partnerjem ministrov.

*Ključno osebje posloводства (34. člen)**Zasluzki (34.a člen)*

Ključno osebje posloводства (kot je opredeljeno v MRSJS 20 – Razkrivanje povezanih oseb) so člani kabineta, ki skupaj predstavljajo organ upravljanja Vlade X. Skupna vrednost zaslužkov članov kabineta in število posameznikov, ki so za polni delovni čas prejeli zaslužke od Vlade X, so:

Skupna vrednost zaslužkov X milijonov.
Število oseb Y oseb.

Posojila, ki niso splošno na voljo (in/ali znana) osebam izven ključnega posloводства (34.c člen)

Zneski izplačil in vračil takšnih posojil v obdobju in stanja na koncu obdobju so podana v nadaljevanju:

<u>Posameznik</u>	<u>Izplačila</u>	<u>Vračila</u>	<u>Stanje</u>
Gospod ABC	J	K	L
Gospa VSL	M	N	P
Gospod D	Q	R	Z
Gospod E	S	T	U

Plačilni pogoji in obrestne mere

Gospod ABC, minister za transport, je prejel posojilo z letno obrestno mero X %, ki je za Y % pod tržno obrestno mero. Posojilo je bilo dano z dobo vračila Z let.

Gospa VSL, žena ministra za zdravje, je prejela državno posojilo. Posojilo je bilo dano za dobo N let po letni obrestni meri X %, kar je sedanja obrestna mera za državna posoja.

Pogodba o zaposlitvi s ministroma kabineta D in E jima omogoča, da najameta državno posojilo z dobo A let po letni obrestni meri Y % za nakup osebne vozila.

Drugi zaslužki in povračila ključnemu osebju posloводства in njihovim ožjim družinskim članom (34.b člen)

V poročevalnem obdobju so bile članom kabineta izplačane svetovalne storitve določenim vladnim agencijam v znesku X (denarnih enot).

V poročevalnem obdobju je vlada izplačala nadomestila v višini Y denarnih enot ožjim družinskim članom ključnega osebja. Ta znesek se sestoji iz zaslužkov državnih uslužbencev, ki so ožji družinski člani članov kabineta.

Razkritje – državna agencija XYZ

Ta razkritja so predstavljena v računovodskih izkazih državne agencije XYZ, ki je ločeni poročajoči subjekt.

Odvisni subjekti (25. člen)

Agencijo obvladuje Oddelek X, tega pa Vlada X.

Agencija obvladuje Enoto za upravne storitve, ki je podjetje pod nadzorom države.

(Opomba: MRSJS 6 – Konsolidirani (skupinski) računovodski izkazi in obračunavanje finančnih naložb v odvisne subjekte zahteva določena razkritja za bistvene odvisne subjekte).

Posli s povezanimi osebami (27. člen)

Agencija je ministru zagotovila brezplačni najem hiše. Najemnine hiš, podobne tej, ki jo je dobil v najem minister, znašajo približno Z denarnih enot na leto. Namestitev ni del plače ministra, agencija pa tudi običajno ne zagotavlja zastoj namestitve ministrom. Vendar je Vlada X svetovala, da se v tem primeru da v brezplačen najem hišo.

Ključno osebje posloводства (34. člen)

Zasluzki (34.a člen)

Ključno posloводство (kot je opredeljeno v MRSJS 20 – Razkrivanje povezanih oseb) Agencije XYZ je: minister, člani upravljskega organa in člani višjega posloводства. Organ upravljanja ima člane, ki jih je imenovala Vlada X; glavni vršilec dolžnosti in glavni finančni direktor sta navzoča na sestankih organa upravljanja, vendar pa nista njegova člana. Minister ne prejema plače pri Agenciji XYZ. Skupni znesek zaslužkov članov organa upravljanja in število njihovih članov je določen na podlagi polnega delovnega časa. Prejeti zneski zaslužkov za to skupino so tako:

Skupna vrednost zaslužkov AX milijonov.
Število oseb AY oseb.

Višje posloводство predstavljajo glavni direktor Agencije, finančni direktor in AZ vodje divizij. Skupni znesek zaslužkov članov višjega posloводства in število članov je določen na osnovi polnega delovnega časa. Prejeti zneski zaslužkov za to skupino so:

Skupna vrednost zaslužkov AP milijonov.
Število oseb AQ oseb.

Dve vodji divizij začasno opravljata delo v Oddelku X, kjer tudi prejemata plačo.

Posojila, ki niso splošno na voljo (in/ali znana) osebam izven ključnega posloводства (34.c člen)

Zneski izplačil in vračil takšnih posojil v obdobju in stanja na koncu obdobju:

<u>Posameznik</u>	<u>Izplačano</u>	<u>Vrnjeno</u>	<u>Stanje</u>
Minister	J	K	L
Gospod G	M	N	P
Gospa H	Q	R	Z

Plačilni pogoji in obrestne mere

Minister je prejel posojilo v znesku J denarnih enot po letni obrestni meri X %, ki je za Y % pod tržno obrestno mero. Rok vračila posojila je Z let.

Pogodba o zaposlitvi z višjima uradnikoma gospodom G in gospo H jima omogoča, da najameta državno posojilo do N let po letni obrestni meri Y % za nakup osebnega vozila.

Drugi zaslužki in povračila ključnemu osebju posloводства in njihovim ožjim družinskim članom (34.b člen)

V poročevalnem obdobju je Agencija izplačala zaslužke in nadomestila v višini F denarnih enot ožjim družinskim članom ključnega osebja.

Primerjava z MRS 24

Mednarodni računovodski standard za javni sektor (MRSJS) 20 – Razkrivanje povezanih oseb je izpeljan predvsem iz mednarodnega računovodskega standarda (MRS) 24 (preoblikovan 1994) – Razkrivanje povezanih oseb. Glavne razlike med MRSJS 20 in MRS 24 so naslednje:

- Sestava MRSJS 20 se pomembno razlikuje od sestave MRS 24.
- V MRSJS 20 ni upoštevano določilo iz MRS 24 o izključitvi odvisnih subjektov, ki so v celoti v lasti obvladujočega subjekta, ki ima sedež v isti državi in pripravlja konsolidirane (skupinske) računovodske izkaze v tej državi.
- Komentar, ki podrobneje opredeljuje ključno posloводство v MRS 24 je vključen v formalno opredelitev pojma »ključno posloводство« v MRSJS 20. Komentar v MRS 24 vključuje pojem »ožji družinski člani«, opredelitev pojma »ključno posloводство« v MRSJS 20 pa ne vključuje pojma »ožji družinski člani«.
- Opredelitev pojma »povezane osebe« v MRSJS 20 vključuje razmerja s povezanimi osebami, ki so v MRS 24 omenjena samo v komentarju.
- MRSJS 20 vključuje opredelitev pojma »zaslužki ključnega posloводства«. MRS 24 ne opredeljuje tega pojma.
- MRSJS 20 vsebuje dodatne zahteve po razkritjih v povezavi z zaslužki ključnega posloводства in njihovih ožjih družinskih članov ter določenimi drugimi posli med subjektom in njegovim ključnim posloводstvom in njihovimi ožjimi družinskimi člani.
- Dodatne razlage k MRS 24 so vključene v MRSJS 20, da se pojasni uporabnost standardov pri računovodenju subjektov javnega sektorja.
- Z izjemo omejenih razkritij v zvezi z zaslužki in določenimi drugimi posli s ključnim posloводstvom MRSJS 20 ne zahteva razkrivanja informacij o poslih med povezanimi osebami, izvedenimi pod običajnimi pogoji poslovanja. MRS 24 ima več omejenih izključitev za posle s povezanimi osebami, ki se zgodijo pod običajnimi pogoji.
- MRSJS 20 uporablja v določenih primerih drugačno izrazoslovje kot MRS 24. Najpomembnejši primeri je uporaba izrazov »subjekt« in »člani organa upravljanja« v MRSJS 20. Enakovredna izraza v MRS 24 sta »podjetje« in »poslovodniki«.