

## **DRUGI DEL: PRIPOROČENA DODATNA RAZKRITJA**

*Ta del standarda ni obvezen. Opredeljuje dodatne računovodske usmeritve in razkritja pri poročanju na osnovi upoštevanja denarja (prejemkov in izdatkov). Brati ga je treba skupaj s prvim delom tega standarda, ki določuje zahteve pri poročanju na osnovi računovodenja, zasnovanega na denarju. Priporočena razkritja, ki so natisnjena v poševnem tisku, je treba brati v povezavi s pojasnjevalnimi členi tega standarda, ki so natisnjeni v običajni pisavi.*

## RAČUNOVODSKO POROČANJE NA OSNOVI RAČUNOVODENJA, ZASNOVANEGA NA DENARJU DRUGI DEL: PRIPOROČENA DODATNA RAZKRITJA

### 2.1 Priporočena dodatna razkritja

#### Opredelitve pojmov

2.1.1 *V tem delu standarda so uporabljeni izrazi, katerih pomeni so natančno opredeljeni:*

*Računovodenje, zasnovano na nastanku dogodkov pomeni način računovodenja, kjer se posli in drugi poslovne dogodke pripoznajo, ko se pojavijo (in ne ko se zanje plača ali prejme denar ali denarni ekvivalenti/ustrezniki). Zato so posli in drugi poslovni dogodki evidentirani v računovodskih evidencah (razvidih) in pripoznani v računovodskih izkazih v obdobjih, na katere se nanašajo. Pri računovodenju, zasnovanem na nastanku dogodkov se postavke pripoznajo kot sredstva, obveznosti, čista sredstva/kapital, prihodki in odhodki.*

*Sredstva so dejavniki, ki jih obvladuje subjekt zaradi preteklih dogodkov in od katerih se pričakuje, da bodo subjektu prinašali prihodnje gospodarske koristi ali možbe storitve.*

*Stroški izposojanja so obresti in drugi stroški, ki nastanejo pri subjektu v povezavi z izposojanjem finančnih sredstev.*

*Končni tečaj je dnevni menjalni tečaj dveh valut na datum poročanja.*

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

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

*Druge (izredne) postavke (za namene tega standarda) so tisti prihodki ali odhodki, ki nastanejo pri dogodkih ali poslih, ki se jasno razlikujejo od rednega delovanja subjekta, se ne pojavljajo pogosto ali redno in jih subjekt ne more obvladovati ali nanje vplivati.*

*Finančno sredstvo je katerokoli sredstvo, ki je:*

- (a) denar;
- (b) pogodbeno pravica prejeti denar ali drugo finančno sredstvo od drugega subjekta;

- (c) *pogodbena pravica zamenjati finančne instrumente z drugim subjektom pod pogoj, ki utegnejo biti ugodni; ali*
- (d) *kapitalski instrument drugega subjekta.*

*Obveznosti so sedanje obveze subjekta, ki so rezultat preteklih dogodkov in katerih poravnavanje bo povzročilo odtoke sredstev subjekta, iz katerih pritekajo gospodarske koristi ali možne storitve.*

*Redne dejavnosti je vsakršno delovanje, s katerim se ukvarja subjekt kot z delom svojega poslovanja. Redna dejavnost vključuje takšno povezano delovanje, s katerim subjekt pospešuj, dopolnjuje ali dodatno razvija svojo redno dejavnost.*

*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 vloške lastnikov.*

*Pojmi, opredeljeni v prvem delu tega standarda, se uporabljajo z enakim pomenom tudi v tem delu standarda.*

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

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

### **Časovna neomejenost delovanja (delujoči subjekt)**

- 2.1.3 *Pri pripravljanju računovodskih izkazov je potrebno oceniti sposobnost subjekta nadaljevati delovanje. To oceno morajo opraviti tisti, ki so odgovorni za pripravljanje računovodskih izkazov. Če osebe, odgovorne za pripravljanje računovodskih izkazov, pri pripravi svoje ocene vedo za pomembne negotovosti, povezane z dogodki ali okoliščinami, ki utegnejo povzročiti precejšen dvom o sposobnosti subjekta za nadaljevanje delovanja, je priporočljivo takšne negotovosti razkriti.*
- 2.1.4 Ugotavljanje ali je predpostavka časovne neomejenosti delovanja primerna se prvenstveno nanaša na posamezne subjekte kot pa državo kot celoto. Pri ocenjevanju primernosti predpostavke časovne neomejenosti delovanja posameznih subjektov, morajo odgovorne osebe za pripravljanje računovodskih izkazov:

- (a) upoštevati vse razpoložljive informacije o predvidljivi prihodnosti, ki vključuje (ni pa s tem omejeno) obdobje dvanajstih mesecev od datuma odobritve računovodskih izkazov za objavo; in
  - (b) Pretehtati široko paleto dejavnikov, povezanih s sedanjo in pričakovano uspešnostjo, morebitna in napovedana prestrukturiranja organizacijskih enot, ocene prejemkov ali verjetnosti nadaljnega državnega financiranja in možnih virov nadomestnega financiranja preden lahko zaključijo, da je predpostavka časovne neomejenosti delovanja primerna.
- 2.1.5 Obstajajo lahko okoliščine, v katerih običajno preizkusi kratkoročne in dolgoročne plačilne sposobnost kažejo na nedelujoči subjekt, drugi dejavniki pa, da je subjekt kljub temu delujoč. Na primer:
- (a) pri presojanju ali za državo velja predpostavka časovne neomejenosti delovanja, možnost predpisati dajatve omogoča nekaterih subjektom, da so delujoči, kljub temu, da že dalj časa njihova denarna izplačila presegajo denarne prejemke; in
  - (b) pri posameznem subjektu lahko presojanje njegovih denarnih tokov kaže, da predpostavka časovne neomejenosti delovanja ni primerna. Vendar lahko obstajajo večletni dogovori o financiranju ali drugi dogovori, ki zagotavljajo njegovo nadaljnje delovanje.

### **Druge (izredne) postavke**

- 2.1.6 *Subjekt naj ločeno razkriva vrsto in znesek vsake druge (izredne) postavke. Razkritje je mogoče prikazati na obrazcu izkaza denarnih prejemkov in izdatkov, drugih računovodskih izkazih ali v pojasnilih k računovodskim izkazom.*
- 2.1.7 Za druge (izredne) postavke je značilno, da izhajajo iz poslovnih dogodkov ali poslov, ki se razlikujejo od redne dejavnosti subjekta, za katere se ne pričakuje, da se bodo pojavljali pogosto ali redno in katere subjekt ne obvladuje oziroma ne vpliva. Tako so druge (izredne) postavke redke, neobičajne in pomembne.

## **Ločevanje od redne dejavnosti**

2.1.8 Ali se kak posel ali drugi poslovni dogodek jasno loči od redne dejavnosti, je odvisno bolj od narave posla ali drugega poslovnega dogodka v odvisnosti od dejavnosti, ki jih subjekt običajno opravlja, kot pa od tega kako pogosto se takšni poslovni dogodki pričakujejo. Posel ali drugi poslovni dogodek je lahko izreden za en subjekt ali raven oblasti, vendar ne za drugi subjekt ali raven oblasti, zaradi razlik v njihovih posameznih rednih dejavnostih. V okviru poročanja celotne države se bodo druge (izredne) postavke pojavljale izjemoma.

## **Posli ali drugi poslovni dogodki, ki se jih ne pričakuje, da se bodo pojavili v dogledni prihodnosti**

2.1.9 Posel ali drugi poslovni dogodek mora biti takšne vrste, da ne bo upravičeno pričakovati, da se bo pojavil v dogledni prihodnosti, pri tem pa je treba upoštevati okolje, v katerem subjekt deluje. Po naravi drugih (izrednih) postavk običajno ne pričakujemo na začetku poročevalskega obdobja in zato niso vključene v predračun (proračun). Vključevanje postavke v predračun (proračun) bi pomenilo, da je pojavljanje postavke pričakovano in zato ni izredna.

## **Posli ali drugi poslovni dogodki, ki jih subjekt ne more obvladovati ali vplivati nanje**

2.1.10 Subjekt ne more obvladovati ali vplivati na posel ali drugi poslovni dogodek. Za posel ali drugi poslovni dogodek se predpostavlja, da ga subjekt ne obvladuje ali vpliva nanj, če odločitve ali ugotovitve subjekta običajno ne vplivajo na pojavljanje takšnega posla ali drugega poslovnega dogodka.

## **Prepoznavanje drugih (izrednih) postavk**

2.1.11 Ali je postavka druga (izredna) ali ne, je treba presojati v smislu subjektovega okolja delovanja in ravni oblasti, na kateri posluje. Vsak primer je treba presojati.

2.1.12 Zgledi denarnih tokov, povezanih z drugimi poslovnimi dogodki ali posli, zaradi katerih bi se mogoče, ne pa nujno, pojavljale druge (izredne) postavke v nekaterih subjektih javnega sektorja ali ravneh oblasti, so:

- (a) kratkoročni denarni tokovi, povezani z zagotavljanjem pomoči beguncem, ko takšna pomoč ni bila predvidena na začetku obdobja in ni del rednega obsega dejavnosti subjekta in je subjekt ne obvladuje. Če je bila takšna pomoč nudena v več kot enem poročevalskem obdobju, se običajno ne razvrsti kot druga (izredna) postavka; in

- (b) denarni tokovi, povezani z odpravo posledic naravnih nesreč ali nesreč, ki jih je povzročil človek, na primer zagotavljanje zavetišča brezdomcem po potresu. Da lahko tak potres razvrstimo kot izredni dogodek, mora biti v obsegu, ki ga običajno ne bi pričakovali ali v geografskem območju, na katerem se je potres zgodil ali geografskem območju, povezanim s subjektom, zagotavljanje pomoči ali obnova osnovnih storitev pa morata biti izven obsega rednega delovanja subjekta. Ko je subjekt odgovoren za nudenje pomoči prizadetim v naravnih nesrečah, potem stroški, ki se nanašajo na tako dejavnost, ne ustrezajo opredelitvi druge (izredne) postavke.
- 2.1.13 Prestrukturiranje dejavnosti je primer dogodka, ki običajno ni izreden za bodisi posamezni subjekt javnega sektorja ali celotno vlado, ki vključuje tudi ta subjekt. Izpolniti je treba vse tri kriterije opredelitve druge (izredne) postavke, preden je mogoče postavko razvrstiti kot izredno. Prestrukturiranje se lahko jasno loči od redne dejavnosti subjekta. Vendar se na ravni celotne države lahko prestrukturiranje pogosto pojavlja. Bolj pomembno je, da subjekt običajno obvladuje ali vpliva na prestrukturiranje. Samo v razmerah, ko prestrukturiranje naloži ena raven vlade, zunanji regulator ali oblast, je to mogoče smatrati, da ga subjekt ne obvladuje ali nima nanj vpliva.
- 2.1.14 Vrsta in znesek vsake druge (izredne) postavke se lahko razkrijeta na obrazcu izkaza denarnih prejemkov in izdatkov, drugih računovodskih izkazih ali v pojasnilih k računovodskim izkazom. Subjekt se lahko odloči razkriti samo celoten znesek drugih (izrednih) postavk na obrazcu izkaza denarnih prejemkov in izdatkov, podrobnosti pa v pojasnilih.

## Upravni posli

- 2.1.15 *Subjekt naj ločeno razkriva vrsto in znesek denarnih tokov in stanj denarnih sredstev, ki izhajajo iz poslov, pri katerih subjekt nastopa kot zastopnik v imenu drugih, zneskov pa ne obvladuje.*
- 2.1.16 Denarni tokovi, ki so povezani z zastopniškimi posli subjekta za druge, se mogoče ne evidentirajo na bančnem računu, ki ga obvladuje poročajoči subjekt. V takih primerih subjekt ne more uporabljati ali kako drugače imeti koristi od denarnih sredstev, ki ga upravlja, za zasledovanje svojih namenov. Takšnih denarnih tokov subjekt ne obvladuje in zato niso vključeni v celotne vrednosti na obrazcu izkaza denarnih prejemkov in izdatkov ali drugih računovodskih izkazov, ki se jim mogoče pripravlja. Vendar je priporočljivo razkriti zneske in naravo takšnih poslov po glavnih vrstah, saj to daje koristno informacijo o obsegu dejavnosti subjekta in je pomembno za ocenjevanje dosežkov subjekta.

- 2.1.17 Če se takšni prejemki in izdatki evidentirajo na bančnem računu, ki ga obvladuje subjekt, so vključeni v denarne tokove in stanja subjekta in so vključeni v celotne vrednosti v obrazcu izkaza denarnih prejemkov in izdatkov. 1.3.13(a) člen prvega dela tega standarda dovoljuje, da se o takšnih denarnih prejemkih in izdatkih poroča po medsebojnem pobotanju (v čistih zneskih). Členi od 2.1.18 do 2.1.22 v nadaljevanju dajajo napotke o denarnih prejemkih, izdatkih in stanjih, ki:
- (a) jih lahko obvladuje vlada ali subjekt pod nadzorom države in se bo o njih poročali v izkazu denarnih prejemkov in izdatkov v skladu s prvim delom tega standarda; in
  - (b) so zastopniški posli, ki niso vključeni na obrazcu izkaza denarnih prejemkov in izdatkov ali drugih računovodskih izkazov, ki se jim mogoče pripravlja, vendar je njihovo razkrivanje priporočljivo.

### **Udenarjenje prihodkov**

- 2.1.18 Subjekti javnega sektorja lahko obvladujejo denarna sredstva ali upravljajo z denarnimi prejemki ali izdatki v imenu vlade, druge lokalne oblasti ali subjekta pod nadzorom države. Na primer davčni urad (ali podoben organ) je lahko ustanovljen z lastnim računom in dobiva sredstva za svoje delovanje. Delovanje urada bo vključevalo izvajanje določenih vidikov davčne zakonodaje in lahko vključuje tudi pobiranje davkov v imenu vlade.
- 2.1.19 Davčni urad lahko v skladu s pooblastili uporablja dodeljena denarna sredstva in jih polaga na račun, ki ga obvladuje, da uresničuje cilje, pri tem pa lahko druge izključi iz porabe ali koristi iz teh denarnih sredstev. V takih primerih bo urad obvladoval dodeljena sredstva za svoje potrebe. Vendar so denarna sredstva, ki jih davčni urad pobira v imenu vlade preko pobiranja davkov, nakazana na posebne državne skrbniške račune ali na proračunske račune, ki jih upravlja finančno ali podobno ministrstvo. Zbrana denarna sredstva v takih primerih ne morejo biti porabljena za uresničevanje namenov davčnega urada ali kako drugače uporabljena po presoji posloводства urada brez določene dodelitve ali druge odobritve vlade ali drugega ustreznega organa. Zato pobranih denarnih sredstev ne obvladuje davčni urad in tako ne bo vključen v denarne prejemke ali stanja denarnih sredstev davčnega urada. Kot posledica vladnih odločitev se nekateri pobrani zneski lahko dodelijo ali kako drugače razporedijo za porabo davčnega urada. Vendar je takšna odločitev v pristoynosti vlade, da odobri porabo sredstev davčnemu uradu, kot pa da ta sam obvladuje denarna sredstva, ki jih je pobral.
- 2.1.20 Podobne razmere se lahko pojavijo na primer pri lokalnih skupnostih, ki pobirajo denarna sredstva v korist drugih ravni oblasti (kot je nacionalna vlada). V takih primerih je vlada v vlogi agenta za druge pri pobiranju

sredstev. Denarna sredstva, ki so rezultat zastopniških poslov za druge, običajno ne bodo nakazana na račun agenta, zato ne bodo vključena med denarne prejeme, izdatke ali stanja denarnih sredstev poročajočega subjekta.

### **Denarni tokovi, ki potekajo preko računov subjekta**

2.1.21 Včasih lahko na osnovi zastopniških dogovorov v zvezi s pobiranjem sredstev vlada ali subjekt pod nadzorom države, ki deluje kot zastopnik, nakazuje denarna sredstva najprej na svoj račun, preden jih nakaže končnim prejemnikom. Denarni tokovi, ki so posledica takih poslov, so običajno pojmovani kot denarni tokovi, ki »potekajo preko«. V takih primerih subjekt:

- (a) običajno obvladuje denarna sredstva, ki jih pobere v vlogi zastopnika, le tako dolgo, dokler so na njegovem bančnem računu, preden jih bo nakazal tretji osebi;
- (b) koristi obresti, ki izhajajo iz teh zneskov, če so sredstva predhodno nakazana na račun, ki se obrestuje; in
- (c) ima pravico nakazati pobrana sredstva tretjim osebam v skladu z zakonskimi določili ali zastopniškimi dogovori.

Ko denarna sredstva iz zastopniških poslov »potujejo« preko bančnega računa poročajočega subjekta, se denarni prejemi, izdatki in stanja denarnih sredstev iz naslova pobiranja sredstev vključijo v izkaz denarnih prejemkov in izdatkov subjekta v skladu s 1.3.4(a)(i) členom prvega dela tega standarda. 1.3.13(a) člen prvega dela standarda določa, da se denarni prejemi in izdatki, ki jih subjekt upravlja v imenu drugih oseb in so pripoznani v računovodskih izkazih, poročajo po medsebojnem pobotanju (v čistih zneskih).

### **Transferna plačila**

2.1.22 Skladno z vladnimi nameni, zakonodajo ali drugo oblastjo, lahko zneski, ki so dodeljeni subjektu pod nadzorom države (oddelku, agenciji ali podobnemu subjektu), vključujejo zneske, ki jih je potrebno nakazati tretjim osebam v povezavi z na primer nadomestili za brezposelnost, starostnimi ali invalidskimi pokojninami, otroškimi dodatki in drugimi socialnimi transferji. V nekaterih primerih bodo ti zneski nakazani preko računa subjekta. Takrat subjekt pripozna dodeljena denarna sredstva v poročevalnem obdobju kot denarna plačila, kakršnekoli zneske, ki ostanejo na koncu poročevalnega obdobja kot del končnega stanja denarnih sredstev.

## Razkrivanje glavnih skupin denarnih tokov

2.1.23 *Subjekt naj razkriva bodisi na obrazci izkaza denarnih prejemkov in izdatkov ali drugih računovodskih izkazih, bodisi v pojasnilih k tem izkazom:*

- (a) *analizo celotnih denarnih plačil in plačil tretjih oseb, razvrščenih glede na vrsto ali funkcijo, kar je primernejše za subjekt; in*
- (b) *prejemke iz posojil. Poleg tega je mogoče zneske posojil podrobneje razčleniti glede na vrsto in vir.*

2.1.24 Razvrščanje po podskupinah, priporočeno v 2.1.23(a) členu, je lahko predstavljeno na obrazcu izkaza denarnih prejemkov in izdatkov v skladu s 1.3.12 in 1.3.24 členoma prvega dela tega standarda. Če je v izkazu denarnih prejemkov in izdatkov uporabljena drugačna podlaga za razvrščanje, so priporočljiva podrobnejša razkritja, ki odražajo priporočila iz 2.1.23(a) člena, bodisi v obliki ločenega izkaza bodisi kot pojasnilo.

2.1.25 Postavke denarnih plačil in plačil tretjih oseb se lahko nadalje razčlenjujejo, tako da prikazujejo stroške in povračila stroškov določenih programov, dejavnosti ali drugih pomembnih odsekov poročajočega subjekta. Subjektu se priporoča, da predstavlja te informacije na najmanj enega od načinov, opisanih v nadaljevanju..

2.1.26 Prva metoda se nanaša na razvrščanje po naravi plačil. Plačila so razvrščena v izkazu denarnih prejemkov in izdatkov v skladu z njihovo naravo (na primer nakupi materiala, transportni stroški, plače), in niso razvrščeni med različnimi funkcijami znotraj subjekta. Zgled razvrščanja po naravni je naslednji:

	Denarna plačila	Plačila tretjih oseb
Plače	(X)	(X)
Transportni stroški	(X)	(X)
Kapitalski nakupi (pridobitve)	(X)	(X)
Stroški izposojanja	(X)	(X)
Drugo	(X)	(X)
Plačila skupaj	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>

2.1.27 Druga metoda se nanaša na razvrščanje po namenih (funkcijah); plačila so razvrščena glede na program ali namen, za katerega so opravljena. Takšno predstavljanje pogosto daje uporabnikom bolj primerne informacije, kljub

temu, da je lahko razvrščanje plačil po namenih bolj poljubno in vključuje precejšnje presojanje. Zgled razvrščanja plačil po namenih je naslednji:

	Denarna plačila	Plačila tretjih oseb
Zdravstvo	(X)	(X)
Šolstvo in izobraževanje	(X)	(X)
Kapitalski nakupi	(X)	(X)
Stroški izposojanja	(X)	(X)
Drugo	(X)	(X)
Plačila skupaj	(X)	(X)

- 2.1.28 Pri tej metodi so denarna plačila, povezana z glavnimi dejavnostmi, razkrita ločeno. V navedenem zgledu ima subjekt namena, ki se nanašata na zagotavljanje zdravstvenih in izobraževalnih storitev. Subjekt tako predstavlja vrstične postavke denarnih prejemkov za vsakega od teh dveh namenov.
- 2.1.29 Subjektom, ki razvrščajo denarna plačila po namenih, se priporoča, da razkrijejo dodatne informacije o naravnih vrstah, vključno s plačili za plače in druga nadomestila zaposlencem.
- 2.1.30 1.3.12 člen prvega dela standarda zahteva razkrivanje skupno vrednost denarnih prejemkov subjekta, ki ločeno prikazuje posamezne vrste denarnih izdatkov, razvrščenih na podlagi, ki je primerna poslovanju subjekta. Razvrščanje denarnih prejemkov v primerne skupine bo odvisno od velikosti, narave in funkcij, na katere se zneski nanašajo. Poleg razkrivanja zneskov prejemkov iz posojil, je primerna tudi naslednja razvrstitev:
- prejemki iz pobranih davkov (ti so lahko podrobneje razčlenjeni po posameznih vrstah davkov);
  - prejemki od nadomestil, glob, kazni in licenčnin;
  - prejemki iz menjalnih poslov, vključno s prejemki od prodaje proizvodov in storitev ter taks, ki jih plačujejo uporabniki storitev (kjer so ti razvrščeni kot menjalni posli);
  - prejemki iz subvencij, transferjev ali namensko dodeljenih proračunskih sredstev (po možnosti po virih);
  - prejemki iz obresti in dividend; in
  - prejemki od daril in donacij.

## Razkrivanje povezanih oseb

- 2.1.31 *Subjekt naj v pojasnilih k računovodskim izkazom razkriva informacije, ki jih zahteva mednarodni računovodski standard za javi sektor MRSJS 20 – Razkrivanje povezanih oseb.*
- 2.1.32 MRSJS 20 – *Razkrivanje povezanih oseb* opredeljuje povezane osebe in druge povezane pojme, razkrivanje razmerji s povezanimi osebami, kjer obstaja obvladovanje ter določa razkrivanje določenih informacij o poslih s povezanimi osebami, vključno z zbirnimi zneski plačil ključnega posloводства.

## Razkrivanje sredstev, obveznosti do sredstev in primerjava s predračuni (proračuni)

- 2.1.33 *Subjekt naj v pojasnilih k računovodskim izkazom razkriva:*
- (a) *informacije o sredstvih in obveznostih do sredstev subjekta in*
  - (b) *primerjavo s predračuni (proračuni).*
- 2.1.34 Vlade in subjekti pod nadzorom države obvladujejo poleg denarja tudi izjemno pomembna sredstva, ki jih uporabljajo pri uresničevanju ciljev na področju zagotavljanja storitev. Za financiranje svojega poslovanja si tudi izposojajo sredstva in prevzemajo obveznosti za prihodnje kapitalske naložbe oziroma nakupe osnovnih sredstev. Nedenarna sredstva in obveznosti do virov sredstev ne bodo predstavljena na obrazcu izkaza denarnih prejemkov in izdatkov ali drugih računovodskih izkazov, ki jih mogoče subjekt pripravlja na osnovi računovodenja, zasnovanega na denarju. Vendar pa vzdržujejo evidence, nadzirajo in upravljajo svoje dolgove in druge obveznosti in nedenarna sredstva. Razkrivanje informacij o sredstvih, obveznostih do virov sredstev in stroških posebnih programov in dejavnosti bo povečevalo njegovo odgovornost, ta standard pa tudi priporoča taka razkritja.
- 2.1.35 Subjektom, ki razkrijejo takšne informacije, se priporoča da opredelijo sredstva in obveznosti do virov sredstev po skupinah, ki so razvrščene na primer na:
- (a) sredstva kot terjatve, finančne naložbe ali opredmetena osnovna sredstva; in
  - (b) obveznosti do virov sredstev kot obveznosti do dobaviteljev, posojila po vrstah ali virih in druge obveznosti.

Medtem ko takšna razkritja v prvem poskusu ne bodo obširna, se subjektom priporoča da jih postopoma razvije in podrobneje izdela. Ta razkritja morajo ustrezati kakovostnim značilnostim računovodskih informacij, da bodo

skladna z zahtevami 1.3.5 in 1.3.37 člena prvega dela tega, prav tako pa morajo biti jasno opisane in razumljive. MRSJS za računovodenje, zasnovano na nastanku dogodkov, vključno z MRSJS 13 – Finančni najemi, MRSJS 17 – Opredmetena osnovna sredstva in MRSJS 19 – Dolgoročne rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva lahko dajejo subjektom koristne napotke pri razkrivanju informacij o sredstvih in obveznostih do virov sredstev.

### **Primerjave s predračuni (proračuni)**

2.1.36 Za subjekte javnega sektorja so običajno značilne proračunske omejitve v obliki dodeljenih namenskih sredstev ali drugih odobritev proračunskih sredstev, ki izhajajo iz zakonodaje. Eden izmed ciljev računovodskega poročanja subjekta javnega sektorja je poročanje ali so bila denarna sredstva pridobljena in porabljena v skladu z veljavnim proračunom. V nekaterih državah se ta zahteva odraža v zakonodaji. Ta standard priporoča razkrivanje primerjave uresničenih zneskov s predračunskimi v poročevalnem obdobju. Poročanje o primerjavah z načrtovanim je lahko predstavljeno na različne načine, med drugim:

- (a) s pripravo pojasnila z ločenim stolpcem načrtovanih in uresničenih zneskov. Zaradi popolnosti je lahko predstavljen tudi stolpec, ki prikazuje odmike med načrtovanim in uresničenim; in
- (b) z izjavo odgovornih (odgovornega) posameznikov (posameznika) za pripravljanje računovodskih izkazov, da načrtovane vrednosti niso bile presežene. Če so kakšni načrtovani zneski bili preseženi ali so bila opravljena plačila brez ustrezne odobritve, se lahko podrobnosti vključijo v obliki pojasnila k pripadajoči postavki v računovodskih izkazih.

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

2.1.37 *Subjekt naj v pojasnilih k računovodskim izkazom razkriva:*

- (a) *lastniški delež v odvisnih subjektih in kjer je ta delež v obliki delnic, delež glasovalnih pravic (samo, če se ta razlikuje od lastniškega deleža);*
- (b) *kjer pride v poštev:*
  - (i) *naziv katerihkoli odvisnih subjektov, kjer ima obvladujoči subjekt lastniški delež ali glasovalne pravice 50 % ali manj, skupaj s pojasnili kako obvladuje subjekt; in*
  - (ii) *naziv katerihkoli subjektov, kjer ima več kot 50 % lastniški delež ali glasovalne pravice, vendar pa subjekta ne obvladuje, skupaj s pojasnili zakaj ne obvladuje subjekt; ter*

(c) *v ločenih računovodskih izkazih obvladujočega subjekta opis metode uporabljene pri obračunavanju odvisnih subjektov.*

2.1.38 *Obvladujočemu subjektu, ki ne predstavlja konsolidiranega (skupinskega) računovodskega izkaza denarnih prejemkov in izdatkov, se priporoča, da razkrije razloge zakaj konsolidirani (skupinski) računovodski izkazi niso predstavljeni skupaj s podlagami na katerih so obračunane naložbe v odvisne subjekte v ločenih računovodskih izkazih subjekta. Prav tako naj razkrije naziv in sedež svojega obvladujočega subjekta, ki objavlja konsolidirane (skupinske) računovodske izkaze.*

2.1.39 1.6.20(b) člen prvega dela tega standarda zahteva razkrivanje razlogov zakaj niso pripravljene konsolidirani (skupinski) računovodski izkazi. 1.6.7 in 1.6.8 člen prvega dela tega standarda prav tako določa, da obvladujoči subjekt, ki je sam v celoti ali po vsebini odvisen subjekt, ne rabi predstavljati konsolidirani (skupinski) računovodskih izkazov. V takem primeru je razkrivanje informacij iz 2.1.38 člena priporočljivo.

#### **Nakupi in prodaje odvisnih subjektov in drugih poslovnih enot**

2.1.40 *Subjekt naj ločeno razkriva in predstavlja skupen zneske denarnih tokov, ki izhajajo iz nakupov in prodaj odvisnih subjektov ali drugih poslovnih enot.*

2.1.41 *Subjektu se priporoča da v pojasnilih k računovodskim izkazom razkriva naslednje skupne zneske tako nakupov kot prodaj odvisnih subjektov ali drugih poslovnih enot v obdobju:*

(a) *skupen znesek nadomestil (plačil), namenjen nakupu ali prodaji (vključno z denarnimi ali drugimi sredstvi);*

(b) *delež nadomestila za nakupa ali prodajo, danega v obliki denarnih sredstev; in*

(c) *znesek pridobljenih ali odtujenih denarnih sredstev odvisnega subjekta ali drugih poslovnih enot.*

2.1.42 *Ločeno predstavljanje denarnih tokov v zvezi z nakupi in prodajami odvisnih subjektov in drugih enot, skupaj z ločenim razkritjem zneskov pridobljenih ali odtujenih sredstev in obveznosti do virov sredstev, pomaga ločevati te denarne tokove od denarnimi prejemki in izdatki, ki se izhajajo iz drugih dejavnosti subjekta. Da lahko uporabniki ugotovijo učinke tako nakupov kot prodaj, se učinkov denarnih tokov od prodaje ne pobotava z denarnimi tokovi iz nakupov.*

2.1.43 *Skupni znesek plačanih ali pridobljeni denarnih sredstev od nakupa ali prodaje se poroča v izkazu denarnih prejemkov in izdatkov po medsebojnem pobotanju (v čistih zneskih).*

- 2.1.44 2.1.33 člen priporoča, da se razkrivajo sredstva in obveznosti do virov sredstev subjekta. Sredstva in obveznosti do virov sredstev kupljenega ali prodanega odvisnega subjekta oziroma druge poslovne enote se lahko tudi ločeno razkriva (seštetu po glavnih vrstah). V skladu z zahtevo iz 1.3.37 člena prvega dela tega standarda, je treba sredstva in obveznosti do virov sredstev jasno opredeliti, pojasniti pa je treba tudi podlago za njihovo pripoznavanje in merjenje.

### **Skupna vlaganja (skupni podvigi)**

- 2.1.45 *Subjekt naj razkriva informacije o skupnih vlaganjih (podvigih), ki so potrebne za pošteno predstavitev denarnih prejemkov in izdatkov subjekta v obdobju in stanju denarnih sredstev na datum poročanja.*
- 2.1.46 Mnogo subjektov javnega sektorja ustanavlja skupna vlaganja (podvige), v katerih se odvijajo številne dejavnosti. Narava teh dejavnosti sega od komercialnega poslovanja do zagotavljanja brezplačnih javnih storitev. Pogoji delovanja skupnega vlaganja (podviga) so opredeljeni v pogodbi ali drugem obvezujočem dogovoru, običajno pa določajo začetni vložek vsakega vlagatelja (podvižnika) in njegov delež v prihodkih ali drugih koristih (če so) ter odhodkih vsakega vlagatelja (podvižnika). Subjekti, ki poročajo na osnovi upoštevanja denarja (prejemkov in izdatkov), bodo običajno poročali o:
- (a) denarnih plačilih, izdatkih za nakup deleža v skupnem vlaganju (podvigu) in za trajno delovanje skupnega vlaganja (podviga); in
  - (b) denarnih prejemkih ter denarnih sredstvih, ki so ga prejeli od skupnega vlaganja (podviga).

Razkritja o skupnih vlaganjih (podvigih) lahko vključujejo tudi seznam in opis deležev v bistvenih skupnih vlaganjih (podvigih). Mednarodni računovodski standard za javni sektor MRSJS 8 – Računovodsko poročanje deležev v skupnih vlaganjih (podvigih), ki veljajo za računovodenje, zasnovano na nastanku dogodkov, dajejo napotke o različnih oblikah in sestavi skupnih vlaganj (podvigov) in možnih dodatnih razkritjih, ki jih je mogoče prikazati.

### **Računovodsko poročanje v hiperinflacijskih gospodarstvih**

- 2.1.47 V hiperinflacijskem gospodarstvu ni koristno predstavljati računovodskih izkazov v domači valuti brez preračunavanja. Denar izgublja kupno moč tako hitro, da bi bilo zavajajoče primerjati zneske iz poslov in drugih poslovnih dogodkov, ki se zgodijo v različnih trenutkih, celo v istem obračunskem obdobju.

- 2.1.48 Ta standard ne določa brezpogojne stopnje inflacije, ki bi naj pomenila začetek hiperinflacije. Stvar presoje je, kdaj je v skladu s tem standardom treba računovodske izkaze prikazati v preračunanih zneskih. O hiperinflaciji pričajo značilnosti gospodarskega okolja v državi, med katere med drugimi spadajo tudi naslednje:
- (a) prebivalstvo daje prednost ohranjanju premoženja v obliki nedennarnih sredstev ali v obliki relativno stabilne tuje valute. Zneske domače valute takoj vložijo, da bi ohranilo kupno moč;
  - (b) prebivalstvo ne opazuje denarnih postavk v domači valuti, temveč v razmeroma stabilni tuji valuti. Cene so pogosto navedene v tej tuji valuti;
  - (c) pri prodaji in nakupu na odloženo plačilo veljajo cene, ki kompenzirajo pričakovane izgube kupne moči v času kreditiranja, čeprav je obdobje kratko;
  - (d) obrestne mere, plače in cene so vezane na indeks rasti cen; in
  - (e) kumulativna stopnja inflacije se v treh letih približa ali presega 100 %.

#### **Prenovljeno prikazovanje računovodskih izkazov**

- 2.1.49 *Subjekt, ki poroča v valuti hiperinflacijskega gospodarstva, naj:*
- (a) *prenovi svoj izkaz denarnih prejemkov in izdatkov in drugih računovodskih izkazov v merski enoti, ki velja na dan poročanja;*
  - (b) *prenovi primerjalne informacije preteklega obdobja ter kakršnekoli informacije, ki se nanašajo na prejšnja obdobja v merski enoti, ki velja na dan poročanja; in*
  - (c) *uporabi splošni indeks rasti cen, ki odraža spremembe v kupnih moči valute. Priporočljivo je, da vsi subjekti, ki poročajo v valuti istega gospodarstva, uporabljajo isti indeks.*

- 2.1.50 *Subjekt naj razkriva naslednje:*
- (a) *dejstvo, da je prišlo do preračuna vrednosti izkaza denarnih prejemkov in izdatkov in drugih računovodskih izkazov ter ustreznih podatkov za prejšnja obdobja zaradi sprememb splošne kupne moči valute, v kateri subjekt poroča, in da so zaradi tega računovodski izkazi predstavljeni v merski enoti, ki velja na dan poročanja; in*
  - (b) *značilnosti in raven indeksa rasti cen na datum poročanja in spremembe indeksa v obravnavanem in prejšnjih poročevalskih obdobjih.*
- 2.1.51 Cene se sčasoma spreminjajo zaradi različnih posebnih ali splošnih političnih, ekonomskih in socialnih dejavnikov. Posebni dejavniki kot so spremembe v ponudbi in povpraševanju ter tehnološke spremembe lahko povzročijo, da se posamezne cene bistveno povečajo ali zmanjšajo neodvisno drug od drugega. Poleg tega lahko splošni dejavniki povzročijo spremembe splošne ravni ceni in tako tudi spremembe v splošni kupni moči denarja.
- 2.1.52 V hiperinflacijskem gospodarstvu se koristnost računovodskih izkazov znatno povečuje, če so izraženi v merski enoti, ki velja na dan poročanja. Zaradi tega se priporoča upoštevanje členov 2.1.49 in 2.1.50 v zvezi z obravnavanjem in razkrivanjem. Tako je bolj priporočljivo takšno predstavljanje prvotnih informacij, kot pa v obliki dodatka k računovodskim izkazom, ki niso bili prenovljeni. Odsvetuje se tudi ločeno predstavljanje izkaza denarnih prejemkov in izdatkov ter drugih računovodskih izkazov pred prenovljenim prikazom.
- 2.1.53 Vse postavke v izkazu denarnih prejemkov in izdatkov bodo izražene v merski enoti, ki velja na dan poročanja. Zato je treba prenoviti vse zneske, vključno s plačili tretjih oseb, ki so razkrite na obrazcu izkaza denarnih prejemkov in izdatkov, pri čemer se upošteva sprememba splošnega indeksa rasti cen od dneva, ko so bili plačila in prejemki prvič evidentirani.
- 2.1.54 Veliko subjektov javnega sektorja vključuje v svoje računovodske izkaze predračunske informacije, da omogočijo primerjavo s predračuni (proračuni). Kjer se to pojavi, ta standard priporoča, da se predračunske informacije tudi preračunajo v skladu s tem standardom.

### **Primerjalne informacije**

- 2.1.55 Če naj bodo primerjave s preteklimi obdobju smiselne, je treba preračunati tudi primerjalne informacije z indeksom splošne rasti cen, tako da bodo primerjalni računovodski izkazi predstavljeni v merski enoti, ki velja na dan poročanja. Razkrite informacije, ki se nanašajo na prejšnja obdobja so prav tako izražene v merski enoti, ki velja na dan poročanja.

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

- 2.1.56 Obvladujoči subjekt, ki poroča v valuti hiperinflacijskega gospodarstva, ima lahko odvisne subjekte, ki prav tako poročajo v valutah hiperinflacijskih gospodarstev. Da bodo izkazi denarnih prejemkov in izdatkov ter drugih računovodskih izkazov pripravljeni na enakih podlagah, je potrebno računovodske izkaze takšnih odvisnih subjektov preračunati z uporabo splošnega indeksa rasti cen države, v valuti katere subjekt poroča, preden se vključijo v konsolidirane (skupinske) računovodske izkaze, ki jih objavlja obvladujoče podjetje. Če tak odvisni subjekt posluje v tujini, se njegovi računovodski izkazi preračunajo po končnih tečajih.
- 2.1.57 Če so v konsolidirane (skupinske) izkaze vključeni računovodski izkazi z različnimi datumi poročanja, je treba vse postavke, denarne in denarne, preračunati v mersko enoto, ki velja na datum konsolidiranih (skupinskih) računovodskih izkazov.

### **Izbira in uporaba splošnega indeksa rasti cen**

- 2.1.58 Prenovljeno prikazovanje računovodskih izkazov v skladu s priporočili tega standarda zahteva uporabo splošnega indeksa rasti cen, ki odraža spremembe splošne kupne moči. Priporočljivo je, da vsi subjekti, ki poročajo v valuti istega gospodarstva, uporabljajo isti indeks.
- 2.1.59 Razkritja, ki jih priporoča ta standard, so namenjena pojasnjevanju učinkov hiperinflacije v računovodskih izkazih. Njihov namen je tudi dajati druge informacije, ki so potrebne za razumevanje podlag in končnih zneskov.

## **2.2 Vlade in drugi subjekti javnega sektorja, ki nameravajo preiti na računovodenje, zasnovano na nastanku dogodkov**

### **Predstavljanje izkaza denarnih prejemkov in izdatkov**

- 2.2.1 *Subjekt, ki namerava preiti na računovodenje, zasnovano na nastanku dogodkov, naj predstavlja izkaz denarnih prejemkov in izdatkov v isti obliki, kot to določa mednarodni računovodski standard za javni sektor MRSJS 2 – Izkaz denarnih tokov.*
- 2.2.2 MRSJS 2 – Izkaz denarnih tokov daje napotke glede razvrščanja denarnih tokov na tokove iz poslovanja, financiranja in investiranja (naložbenja) ter vključuje zahteve za pripravljavanje izkaza denarnih tokov, ki ločeno poročajo o teh vrstah na obrazcu izkaza. Povzetek ključnih vidikov in navodila, kako jih uporabiti pri poročanju v skladu s tem standardom, so podani v prilogi 3. Drugi del tega standarda priporoča razkrivanje dodatnih informacij poleg tistih, ki jih zahteva MRSJS 2. Subjekti, ki bodo za predstavljanje izkaza denarnih prejemkov in izdatkov uporabili obliko, ki jo določa MRSJS 2, naj

prav tako dodatno razkrijejo zadeve, opredeljene v drugem delu tega standarda.

### **Področje konsolidiranih (skupinskih) računovodskih izkazov – izključitev iz skupine**

- 2.2.3 Ko subjekt privzame računovodenje, zasnovano na nastanku dogodkov v skladu s MRSJS, ki veljajo za to področje, ne bodo vključevali v svoje konsolidirane (skupinske) računovodske izkaze subjektov, ki jih bodo obvladovali le začasno, saj je namen njihovega nakupa, da se jih hitro odtuji. Začasno obvladovanje se lahko zgodi v primeru, ko nacionalna vlada namerava prenesti svoj delež v odvisnem subjektu na lokalno oblast.
- 2.2.4 Prvi del tega standarda ne izključuje takšnih subjektov iz konsolidiranih (skupinskih) računovodskih izkazov, ki so pripravljeni na osnovi upoštevanja denarja. Razloga za to sta:
- (a) denar odvisnega subjekta, ki se ga začno obvladuje, je mogoče uporabiti v korist skupine v obdobju začasnega obvladovanja; in
  - (b) v razmerah računovodenja, zasnovanega na nastanku dogodkov, bi bile po vsej verjetnosti potrebne zapletene konsolidacijske (skupinske) prilagoditve, ki pa se ne bodo pojavile pri računovodenju, zasnovanem na denarju.
- 2.2.5 Da se lahko v skladu s MRSJS, ki veljajo za računovodenje, zasnovano na nastanku dogodkov, upoštevajo izključitve iz konsolidiranja (uskupinjevanja), mora biti obvladujoči subjekt nedvoumno zavezan formalnemu načrtu, da bo odvisni subjekt odsvojil ali ga ne bo več začasno obvladoval. Da je mogoče izključitev upoštevati v več kot enem zaporednem datumu poročanja, mora obvladujoči subjekt stalno izkazovati namen odsvojiti ali ne več začasno obvladovati odvisni subjekt, če za to obstaja formalni načrt in ni realnih možnosti odstopiti od tega načrta.
- 2.2.6 Subjekti, ki nameravajo preiti na računovodenje, zasnovano na nastanku dogodkov, se morajo zavedati te razlike pri pripravljanju konsolidiranih (skupinskih) računovodskih izkazov ter ugotoviti ali je mogoče obvladovanje odvisnih podjetij, ki so vključeni v konsolidirani (skupinski) izkaz denarnih prejemkov in izdatkov, začasne narave.

## PRILOGA 2

### Zgled določenih razkritij v skladu z drugim delom standarda

*Ta priloga je samo ponazoritev. Ponazarja samo prvi del tega standarda. Njen namen je ponazoriti uporabo priporočil ter pomagati pri pojasnjevanju njihovih pomenov.*

#### Izvelek iz pojasnil k računovodskim izkazom subjekta ABC

*Upravni posli (2.1.15 člen)*

Upravni posli se nanašajo na denarne tokove, ki izhajajo iz vloge subjekta ABC kot zastopnika vlade in posebnih vladnih organov. Vsa pobrana denarna sredstva v tej vlogi so nakazana na skupen račun proračuna in/ali skrbniški račun (ime računa), odvisno kar je v uporabi. Teh računov subjekt ne obvladuje in denarja na njih ne more uporabljati brez odobritve ustreznega državnega organa.

(v tisočih denarnih enot)	Vrsta posla	200X	200X-1
Pobrana denarna sredstva v korist			
Vlade / kraljice	Pobrani davki	X	X
Agencije EF	Plačila za javne storitve	<u>X</u>	<u>X</u>
		X	X
Denar, nakazan na posamičen subjekt		(X)	(X)
		-	-

*Posli s povezanimi osebami (2.1.31 člen)*

Ključno posloводство (kot je opredeljeno v mednarodnem računovodskem standardu za javni sektor MRSJS 20 – Razkrivanje povezanih oseb) subjekta ABC so minister, člani upravnega odbora in člani višjega posloводства. Organ upravljanja sestavljajo člani, ki jih je imenovala vlada A. Glavni direktor subjekta in finančni direktor prisostvujeta na sestankih organa upravljanja, vendar nista njegova člana. Minister

RAČUNOVODSKO POROČANJE NA OSNOVI RAČUNOVODENJA, ZASNOVANEGA NA  
DENARJU

ne prejema zaslužkov od subjekta ABC. Skupna vrednost zaslužkov članov upravljalkega organa in njihovo število na podlagi polnega delovnega časa za to skupino znašata:

Skupna vrednost zaslužkov                      AX milijonov.

Število oseb    AY oseb.

Skupino višjega posloводства sestavljajo glavni direktor subjekta, finančni direktor in vodje sektorjev. Skupna vrednost zaslužkov članov višjega posloводства in njihovo število na podlagi polnega delovnega časa za to skupino znašata:

Skupna vrednost zaslužkov                      AP milijonov.

Število oseb    AQ oseb.

**Izveček iz pojasnil k računovodskim izkazom vlade X**

*Sredstva in obveznosti do virov sredstev (2.1.33(a) člen)*

*Opredmetena osnovna sredstva*

Vlada je pričela s procesom določanja in vrednotenja glavnih vrst njenih opredmetenih osnovnih sredstev. Sredstva so ovrednotena po nabavnih ali prevrednotenih vrednosti. Prevrednotenja je opravil neodvisni strokovni ocenjevalec. Podlage za vrednotenje za vsako vrsto sredstev so naslednje:

Oprema    Nabavna vrednost

Zemljišče    Sedanja vrednost

Zgradbe    Nabavna ali tržna vrednost

(v tisočih denarnih enot)	200X	200X-1
Oprema	X	X
Zemljišče in zgradbe		
Nepremičnine znotraj mesta	X	X
Zgradbe po nabavni vrednosti	X	X
Zgradbe po prevrednoteni vrednosti	X	X
	X	X

RAČUNOVODSKO POROČANJE NA OSNOVI RAČUNOVODENJA, ZASNOVANEGA NA  
DENARJU

*(Izvleček iz pojasnil k računovodskim izkazom vlade X: Sredstva in obveznosti do virov sredstev (2.1.33(a) člen) – nadaljevanje)*

*Posojila*

Posojila vlade so podana v naslednji preglednici:

	<b>200X</b>	<b>200X-1</b>
(v tisočih denarnih enot)		
Začetno stanje	X	X
<b>PREJEMKI</b>		
Domače komercialne inštitucije	X	X
Tuje komercialne inštitucije	X	X
Razvojne banke in podobne posojilne agencije	X	X
<b>Posojila skupaj</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>ODPLAČILA</b>		
Domače komercialne inštitucije	(X)	(X)
Tuje komercialne inštitucije	(X)	(X)
Razvojne banke in podobne posojilne agencije	(X)	(X)
<b>Odplačila skupaj</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>
Končno stanje	X	X

RAČUNOVODSKO POROČANJE NA OSNOVI RAČUNOVODENJA, ZASNOVANEGA NA DENARJU

(Izvleček iz pojasnil k računovodskim izkazom vlade X – nadaljevanje)

**Primerjava s predračuni (proračuni) (2.1.33 (b) člen)**

(v tisočih denarnih enot)	Uresničeno	Načrtovano	Odmik
<b>PREJEMKI</b>			
<i><b>Davki</b></i>			
Davki iz dohodka	X	X	X
Davek na dodano vrednost	X	X	(X)
Davek na nepremičnine	X	X	X
Drugi davki	<u>X</u>	<u>X</u>	<u>(X)</u>
	X	X	X
<i><b>Subvencije in pomoči</b></i>			
Mednarodne agencije	X	X	-
Druge subvencije in pomoči	<u>X</u>	<u>X</u>	<u>-</u>
	X	X	-
<i><b>Posojila</b></i>			
Prejemki iz posojil	X	X	(X)
<i><b>Investicijski prejemki</b></i>			
Prejemki od odtujitve opredmetenih osnovnih sredstev	X	X	X
<i><b>Tržne dejavnosti</b></i>			
Prejemki od tržnih dejavnosti	X	X	X
<i><b>Drugi prejemki</b></i>	X	X	X
<b>Prejemki skupaj</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>IZDATKI</b>			
<i><b>Iz poslovanja</b></i>			

RAČUNOVODSKO POROČANJE NA OSNOVI RAČUNOVODENJA, ZASNOVANEGA NA  
DENARJU

Stroški dela	(X)	(X)	(X)
Material	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>	<u>X</u>
	(X)	(X)	(X)
<b><i>Transferji</i></b>			
Subvencije	(X)	(X)	-
Druška transferna plačila	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>	-
	(X)	(X)	-
<b><i>Investicijski izdatki</i></b>			
Nakupi/gradnje osnovnih sredstev	(X)	(X)	(X)
Nakupi finančnih instrumentov	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>	-
	(X)	(X)	(X)
<b><i>Odplačila posojil in obresti</i></b>			
Odplačila posojil	(X)	(X)	-
Plačila obresti	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>	-
	(X)	(X)	-
<b><i>Druška izplačila</i></b>	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>	<u>X</u>
<b>Izplačila skupaj</b>	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>
<b>ČISTI PREJEMKI /(IZDATKI)</b>	<u><b>X</b></u>	<u><b>X</b></u>	<u><b>X</b></u>

## Izvelek iz pojasnil k računovodskim izkazom subjekta XYZ

*Odvisni subjekti (členi 2.1.37, 2.1.40, in 2.1.41)*

Subjekt XYZ je pooblaščen za postavljanje finančnih in poslovnih usmeritev, tako da ima lahko koristi od delovanja drugih subjektov. To so odvisni subjekti. Vsi odvisni subjekti so vključeni v konsolidirane (skupinske) računovodske izkaze. (1.6.20(a) člen prvega dela tega standarda zahteva razkritje bistvenih odvisnih subjektov.)

Obvladovanje subjektov pod nadzorom države izhaja iz statuta ali druge zakonske podlage. Obvladovanje podjetij pod nadzorom države izhaja iz statuta in v primeru podjetij C in D iz lastniških deležev. Subjekt XYZ je ohranil obvladovanje v podjetju E na osnovi zakonodaje, kljub temu, da je bil večinski lastniški delež prodan zasebnim investitorjem (naložbenikom).

Podjetje	Lastniški deleži (%)	Glasovalna pravica (%)
Podjetje E	XX	XX

Nakupi odvisnih subjektov in drugih poslovnih enot

Naziv pridobljenega subjekta	Pridobljen delež delnic %	Nadomestilo za nakup (v tisočih denarnih enot)	Delež denarnih sredstev za nakup (v tisočih denarnih enot)	Vrednost pridobljenih denarnih sredstev (v tisočih denarnih enot)
Podjetje C	XX	X	X	X
Podjetje D	XX	X	X	X
		X	X	X

RAČUNOVODSKO POROČANJE NA OSNOVI RAČUNOVODENJA, ZASNOVANEGA NA  
DENARJU

Prodaje odvisnih subjektov in drugih poslovnih enot

Naziv prodanega subjekta	Delež prodanih delnic %	Nadomestilo za prodajo (v tisočih denarnih enot)	Delež denarnih sredstev za prodajo (v tisočih denarnih enot)	Vrednost odtujenih denarnih sredstev (v tisočih denarnih enot)
Subjekt F	XX	X	X	X

*(Izvlaček iz pojasnil k računovodskim izkazom subjekta XYZ – nadaljevanje)*

*Bistvena skupna vlaganja (podvigi) (2.1.45 člen)*

Naziv skupnega vlaganja (podviga)	Glavna dejavnost	Delež v skupnem vlaganju (podvigu)	
		200X %	200X-1 %
Regionalni odbor za vodo	Oskrba z vodo	XX	XX
Regionalni odbor za oskrbo z elektriko	Oskrba z elektriko	XX	XX

## PRILOGA 3

### **Predstavljanje izkaza denarnih prejemkov in izdatkov v obliki, ki jo zahteva MRSJS 2 – Izkaz denarnih tokov**

*2.2.1 člen drugega dela tega standarda priporoča subjektom, ki nameravajo preiti na računovodenje, zasnovanega na nastanku dogodkov, da predstavljajo izkaz denarnih prejemkov in izdatkov v enaki obliki, kot to določa MRSJS 2 – Izkaz denarnih tokov. MRSJS 2 uporabljajo subjekti, ki poročajo v razmerah računovodenja, zasnovanega na poslovnih dogodkih v skladu z mednarodnimi računovodskimi standardi za javni sektor.*

*Ta priloga povzema ključne vidike MRSJS 2 in daje napotke, kako standard uporabiti v razmerah računovodenja, zasnovanega na denarju, kot to določa ta standard. Subjekti, ki nameravajo predstavljati izkaz denarnih prejemkov in izdatkov v skladu z zahtevami MRSJS 2 kolikor je mogoče primerno, bodo morali obrniti na tisti MRSJS.*

### **Predstavljanje v obliki, ki jo zahteva MRSJS 2 – Izkaz denarnih tokov**

1. MRSJS 2 – Izkaz denarnih tokov zahteva, da subjekt, ki pripravlja in predstavlja računovodske izkaze na osnovi računovodenja, zasnovanega na nastanku dogodkov, pripravlja izkaz denarnih tokov, ki prikazuje finančne tokove v obdobju, razvrščene na tokove iz poslovanja, iz financiranja in iz investiranja (naložbenja), kot so opredeljeni v nadaljevanju.

#### **Opredelitve pojmov**

2. *Financiranje je delovanje, katerega posledice so spremembe obsega in sestave vloženega 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 investiranje (naložbenje) niti financiranje.*

#### **Sestavine računovodskih izkazov**

3. Pri predstavljanju izkaza denarnih prejemkov in izdatkov v taki obliki, bo lahko potrebno razvrstiti denarne tokove, ki izhajajo iz enega posla na različne načine. (V preostanku te priloge je pojem izkaz denarnih tokov uporabljen za izkaz denarnih prejemkov in izdatkov v obliki, kot jo zahteva MRSJS 2). Na primer, ko je denarno plačilo posojila vključuje tako obresti kot glavnico, je mogoče plačilo obresti razporediti med tokove iz poslovanja, plačilo glavnice pa iz financiranja. Subjekt, ki predstavlja informacije na način izkaza denarnih tokov, predstavlja svoje denarne tokove kot tokove iz poslovanja, iz

financiranja in iz investiranja (naložbenja), glede na to, kar je najprimernejše njegovemu poslovanju.

4. Izkaz denarnih tokov bo vključeval vrstične postavke, ki predstavljajo naslednje zneske:
  - (a) celotni prejemki iz poslovne dejavnosti;
  - (b) celotni izdatki iz poslovne dejavnosti;
  - (c) čisti denarnih tokovi iz poslovne dejavnosti;
  - (d) čisti denarnih tokovi iz investiranja (naložbenja);
  - (e) čisti denarnih tokovi iz financiranja;
  - (f) začetno in končno stanje denarnih sredstev; in
  - (g) čisto povečanje ali zmanjšanje denarnih sredstev.

V obrazcu izkaza denarnih tokov so prav tako predstavljene dodatne vrstične postavke, naslovi in vmesni seštevki, če so potrebni za pošteno predstavitev denarnih tokov subjekta.

5. Subjekt lahko na obrazcu izkaza denarnih tokov ali v pojasnilih tudi predstavi:
  - (a) glavne skupine kosmatih denarnih prejemkov in izdatkov, ki izhajajo iz poslovanja, investiranja (naložbenja) in iz financiranja, razen do obsega, ki ga 1.3.13 člen prvega dela tega standarda dovoljuje poročati po medsebojnem pobotanju (čistih zneskih);
  - (b) podskupine celotnih denarnih prejemkov iz poslovanja na način, ki je primeren poslovanju subjekta; in
  - (c) analizo izdatkov iz poslovanja, razvrščenih po naravnih vrstah ali njihovi funkciji v subjektu, kar je primernejše.

Ločeno razkrivanje kapitalskih nakupov in obresti ter dividend je prav tako skladno z zahtevami MRSJS 2.

6. Razkrivanje informacij o zadevah kot so ali denar izhaja iz davkov, pristojbin, kazni (iz poslovanja), prodaje osnovnih sredstev in naložb (iz investiranja; naložbenja) in/ali posojil (iz financiranja) in ali je bil denar porabljen za plačilo stroškov poslovanja, nakup osnovnih sredstev in naložb (iz investiranja; naložbenja) ali za poplačilo dolga (iz financiranja), bo povečevalo preglednost in odgovornost za računovodska poročila. Taka razkritja bodo omogočila tudi boljše analize subjektovih trenutnih virov denarja, možne vire in sposobnost subjekta ustvarjati prihodnje denarne tokove. Zato ta standard priporoča, da vsi subjekti v svojih računovodskih izkazih in/ali pripadajočih pojasnilih razkrivajo te informacije.

### Poslovne dejavnosti

7. Znesek čistih denarnih tokov iz poslovanja, je ključni kazalec obsega v katerem je poslovanje subjekta financirano:
- (a) z davki (neposredno in posredno) in
  - (b) s prejemki za prodano blago in storitve, ki jih opravlja subjekt.

Razkrivanje zneska čistih denarnih tokov pomaga tudi pri izkazovanju sposobnosti subjekta ohranjati poslovno sposobnost, poravnovati obveznosti, plačevati dividende oz. udeležbe v dobičku lastnikom in novih naložbah brez pomoči iz zunanjih virov financiranja. Konsolidirani (skupinski) denarni tokovi iz poslovanja celotne države prikazujejo obseg do katerega je država financirala svoje tekoče poslovanje preko obdavčevanja in obremenitev. Informacije o posebnih sestavnih delih uresničenih denarnih tokov iz poslovanja so koristne v povezavi z drugimi informacijami pri napovedovanju denarnih tokov iz poslovanja.

8. Denarni tokovi iz poslovanja nastajajo predvsem pri glavnem delovanju subjekta. Zgledi denarnih tokov iz poslovanja so:
- (a) prejemki od davkov, prispevkov in glob;
  - (b) prejemki od prodaje blaga in storitev, ki jih opravlja subjekt;
  - (c) prejemki od subvencij ali transferjev in drugih porazdelitev proračunskih postavk vlade ali drugih subjektov javnega sektorja, vključno s tistimi, ki so namenjeni nakupu osnovnih sredstev in finančnih naložb;
  - (d) prejemki od licenčin, nadomestil in opravnin;
  - (e) plačila drugim subjektom javnega sektorja z namenom financirati njihovo poslovanje (razen posojil ali kapitalskih vložkov);
  - (f) izdatki dobaviteljem blaga in storitev;
  - (g) izdatki zaposlencem ali izdatki v njihovo korist;
  - (h) prejemki in izdatki zavarovanega subjekta za premije in zahtevki, rentami in drugimi ugodnostmi po zavarovalnih policah;
  - (i) izdatki premoženjskih davkov ali davkov iz dobička (kjer to pride v poštev) v povezavi s poslovanjem;
  - (j) prejemki in izplačila na podlagi pogodb, sklenjenih za zastopanje ali trgovanje;
  - (k) prejemki ali izdatki iz ustavljenega poslovanja; in

- (l) prejemki ali izdatki iz pravnih poravnav.
9. Subjekt ima lahko vrednostnice in dana posojila, da bi z njimi trgoval; v takem primeru so podobni zalagam, pridobljenim izrecno za nadaljnjo prodajo. Zato so denarni tokovi, ki nastajajo pri nakupih in prodajah trgovalnih vrednotnic, razvrščeni med denarne tokove iz poslovanja. Podobno so denarni predujmi in posojila javnih finančnih inštitucij vključeni v poslovanje, ker se nanašajo na glavno dejavnost, ki ustvarja denarna sredstva takšnega subjekta.
10. V nekaterih državah bodo vlade ali drugi subjekti javnega sektorja dodelile ali odobrile sredstva subjektom za financiranje njihovega poslovanja in ni podane jasne razlike za razporejanje teh sredstev med tekočimi dejavnostmi, investicijskimi deli in vložki kapitala. Kjer subjekt ne more ločeno prepoznati dodeljenih ali na podlagi proračuna odobrenih sredstev kot sredstva za tekoče poslovanje, investicijska dela (dejavnost poslovanja) in vložke kapitala (investiranje; naložbenje), MRSJS 2 pojasnjuje, da subjekt razporedi denarne tokovi iz naslova dodeljenih ali na podlagi proračuna odobrenih sredstev med denarne tokove iz poslovanja, to pa tudi razkrije v pojasnilih k izkazu denarnih tokov.

### **Investiranje (naložbenje)**

11. Ločeno razkritje denarnih tokov iz investiranja (naložbenja) je pomembno zaradi tega, ker denarni tokovi iz investiranja (naložbenja) kažejo obseg izdatkov za dejavnike, za katere se pričakuje, da bodo prispevali k subjektivim prihodnjemu opravljanju storitev. Zgledi denarnih tokov iz investiranja (naložbenja) so:
- (a) izdatki za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev, neopredmetenih dolgoročnih sredstev in drugih dolgoročnih sredstev. Ti izdatki vključujejo tudi tiste, ki se nanašajo na usredstvenje stroškov razvoja in opredmetena osnovna sredstva, ki jih je zgradil ali izdelal subjekt sam;
  - (b) prejemki od prodaje opredmetenih osnovnih sredstev, neopredmetenih dolgoročnih sredstev in drugih dolgoročnih sredstev;
  - (c) izdatki za pridobitev kapitalskih ali dolžniških inštrumentov drugih subjektov in deležev v skupnih vlaganjih (podvigih) (razen izdatkov za takšne inštrumente, ki jih je mogoče obravnavati kot denarne ekvivalente (ustreznike) ali ki so pridobljeni za trgovanje);
  - (d) prejemki od prodaje kapitalskih ali dolžniških inštrumentov drugih subjektov in deležev v skupnih vlaganjih (podvigih) (razen izdatkov za takšne inštrumente, ki jih je mogoče obravnavati kot denarne ekvivalente/ustreznike ali ki so pridobljeni za trgovanje);

- (e) predujmi in posojila drugim osebam (razen predujmov in posojil javnih finančnih inštitucij);
- (f) prejemki od vračil predujmov in posojil drugim osebam (razen predujmov in posojil javnih finančnih inštitucij);
- (g) izdatki po terminskih pogodbah, opcijskih pogodbah in pogodbah o finančnih zamenjavah razen če ima subjekt take pogodbe za trgovanje ali so plačila razvrščena med aktivnosti financiranja; in
- (h) prejemki po terminskih pogodbah, opcijskih pogodbah in pogodbah o finančnih zamenjavah razen če ima subjekt take pogodbe za trgovanje ali so plačila razvrščena med aktivnosti financiranja.

Če pogodba služi kot varovanje kake prepoznane postavke pred tveganjem, so denarni tokovi v zvezi s pogodbo razvrščeni na enak način denarni tokovi v zvezi z varovano postavko.

### **Financiranje**

12. Ločeno razkrije denarnih tokov iz financiranja je pomembno zaradi tega, ker je koristno pri napovedovanju po prihodnjih denarnih tokovih s strani oseb, ki zagotavljajo kapital. Zgledi denarnih tokovi iz financiranja so:
- (a) prejemki iz izdaje zadolžnic, posojil, obveznic, hipotek in drugih kratkoročnih in dolgoročnih dolgov;
  - (b) vračila izposojenih zneskov;
  - (c) izdatki najemnika za zmanjšanje neporavnane obveznosti, ki se nanaša na finančni najem; in
  - (d) prejemki in izdatki, ki se nanašajo na izdajanje in odkup valute.

### **Obresti in dividende**

13. MRSJS 2 zahteva ločeno razkrivanje denarnih tokov iz prejetih ali danih obresti in dividend. Če se to razkriva, standard tudi zahteva, da morajo biti razvrščeni iz obdobja v obdobje enako kot poslovanje, investiranja (naložbenje) ali financiranje.
14. Celotni znesek v obdobju danih obresti je v izkazu denarnih tokov. Dane obresti ter prejete obresti in dividende so pri javni finančni inštituciji navadno razvrščene kot denarni tokovi iz poslovanja. Toda ni sprejetega soglasja o tem, kako razvrstiti te denarne tokove pri drugih subjektih. Dane obresti ter prejete obresti in dividende so lahko razvrščene kot poslovni denarni tokovi iz poslovanja. Na drugi strani pa je dane obresti ter prejete obresti in dividende mogoče obravnavati kot denarne tokove financiranja ali investiranja (naložbenja), ker pomenijo stroške pridobivanja finančnih sredstev ali donosnost naložb.

### **Poročanje glavnih skupin prejemkov in izdatkov**

15. Razvrščanje prejemkov v podskupine bo odvisno od njihove velikosti, narave in funkcije. Odvisno od narave subjekta, so lahko podskupine naslednje:
  - (a) prejemki iz pobranih davkov (ti so lahko podrobneje razčlenjeni po posameznih vrstah davkov);
  - (b) prejemki od nadomestil, glob, kazni in licenčin;
  - (c) prejemki iz menjalnih poslov, vključno s prejemki od prodaje proizvodov in storitev ter taks, kise zaračunajo uporabnikom storitev (kjer so ti razvrščeni kot menjalni posli);
  - (d) prejemki iz subvencij, transferjev ali drugih razporeditev (po možnosti po virih); in
  - (e) prejemki iz obresti in dividend.
16. Izdatki so razvrščeni v podskupine tako, da odražajo stroške in povračila stroškov določenih programov, dejavnosti ali drugih pomembnih odsekov poročajočega subjekta. Zgledi razvrščanja izdatkov v skupine glede na vrsto in namen (funkcijo) so podani v prvem delu tega standarda.

## PRILOGA 4

### **Kakovostne značilnosti računovodskega poročanja**

*1.3.32 člen prvega dela tega standarda zahteva, da računovodski izkazi dajejo informacije, ki ustrezajo številnim kakovostnim značilnostim. Ta priloga povzema kakovostne značilnosti računovodskega poročanja.*

Kakovostne značilnosti so lastnosti zaradi katerih so informacije v računovodskih izkazih koristne za uporabnike. Nanašajo se na računovodske izkaze, ne glede na kakšno osnovo računovodenja so pripravljene. 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.

Informacije, ki se nanašajo na zapletena vprašanja, se ne sme izpustiti zgolj zato, ker bi jih kakšni 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 razmejitelna 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 odločitve 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.

### *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 obveščenost 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 omejitev kot pa korist. Koristi, ki izhajajo iz informacij, morajo preseirati stroške, potrebne za njihovo zagotavljanje. Vendar je ocenjevanje koristi in stroškov 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.

## Ugotavljanje obstoja obvladovanja drugega subjekta za namene računovodskega poročanja

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

### Obvladovanje za namene računovodskega poročanja

3. Za namene računovodskega poročanja izhaja obvladovanje iz subjektovih pooblastil za določanje finančnih in poslovnih usmeritev drugega subjekta, pri tem pa ni nujno, da ima večinski delež ali drugi kapitalski delež v njem. Pooblastilo za obvladovanje mora biti takoj izvršljivo, kar pomeni, da mora imeti subjekt ta pooblastila podeljena na podlagi zakona ali druge formalne oblike dogovora. Pooblastilo za obvladovanje ni takoj izvršljivo, če zahteva spremembo zakonodaje ali dogovarjanje o novih pogojih, da bi lahko učinkovalo. To je potrebno razlikovati od dejstva, da izvrševanje pooblastila za obvladovanje drugega subjekta ni odvisno od verjetnosti ali naključja to pooblastilo udejanjiti.
4. Podobno tudi obstoj obvladovanja ne zahteva od subjekta biti odgovoren za upravljanje (ali udeležbo) v vsakodnevnem poslovanju drugega subjekta. V mnogih primerih subjekt udejanji pooblastilo za obvladovanje drugega subjekta samo, če obstaja kršitev ali preklic pogodbe med obvladujočim subjektom in njegovim odvisnim subjektom.
5. Ministrstvo ima lahko na primer lastniški delež v subjektu, ki upravlja z železnicami in posluje kot podjetje pod nadzorom države. Slednje lahko

posluje samostojno in se ne opira na financiranje države, vendar je povečalo kapital z bistvenimi zadolžitvami, ki so garantirane s strani države. Uprava železniškega podjetja že več let ni izplačal dividende vladi. Vlada ima pravico imenovati in odpoklicati večino članov upravnega odbora železniškega podjetja. Vlada ni nikoli udejanjila pravice odpoklica članov upravnega odbora in je tudi nenaklonjena to storiti zaradi občutljivosti volivcev zaradi vmešavanja prejšnje vlade v poslovanje železniškega omrežja. V tem primeru je pravica obvladovanja takoj izvršljiva, vendar ob obstoječih razmerjih med odvisnim in obvladujočim subjektom ni nastopil dogodek, ki bi utemeljeval obvladujočemu subjektu udejanjanje pravice nad odvisnim subjektom. Posledično obvladovanje obstaja zaradi dovolj velikih pooblastil za obvladovanje, tudi če se obvladujoči subjekt odloči ne udejanjiti to pravico.

6. Obstoj posameznih zakonodajnih pravic sam po sebi ne prepreči subjektu, da ga obvladuje drugi subjekt. Na primer Urad za vladno statistiko ima običajno statusno pravico poslovati neodvisno od vlade ter ima lahko pravico prejeti informacije in poročati o svojih ugotovitvah brez predhodnega obveščanja vlade ali drugega organa. Obstoj obvladovanja ne zahteva od subjekta imeti odgovornost nad vsakodnevnim poslovanjem drugega subjekta ali nad načinom opravljanja strokovnih funkcij subjekta.
7. Pooblastilo enega subjekta za določanje finančnih in poslovnih usmeritev drugega subjekta sama po sebi ni zadostna pri zagotavljanju obstoja obvladovanja, kot je opredeljeno po tem standardu. Obvladujoči subjekt mora biti zmožen upravljati sprejemanje odločitev na način, ki mu omogoča imeti koristi od aktivnosti, na primer omogočati drugemu subjektu sodelovati z njim kot del sestavljenega subjekta (skupine) pri uresničevanju njegovih namenov. Zaradi tega bodo iz opredelitve "obvladujoči subjekt" in "odvisni subjekt" izključena razmerja, ki ji ne ustrezajo, na primer likvidacijski upravitelj in subjekt v likvidaciji, ter razmerja med posojilodajalci in posojilojemalci. Podobno se tudi razmerja med upraviteljem skrbniškega sklada in skrbniškim skladom ne obravnavajo kot obvladovanje skrbniškega sklada za namene tega standarda.

### **Regulatorne in nakupne pravice**

8. Vlade in njene agencije imajo pravico urejati obnašanje mnogih subjektov z uporabo svojih suverenih in zakonodajnih pravic. Regulatorne in nakupne pravice ne predstavljajo obvladovanja za namene računovodskega poročanja. Da zagotovimo, da računovodski izkazi subjektov javnega sektorja vključujejo samo tiste vire (denarna sredstva, vključno z denarnimi ekvivalenti/ustrezniki), ki jih obvladujejo in od katerih lahko imajo koristi, pojem obvladovanja za namene tega standarda ne zajema:

- (a) zakonske pravice uvajati regulatorni okvir v katerem poslujejo subjekti ter nalaganje pogojev in sankcij za njihovo poslovanje. Takšne pravice ne predstavljajo obvladovanja subjekta javnega sektorja nad sredstvi, ki jih uporabljajo taki subjekti. Na primer urad za nadzor onesnaževanja ima pravico prekiniti poslovanje subjektov, ki ne izpolnjujejo okoljevarstvenih predpisov. Vendar ta pravica ne pomeni obvladovanja, ker ima urad za nadzor onesnaževanja samo to pravico reguliranja; ali
- (b) subjekte, ki so ekonomsko odvisni od subjektov javnega sektorja. Kjer subjekt obdrži odločanje o financiranju s strani ali poslovanju s subjektom javnega sektorja, ima ta subjekt končno pravico postavljati svojo finančno in poslovno politiko, zato ga ne obvladuje subjekt javnega sektorja. Na primer ministrstvo lahko vpliva na finančno in poslovno politiko subjekta, ki je odvisno od njegovega financiranja (kot je npr. dobrodelná ustanova), ali na dobičkonosno usmerjen subjekt, katerega poslovanje je ekonomsko odvisno od njega. Podobno ima ministrstvo določene pravice kot kupec, vendar nima pravice postavljati finančne in poslovne usmeritve subjekta.

### **Ugotavljanje obstoja obvladovanja za namene računovodskega poročanja**

- 9. Subjekti javnega sektorja lahko ustanovijo druge subjekte za doseganje nekaterih svojih ciljev. V nekaterih primerih je obvladovanje subjekta nedvoumno in je subjekt zaradi tega konsolidiran (uskupinjen), v nekaterih primerih pa obvladovanje ni nedvoumno, zato 10. in 11. člen v nadaljevanju dajeta napotke kako ugotavljati obstoj obvladovanja za namene računovodskega poročanja.
- 10. Pri pregledu razmerja med dvema subjektoma se domneva obstoj obvladovanja, če obstaja vsaj eden od pogojev pravic in eden od pogojev koristi, navedenih v nadaljevanju, razen če obstaja nedvoumni dokaz obvladovanja s strani drugega subjekta.

#### *Pogoji za poblastila*

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

*Pogoji za koristi*

- (a) Subjekt ima pravico ukiniti drug subjekt in prejeti bistveni delež preostalih gospodarskih koristi ali prevzeti bistvene obveznosti. Pogoj koristnosti je na primer izpolnjen, če bi bil subjekt odgovoren za preostale obveznosti drugega subjekta.
  - (b) Subjekt ima pravico opraviti prenos sredstev iz drugega subjekta in/ali je odgovoren za določene obveznosti drugega subjekta.
11. Če eden ali več pogojev, ki so naštetih v 10. členu, ne obstaja, potem naslednji dejavniki ali posamično ali skupaj verjetno kažejo na obstoj obvladovanja.

*Kazalniki obstoja pooblastila*

- (a) Subjekt ima zmožnost uporabljati veto pri poslovnih in kapitalskih predračunih (proračunih) drugega subjekta..
- (b) Subjekt ima zmožnost uporabljati veto, preglasovati ali spremeniti odločitve upravnega organa drugega subjekta.
- (c) Subjekt ima zmožnost odobriti zaposlitev, ponovno imenovanje in odpoklic ključnih zaposlenih pri drugem subjektu.
- (d) Mandat drugega subjekta je uveden in omejen z zakonodajo.
- (e) Subjekt ima "zlato delnico"<sup>1</sup> (ali ekvivalent) v drugem subjektu, ki mu omogoča postavljati finančne in poslovne usmeritve tega drugega subjekta.

*Kazalniki obstoja koristi*

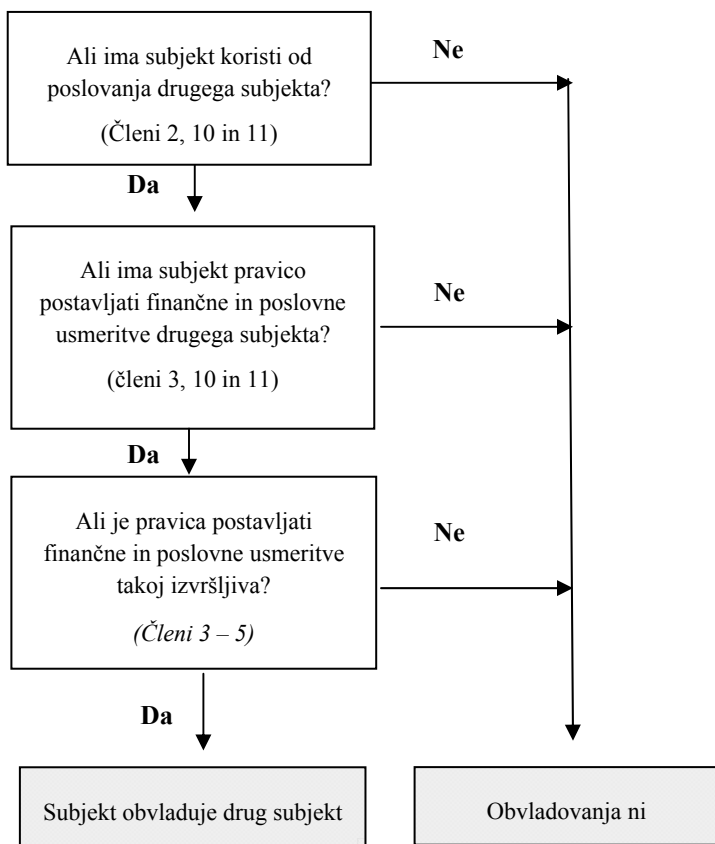
- (a) Subjekt ima neposredno ali posredno lastništvo nad čistimi sredstvi/kapitalom drugega subjekta s stalno pravico dostopati do čistih sredstev/kapitala.
- (b) Subjekt ima pravico do bistvenega dela čistih sredstev/kapitala drugega subjekta v primeru likvidacije ali razdelitve, ki ni likvidacija.
- (c) Subjekt je zmožen usmerjati drug subjekt k sodelovanju zaradi doseganja njegovih ciljev.
- (d) Subjekt je izpostavljen preostalim obveznostim drugega subjekta..

---

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

12. Naslednji diagram ponazarja osnovne korake, ki so povezani pri ugotavljanju obvladovanja drugega subjekta. Diagram je treba brati skupaj s členi od 1 do 11 tega dodatka.

### Ugotavljanje obstoja obvladovanja za namene računovodskega poročanja



13. Včasih je odvisen subjekt izključen iz konsolidiranja (uskupinjevanja), če se njegovo poslovanje razlikuje od poslovanja drugih subjektov v skupini, na primer konsolidiranje (uskupinjevanje podjetja) pod nadzorom države s subjekti iz proračunskega sektorja. Izključitev na tej podlagi ni upravičena, saj se s konsolidiranjem (uskupinjevanjem) takšnih odvisnih subjektov zagotavljajo boljše informacije in razkrivajo dodatne informacije v

RAČUNOVODSKO POROČANJE NA OSNOVI RAČUNOVODENJA, ZASNOVANEGA NA  
DENARJU

konsolidiranih (skupinskih) računovodskih izkazih o različnih dejavnostih  
poslovanja odvisnih subjektov.